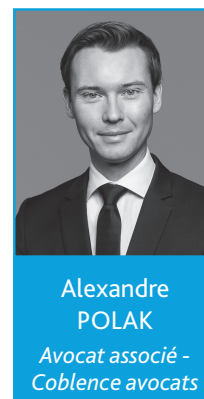


Étude

L'incompatibilité du régime de la parahôtellerie avec la directive TVA : un changement de paradigme ?

Le 5 juillet dernier, le Conseil d'État, saisi d'une demande d'avis, a jugé que les critères français de qualification des activités parahotelières étaient partiellement incompatibles avec la directive TVA. Cette nouvelle remise en cause des critères retenus pour identifier les locations faisant concurrence au secteur hôtelier appelle une réforme qui les définirait clairement.

CE, 5 juill. 2023, n° 471877, B



Rappel du principe

L'article 135 de la directive TVA 2006/112/CE du 28 novembre 2006 exonère de TVA la location meublée à usage d'habitation effectuée par un particulier, qu'elle soit occasionnelle, permanente ou saisonnière.

Dans le cadre de la transposition du 2 de l'article 135 de cette directive, qui exclut de l'exonération de TVA, « les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des Etats membres qui sont effectués dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire », la France a retenu le critère de la fourniture de certaines prestations annexes pour distinguer la simple location d'un logement meublé susceptible d'être exonérée de TVA de la location assimilée à un hébergement hôtelier soumise à la TVA.

Jusqu'à présent, en droit français, pour que la fourniture d'un logement soit considérée comme faisant concurrence au secteur hôtelier et soit imposable à la TVA, il fallait

qu'en sus de l'hébergement soient proposées trois des quatre prestations annexes suivantes⁽¹⁾ :

- **la fourniture du petit-déjeuner :** l'exploitant doit disposer des moyens nécessaires pour être en mesure de fournir le petit déjeuner à l'ensemble des locataires ; celui-ci doit être fourni selon les usages professionnels, c'est-à-dire soit dans les chambres ou les appartements, soit dans un local aménagé permettant la consommation sur place des denrées, situé dans l'immeuble ou l'ensemble immobilier ;
- **le nettoyage régulier des locaux :** cette condition est considérée comme établie lorsque, bien que ne fournissant pas effectivement un service régulier de nettoyage, l'exploitant dispose des moyens lui permettant de proposer un

(1) CGI, art. 261 D, 4° b) précisé par le BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20 n° 40 du 12 sept. 2012.

tel service au client durant son séjour, selon une périodicité régulière. En revanche, elle devra être considérée comme non satisfaite si l'exploitant se contente d'un nettoyage au début et en fin de séjour ;

- **la fourniture de linge de maison :** l'exploitant doit disposer des moyens nécessaires pour être en mesure de fournir pendant le séjour le linge de maison à l'ensemble des locataires ;
- **la réception personnalisée ou non de la clientèle :** l'exploitant doit disposer des moyens nécessaires pour être en mesure de proposer un service de réception, même non personnalisé, de la clientèle. Cet accueil peut être confié à un mandataire qui l'assure en un lieu unique différent du local loué lui-même.

Cette règle des « 3 prestations sur 4 », qui avait le mérite d'être précise, ne reflétait pour autant pas toujours la réalité et a été fréquemment contestée.

Une remise en cause constante des conditions de la parahôtellerie

En 2002, dans sa décision *Lejeune*⁽²⁾, le Conseil d'État s'était déjà prononcé sur l'incompatibilité de la version antérieure de l'article 261 D, 4° b) du CGI avec les objectifs de l'article 13 de la sixième directive TVA (devenue la directive 2006/112/CE) en tant que l'assujettissement à la TVA était subordonné à la réalisation de quatre prestations accessoires cumulatives (la fourniture du petit déjeuner, le nettoyage quotidien des locaux, la fourniture du linge de maison et la réception de la clientèle) alors même que des entreprises hôtelières n'assurant pas l'une de ces prestations étaient assujetties à la taxe. À l'époque, une condition supplémentaire était également exigée : l'inscription de l'exploitant au registre du commerce et des sociétés.

Par la suite, les dispositions de l'article 261 D, 4° du CGI ont été modifiées, en introduisant le régime des « 3 prestations sur 4 », resté en vigueur jusqu'alors.

Bien que la règle du nombre de prestations accessoires s'était assouplie, ces dispositions restaient contestées devant les tribunaux par des contribuables considérant que ces critères n'étaient pas suffisants pour couvrir toutes les locations susceptibles de rentrer en concurrence avec le secteur hôtelier.

Par exemple, le tribunal administratif de Grenoble avait récemment jugé que l'exigence de la réalisation de trois des quatre prestations visées à l'article 261 D, 4° du CGI était incompatible avec la directive TVA dans la mesure où la réglementation hôtelière n'imposait pas elle-même la fourniture de ces services. Il ajoutait qu'une apprécia-

tion globale des circonstances devait être effectuée pour vérifier si les prestations d'hébergement fournies étaient potentiellement en concurrence avec les prestations hôtelières, en tenant compte de l'ensemble des prestations accessoires citées par le b) du 4° de l'article 261 D du CGI⁽³⁾.

Un cas d'école à la base de la demande d'avis

Les faits qui ont donné lieu à l'avis du Conseil d'État du 5 juillet 2023 sont assez communs : un contribuable a acquis un logement en état futur d'achèvement sur la Côte d'Opale dans le but de le louer en meublé de tourisme ou de vacances. En vue de l'exploitation de ce bien, il a créé une entreprise individuelle, puis a confié la mise en location effective du bien à un tiers exploitant.

Considérant que son activité de location meublée entrait dans le champ d'application de la TVA, il a dans un premier temps demandé et obtenu le remboursement de la TVA ayant grevé l'achat du bien.

À l'occasion d'une vérification de comptabilité de l'activité individuelle du contribuable, l'administration a quant à elle estimé que cette activité était exonérée de TVA et a remis en cause les remboursements de TVA.

Dans ce contexte, les avocats du contribuable ont soulevé devant la cour administrative d'appel de Douai les questions suivantes :

- les dispositions du b) du 4° de l'article 261 D du CGI, en ce qu'elles excluent les prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni à usage d'hébergement, et effectuées à titre onéreux et habituel, de l'exonération de TVA applicable aux locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation, à la condition que soient fournies au moins trois des quatre prestations qu'elles énoncent, sont-elles compatibles avec les dispositions de l'article 135 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ?
- en cas de réponse négative à cette question, la fourniture de seulement une ou deux des prestations définies au b) du 4° de l'article 261 D du CGI suffirait-elle pour considérer que l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée ne s'applique pas aux prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni à usage d'hébergement effectuées à titre onéreux et de manière habituelle ?

Considérant que ces questions présentaient une difficulté sérieuse et se posaient dans de nombreux litiges, la cour

(2) CE, 11 juill. 2001, n° 217675, A, ministre c/ Lejeune.

(3) TA Grenoble, 14 oct. 2022, n° 1908305.

administrative d'appel de Douai a décidé de sursoir à statuer et de les transmettre au Conseil d'État pour avis⁽⁴⁾.

Un avis attendu renversant le paradigme

Le 5 juillet dernier, le Conseil d'État rend son avis et estime que le fait de conditionner l'assujettissement à la TVA de la location meublée au critère des « 3 prestations sur 4 » est partiellement incompatible avec la directive TVA. Il est ainsi justement relevé que ces dispositions *« sont ainsi susceptibles d'entraîner l'exonération de locations de logements meublés au seul motif que deux de ces prestations accessoires ne sont pas offertes à la clientèle dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements hôteliers, alors que le cumul de trois de ces quatre prestations n'apparaît pas systématiquement indispensable pour que de telles locations puissent, selon le contexte dans lequel elles sont proposées, être regardées comme se trouvant en concurrence avec le secteur hôtelier »*.

Ainsi, le Conseil d'État reconnaît que la règle de la réalisation de trois prestations sur quatre n'est pas une mesure suffisante pour contrer la concurrence aux établissements hôteliers.

En revanche, le Conseil d'État précise que ces dispositions *« demeurent compatibles avec les objectifs [de l'article] en tant qu'elles excluent de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée qu'elles prévoient les activités se trouvant dans une situation de concurrence potentielle avec les entreprises hôtelières »*.

Autrement dit, le Conseil d'État reconnaît que la rédaction de l'article doit être améliorée en ce que la concurrence aux établissements hôteliers ne peut se limiter à la réalisation de trois des quatre prestations prévues par le texte.

Pour pallier ce défaut de rédaction, le Conseil d'État renvoie au pouvoir d'appréciation de l'administration, sous le contrôle du juge de l'impôt, qui devra vérifier au cas par cas si un établissement proposant une location de logements meublés, eu égard aux conditions dans lesquelles cette prestation est offerte se trouve en situation de concurrence potentielle avec les entreprises hôtelières.

Autrement dit, de l'analyse *in abstracto* du 4^o de l'article 261 D du CGI, nous passons à l'analyse *in concreto* réalisée par l'administration : l'insécurité juridique guette.

D'une insécurité juridique à une insécurité économique

En renvoyant à l'administration la responsabilité d'apprécier si une activité de location meublée fait ou non concurrence au secteur hôtelier, sans critère légal précis, le Conseil d'État laisse planer une nouvelle insécurité juridique au-dessus des activités de location meublée.

L'administration devra faire une appréciation casuistique pour déterminer si un établissement qui propose une location de logements meublés se trouve en situation de concurrence potentielle avec les entreprises hôtelières avec pour grille de lecture les critères donnés dans l'avis du Conseil d'État. Le Conseil d'État a ainsi commencé à aiguiller les contribuables et l'administration en mentionnant comme critères de comparaison les conditions dans lesquelles la location meublée est réalisée au regard de la durée minimale du séjour et des prestations fournies en sus de l'hébergement.

S'agissant des prestations fournies en sus de l'hébergement, il apparaît très probable que la fourniture d'une ou plusieurs des quatre prestations de l'article 261 D du CGI resteront un indicateur fort de l'existence d'une activité para-hôtelière.

Néanmoins, on peut s'interroger sur la notion de *« situation de concurrence potentielle avec les entreprises hôtelières »* énoncée par le Conseil d'État. Ne pourrait-elle pas mobiliser d'autres critères, comme la localisation du logement, le mode de publicité et de commercialisation, ou même le type de clientèle ? En l'état du texte, seule la jurisprudence apportera des précisions : l'arrêt de la cour administrative d'appel de Douai est à cet égard très attendu pour préciser le type de critères *in concreto* susceptibles d'être retenus.

Le régime de la parahôtellerie est en constante évolution pour coller au plus près de la réalité économique en essayant de neutraliser les distorsions concurrentielles avec les entreprises hôtelières. Les hôteliers devraient donc se satisfaire de l'avis rendu par le Conseil d'État, qui reconnaît explicitement que leur font effectivement concurrence des prestataires qui ne satisfont pas la condition des « 3 prestations sur 4 » et qui doivent être soumis à la TVA.

À l'inverse, ce changement fréquent de l'état du droit fait peser sur les investisseurs un risque financier significatif. Le régime de la parahôtellerie présente comme avantage notamment de permettre aux investisseurs de déduire la TVA afférente aux travaux et à l'acquisition du bien supportée en amont, du fait de la taxation des prestations fournies.

Or, le financement de certains investissements peut être remis en cause par les précisions apportées par le Conseil d'État et par le pouvoir d'appréciation laissé à l'adminis-

(4) CAA Douai, 2 mars 2023, n° 22DA01547.

tration. Pourtant, la récupération de la TVA dans les investissements immobiliers est un élément déterminant d'un projet puisque la vente par un professionnel d'un bien immobilier neuf est soumise à une TVA de 20 %. Un refus du remboursement de la TVA supportée en amont pourrait donc mettre en péril bon nombre de projets.

Dans ce contexte incertain, les juridictions continuent d'affiner le régime de la parahôtellerie.

Le régime de la parahôtellerie encore précisé par les juridictions

Concomitamment, le Conseil d'État, dans une décision rendue le même jour⁽⁵⁾, a précisé que prévalait, pour pouvoir déduire la TVA d'amont, la déclaration d'intention sincère et non frauduleuse de la société d'utiliser les travaux pour les besoins d'une activité taxable d'hébergement meublé avec réalisation de services para-hôtelières. La circonstance que l'activité effectivement exercée était exonérée sur le fondement de l'article 261 D, 4^o du CGI était sans incidence sur le bien-fondé de la déduction initiale à laquelle la société avait procédé et qu'elle était seulement susceptible d'entraîner, pour la société, l'obligation de régulariser cette déduction.

Quant à la cour administrative d'appel de Bordeaux, elle a apporté des précisions sur les prestations de clientèle et de nettoyage des locaux⁽⁶⁾. Après avoir fait une appréciation casuistique (notamment en analysant un panel de contrats fournis par la requérante), la cour considère, au cas d'espèce, que ni la réception de la clientèle, ni le nettoyage régulier des locaux n'étaient effectués dans des conditions similaires proposées par les établissements hôteliers.

En tout état de cause, la méthode du faisceau d'indices pratiquée par les juridictions a d'évidentes limites en termes de sécurité juridique, ce qui appelle à une réforme des textes conciliant précision des critères et compatibilité avec la directive TVA.

Une réforme du régime de la parahôtellerie en vue

L'avis du Conseil d'État a été rendu dans un contexte où de nombreuses remises en question du régime de la

parahôtellerie et de la location courte durée émergent tant au niveau national qu'international.

En France, le ministre de l'Économie annonçait en juin une modification de la fiscalité de la location saisonnière en considérant que ce mode de location présente « des effets d'aubaine importants » et que « la fiscalité est trop favorable ». Une proposition de loi qui est en cours d'écriture devrait être examinée à l'automne prochain. Plusieurs pistes sont à l'étude dont diminuer l'abattement actuel de 50 % à 30 % pour les meublés en zones tendues. L'objectif est que cette fiscalité soit équivalente à celles d'autres logements.

Au niveau européen, la Commission européenne a présenté en fin d'année dernière différentes mesures dans le cadre du projet de réforme du système de TVA afin de l'adapter aux évolutions de l'économie et des technologies du numérique.

La Commission a constaté d'importantes distorsions de concurrence entre les marchés en ligne et hors ligne dans le secteur de la location de logements de courte durée et souhaite, par conséquent, harmoniser les règles de TVA.

Dans ce projet de directive appelée ViDA pour « VAT in the Digital Age », un régime de prestataire présumé serait instauré dans le secteur de la location de logements de courte durée lorsque ces prestations sont facilitées par des interfaces électroniques : le prestataire sous-jacent ne facturerait pas la TVA en tant que personne physique, tandis que la plateforme facturerait et comptabiliserait la TVA sous-jacente.

Dans ce nouveau régime, la location de logements de courte durée définie comme la location ininterrompue d'un logement pour une durée maximale de 45 jours, accompagnée ou non d'autres services accessoires, sera taxable à la TVA car elle sera considérée comme un secteur similaire par sa nature au secteur hôtelier⁽⁷⁾.

Cette nouvelle règle permettrait de garantir une égalité de traitement entre les secteurs numériques et hors lignes de service de location de logements de courte durée : la prestation présumée fournie par la plateforme au consommateur final est soumise au même régime de TVA que la fourniture de services par des hôtels traditionnels au consommateur final. Cette modification pourrait s'appliquer à compter du 1^{er} janvier 2025.

Ainsi, nul doute que le régime de la parahôtellerie fera partie de l'actualité fiscale des prochains mois. ■

(5) CE, 5 juill. 2023, n° 469778, B.

(6) CAA Bordeaux, 18 juill. 2023, n° 21BX00659.

(7) Proposition dir. n° COM(2022) 701, 8 déc. 2022, art. 2, pt. 7 ; Dir. 2006/112/CE, art. 135, 3 nouveau.