RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-REC-SOLID-20-40-20120912
Date de publication : 12/09/2012

REC – Solidarités diverses et actions patrimoniales – Solidarités de paiement - Responsabilités fondée sur la location d'immeuble

Positionnement du document dans le plan :

REC - Recouvrement
Solidarités diverses et actions patrimoniales
Titre 2 : Mise en œuvre de la solidarité de paiement
Chapitre 4 : Responsabilités fondées sur la location d'immeuble

Sommaire :

I. Champ d'application
A. Les personnes mises en cause
1. Le principal locataire
2. Par défaut, le propriétaire
B. Les impôts concernés
II. Mise en œuvre de la responsabilité
A. Étendue de la responsabilité quant à la taxe d'habitation
1. Location de logement vides
a. Déménagement normal
b. Déménagement furtif
2. Les locations en meublé
B. La solidarité en matière de cotisation foncière des entreprises
C. Les recours du propriétaire solidaire
III. Responsabilité des propriétaires de bureaux meublés
A. La responsabilité du propriétaire
B. La consignation

Le code général des impôts (CGI) prévoit un régime de responsabilité solidaire applicable au recouvrement de certains impôts directs dus par les locataires au moment de quitter les lieux. Il s'agit de la solidarité du propriétaire de ces logements ou locaux donnés en location.

En vertu des articles 1686 et 1687 du CGI, les propriétaires et, à leur place, les principaux locataires, peuvent être tenus d'acquitter la taxe d'habitation ou la cotisation foncière des entreprises due par les locataires qui ont déménagé.

Les textes opèrent la distinction entre les locations ordinaires et les locations meublées (synonyme de local loué *en garni)*.

Dégagent leur responsabilité les propriétaires et, à leur place, les principaux locataires, qui ont informé, dans le délai prescrit par les textes, le comptable des finances publiques du déménagement de leur locataire. Toutefois, en matière de location meublée, d'une part, et en matière de cotisation foncière des entreprises, d'autre part, les propriétaires et principaux locataires ne peuvent s'exonérer de leur responsabilité par ce moyen,

L'article 1688 du CGI fixe la responsabilité des loueurs de bureaux meublés en matière de paiement des impôts dus par leurs locataires, qui doivent verser au Trésor à ce titre, par l'intermédiaire du propriétaire, une consignation correspondant à 25 % du prix de la location.

(voir CAA Nantes 26 mai 2004 n°00-1349)

Après avoir fixé les conditions de la mise en jeu de la responsabilité des propriétaires (et à leur place les principaux locataires) , l'étendue de cette responsabilité en fonction des différentes locations rencontrées en pratique, est envisagée.

I. Champ d'application

L'article 1686 du CGI prévoit, sous certaines conditions, la mise en cause des propriétaires et, à leur place, des principaux locataires, pour le paiement de la taxe d'habitation établie au nom des occupants des immeubles ou locaux auxquels la jouissance est concédée.

A. Les personnes mises en cause

1. Le principal locataire

1

Le principal locataire est celui qui prend à bail un immeuble susceptible d'être divisé, en vue d'en sous-louer les différentes parties. Dans ce sens, le locataire particulier, que des raisons de convenance personnelle ont amené à céder son appartement à un nouvel occupant, ne peut être considéré comme principal locataire et il n'est dès lors pas responsable des contributions dues par le sous-locataire de cet appartement.

2. Par défaut, le propriétaire

10

Il résulte des dispositions des articles 1686 et 1687 du CGI que le propriétaire n'est responsable que s'il n'existe pas de principal locataire. Ainsi, le comptable public ne peut invoquer la solidarité entre un propriétaire et un principal locataire. Dans tous les cas, il convient de préciser que le propriétaire, comme le logeur en garni, peut être rendu responsable des impôts d'une personne à laquelle il fournit un hébergement gratuit.

20

Par ailleurs, aucune responsabilité n'est encourue par les propriétaires, principaux locataires et logeurs en garni, lorsque le départ du locataire a lieu avant la mise en recouvrement du rôle.

B. Les impôts concernés

30

Le tiers solidaire peut se voir réclamer la totalité de l'impôt, y compris la majoration de 10% pour le paiement tardif des impôts perçus par voie de rôle. Cette majoration doit être regardée comme un accessoire de l'impôt institué pour préserver les intérêts du Trésor, soumis aux mêmes règles de recouvrement que l'impôt lui-même (C.E. 10 mai 1952 req. N°13640).

40

Par ailleurs, le tiers solidaire ayant la qualité de redevable de l'impôt, ses biens sont grevés du privilège du Trésor.

II. Mise en œuvre de la responsabilité

A. Étendue de la responsabilité quant à la taxe d'habitation

Le propriétaire ou principal locataire est responsable de la taxe habitation de son locataire s'il n'a pas avisé, dans certaines conditions, le comptable public du départ de son locataire. Toutefois, les modalités de la mise en cause des propriétaires et des principaux locataires ainsi que les degrés de leur responsabilité sont différents selon qu'il s'agit de location de logements vides ou de location de logements meublés.

1. Location de logement vides

Les textes distinguent les cas de déménagement normal et de déménagement furtif.

a. Déménagement normal

50

L'article 1686 ,alinéa 1, du CGI prévoit que les propriétaires et, à leur place, les principaux locataires doivent, un mois avant l'époque du déménagement de leurs locataires, se faire présenter par ces derniers les quittances de leur taxe d'habitation. Cette disposition vise à obliger le propriétaire ou le principal locataire à prévenir le comptable public du déménagement pour que celui-ci puisse appréhender les meubles qui constituent le gage du Trésor, si la taxe d'habitation n'a pas été payée.

60

A défaut de déclaration, la responsabilité du propriétaire ou du principal locataire s'étend à la totalité des cotisations de taxe d'habitation impayées par le locataire.

Cette responsabilité demeure pour le propriétaire qui a fait expulser son locataire, pour la taxe d'habitation due par ce dernier, s'il n'a pas donné avis au comptable public de cette expulsion.

Elle joue aussi dans le cas de la résiliation du bail par un jugement.

70

Mais cette responsabilité est écartée, pour la taxe de l'année en cours dans deux cas :

-si le déménagement se fait dans le ressort du poste comptable ;

- si le locataire, déménageant hors du ressort du poste comptable, a fait connaître au comptable public, au plus tard le jour du déménagement, son nouveau domicile en produisant une pièce justificative (bail, titre de propriété...) ou a donné à la Poste un ordre de réexpédition de son courrier.

80

Aucune action en responsabilité ne peut être exercée contre le propriétaire, dans le cas de vente judiciaire des meubles (C.E. 26 janvier 1989, De Cerjat).

b. Déménagement furtif

90

Le deuxième alinéa de l'article 1686 du CGI prévoit, dans le cas de déménagement furtif, que les propriétaires et, à leur place, les principaux locataires sont responsables des sommes dues au titre de la taxe d'habitation par leurs locataires s'ils n'ont pas, dans les trois mois, fait donner avis du déménagement au comptable public.

100

Est considéré comme furtif, un déménagement effectué avant le terme fixé par le bail et sans que le propriétaire ait été prévenu. Le point de départ du délai dans lequel le propriétaire doit faire la déclaration prévue par l'article 1686 alinéa 2 du CGI, est le jour même du déménagement et non celui où le propriétaire en a eu connaissance.

110

Dans cette situation, c'est au comptable public seul que doit être adressé l'avis de déménagement furtif. Une déclaration faite au commissariat de police ne saurait avoir pour effet de soustraire le propriétaire à sa responsabilité. De même, la déclaration faite à la mairie est inopérante.

Dans tous les cas, le comptable public doit donner récépissé de la déclaration de déménagement.

Toutefois, la responsabilité du propriétaire ou du principal locataire est limitée aux seules cotisations exigibles au moment du déménagement.

2. Les locations en meublé

Ce régime, plus sévère que celui des locations ordinaires, s'explique par le fait que le locataire n'a pas de meubles personnels constituant une garantie pour le Trésor. Le texte vise à la fois les personnes qui font profession de loueur en meublé et les propriétaires qui, même accidentellement, louent leur maison ou leur appartement meublé.

120

Pour qu'il y ait location en meublé, il faut et il suffit que les meubles appartiennent au propriétaire, de sorte que le locataire en garni n'ayant pas de meubles personnels, n'offre pas de garantie au comptable public. Il en résulte que la responsabilité du loueur est absolue. Le troisième alinéa de l' article 1686 du CGI précise en effet que, dans tous les cas, et nonobstant toute déclaration de leur part, les propriétaires ou principaux locataires sont responsables de la taxe d'habitation des personnes logées par eux en garni.

130

Les logeurs en meublé ne peuvent donc pas s'exonérer de leur responsabilité en déclarant au comptable public le départ d'un occupant qui n'a pas acquitté la taxe d'habitation établie à son nom. Il leur appartient de prendre toutes dispositions pour que l'occupant acquitte l'impôt ou en garantisse le paiement avant son départ.

Toutefois, comme en matière de locations de logements nus, il est admis que la responsabilité du loueur en meublé ne puisse pas être engagée lorsque la taxe d'habitation est mise en recouvrement après le départ du locataire. Dans ce cas en effet, l'intéressé n'a aucun moyen de connaître le montant de l'impôt qui doit être mis à la charge de son locataire et de veiller à ce que ce dernier s'acquitte avant son départ.

B. La solidarité en matière de cotisation foncière des entreprises

140

En matière de cotisation foncière des entreprises, c'est l'article 1687 du CGI qui établit le régime de la responsabilité des propriétaires ou des principaux locataires.

Un mois avant le terme fixé par le bail ou par les conventions verbales, ils sont tenus de donner avis au comptable public du déménagement de leurs locataires.

Dans le cas où ce terme est devancé, comme dans le cas d'un déménagement furtif, ils doivent donner cet avis dans les trois mois du déménagement.

150

Le propriétaire ou le principal locataire qui n'a pas satisfait aux formalités légales devient personnellement responsable de la fraction de la cotisation foncière des entreprises afférente à l'exercice de la profession par son locataire au cours du mois précédent et du mois du déménagement.

C. Les recours du propriétaire solidaire

160

Il appartient aux propriétaires de calculer dans les limites légales le montant du cautionnement qu'ils peuvent exiger de leur locataire en tenant compte de la responsabilité fiscale qu'ils doivent assurer en application des art. 1686 et 1687 du CGI, de même qu'ils cherchent à se couvrir des autres risques que leur fait courir la location.

170

La procédure de décharge gracieuse de responsabilité fiscale est ouverte aux propriétaires mis en cause, comme à tous les tiers responsables, lorsqu'ils ont été victimes de circonstances imprévisibles (cf article L 247 du LPF).

III. Responsabilité des propriétaires de bureaux meublés

Dans le cas de location de bureaux meublés, le régime particulier de l'article 1688 du CGI est destiné à couvrir l'ensemble des impôts directs dus par le locataire, y compris les acomptes provisionnels d'impôt sur le revenu.

Les dispositions de l'article 1687 (§ n°s 140 et 150), relatives au paiement des cotisations foncières des entreprises, s'appliquent en cas de déménagement du locataire de bureau meublé, indépendamment du dispositif fixé à l'article 1688 du CGI.

Ce régime assure au Trésor une sûreté de paiement qui se traduit à la fois par un mécanisme de consignation destiné à garantir les impôts à défaut de meubles et par le jeu de la responsabilité du

tiers dans ce mécanisme.

A. La responsabilité du propriétaire

180

Le premier alinéa de l'article 1688 du CGI prévoit qu'en garantie du paiement des impôts dont elle peut être redevable, toute personne locataire d'un bureau meublé est tenue de verser au Trésor, à la fin de chaque mois, sous la responsabilité du loueur de bureau et par son entremise, une somme égale à 25 % du prix de location.

Le deuxième alinéa de l'article 1688 du CGI prévoit que le loueur de bureau meublé peut être mis en cause, dans les conditions prévues par le premier alinéa, pour le recouvrement des acomptes provisionnels d'impôt sur le revenu prévus par l'article 1664 du CGI.

190

L'article 1688 du CGI consacre la responsabilité du loueur de bureau meublé. En effet, en même temps qu'il remet la déclaration mensuelle relative à la situation de chaque locataire et les prix de location, le bailleur doit verser le montant des consignations au comptable des finances publiques.

Si ces formalités ne sont pas régulièrement remplies, le loueur est tenu au paiement des impôts dus par les locataires jusqu'à concurrence des sommes dont la consignation a été omise.

B. La consignation

200

Tout loueur de bureaux meublés doit remettre, dans les dix premiers jours de chaque mois, au comptable des finances publiques du lieu de la situation des bureaux, un état en double expédition indiquant, pour chacun des locataires pendant le mois précédent, le nom, l'adresse de l'habitation, la profession exercée, la date de l'entrée en jouissance des locaux et, le cas échéant, la date à laquelle la location a pris fin, ainsi que le prix de location afférent à la période d'occupation pendant le même mois.

En ce qui concerne les locations en cours à l'expiration du mois considéré, l'état doit indiquer en outre la somme due en consignation pour chaque locataire et calculée à raison de 25 % du prix de location. Cette règle s'explique par le fait que les consignations devant être effectuées au dernier jour de chaque mois, seules y sont tenues les personnes qui, à cette même date, sont locataires d'un bureau meublé.

210

Le versement fait pour le compte de chaque locataire est constaté par une quittance ou une déclaration de recette mentionnant à la fois la désignation du loueur et celle du locataire.

Le locataire peut obtenir le remboursement des sommes par lui consignées au cours d'une année déterminée, s'il est reconnu avoir acquitté les impôts dont il est redevable au titre de la même année et de l'année suivante, tant au lieu du bureau meublé qu'au lieu de son habitation.

220

La demande de remboursement doit être adressée au Directeur départemental des Finances Publiques du lieu de la situation du bureau, au plus tard le 31 décembre de la quatrième année qui

suit celle du versement des consignations. Elle mentionne la date et le montant des versements auxquels elle s'applique.

Le comptable public retient, le cas échéant, la fraction des sommes consignées qui correspond au montant des impôts non acquittés, y compris s'il y a lieu, les majorations applicables pour défaut de paiement dans les délais légaux.

Les consignations dont le remboursement n'a pas été demandé dans le délai fixé sont également imputées jusqu'à due concurrence, sur le montant des impôts non payés.