

Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-TVA-CHAMP-30-10-50-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

TVA - Champ d'application et territorialité - Opérations exonérées en régime intérieur - Locations immobilières

Positionnement du document dans le plan :

TVA - Taxe sur la valeur ajoutée
Champ d'application et territorialité
Titre 3 : Exonérations
Chapitre 1 : Opérations exonérées en régime intérieur
Section 5 : Locations immobilières

Sommaire :

- I. Locations de terres et bâtiments à usage agricole, de terrains non aménagés et de locaux nus
 - A. Locations de terres et bâtiments à usage agricole
 - B. Locations de terrains non aménagés et de locaux nus
 - 1. Régime de l'exonération
 - 2. Exceptions
 - a. Locations constituant un moyen de poursuivre l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître des débouchés
 - b. Locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules
 - C. Locations ou concessions de droits portant sur des terres et bâtiments à usage agricole, des terrains non aménagés et des locaux nus, relevant de la gestion d'un patrimoine foncier
- II. Locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation
 - A. Conditions d'application de l'exonération
 - 1. Locaux concernés
 - 2. Prestations annexes à la fourniture de logement
 - 3. Formes de la location
 - 4. Montant des loyers
 - 5. Locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules étroitement liées à la location de logements meublés ou garnis
 - B. Le cas particulier des locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties à des exploitants de logements-foyers

I. Locations de terres et bâtiments à usage agricole, de terrains non aménagés et de locaux nus

1

Les 1° et 2° de l'article 261 D du code général des impôts (CGI) exonèrent de la TVA les locations portant d'une part, sur les terres et bâtiments à usage agricole, et d'autre part, sur les terrains non aménagés et les locaux nus, ainsi que les locations ou concessions de droits portant sur ces deux catégories d'immeubles dans la mesure où elles relèvent de la

gestion d'un patrimoine foncier.

Ces opérations revêtent, en principe, un caractère civil.

A. Locations de terres et bâtiments à usage agricole

10

L'article 261 D-1° du CGI vise les locations de terres et bâtiments à usage agricole. Il s'agit des baux à ferme qui se traduisent, moyennant le versement de « fermages » par le preneur au bailleur, par la location de biens ruraux. Ils portent souvent non seulement sur les terres et bâtiments mais encore sur le matériel à usage agricole et sur le cheptel.

L'exonération s'applique à la totalité du bail, quelle qu'en soit par ailleurs la forme (bail écrit ou location verbale).

B. Locations de terrains non aménagés et de locaux nus

20

L'article 261 D-2° du CGI exonère de TVA les locations de terrains non aménagés et de locaux nus.

Mais ce principe est assorti d'exceptions concernant notamment certaines locations auxquelles la jurisprudence du Conseil d'État attribue un caractère commercial, et les locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules.

1. Régime de l'exonération

30

L'exonération s'applique en principe à toutes les opérations de location de terrains non aménagés et de locaux nus dès lors qu'elles s'analysent en des opérations de caractère civil.

Ainsi, le fait que la location soit réalisée par une société commerciale ne peut, en aucun cas, avoir à lui seul pour conséquence de rendre commercial et imposable à la TVA une location nue (CE, 22 octobre 1975, n° 93472, SA produits d'usines métallurgiques PUM ; 14 octobre 1977, n° 99686, SARL Zarka).

De même, convient-il de considérer que la location nue d'immeubles à usage d'habitation revêt, en toute hypothèse, un caractère civil. Tel est notamment le cas lorsqu'un promoteur loue des appartements de son stock en attendant de les vendre (CE, 9 novembre 1977, n° 99721).

Échappent également à l'imposition :

- la location d'un local non agencé et d'un embranchement de voie ferrée raccordant ledit local au réseau de la SNCF dès lors que cette location n'est pas susceptible d'être considérée comme ayant pour objet un établissement industriel ou commercial muni du mobilier ou matériel nécessaire à son exploitation (réponse à M. Dorey, député, JO, débats AN, 8 avril 1961, p. 421) ;

- la convention par laquelle une personne met à la disposition de l'autorité militaire un établissement hippique, lorsque l'intéressée n'est tenue d'assurer, moyennant une indemnité forfaitaire, que l'entretien et la réparation des installations existantes ainsi que la fourniture de prestations accessoires à leur occupation (eau, électricité, chauffage, etc.) et n'a ni à entretenir les moyens d'attache des chevaux ni à fournir les denrées fourragères (CE, 23 avril 1958).

2. Exceptions

a. Locations constituant un moyen de poursuivre l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître des débouchés

40

L'article 261 D-2° du CGI exclut de l'exonération les locations qui constituent pour le bailleur un moyen de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître ses débouchés. Les locations de terrains non aménagés ou de locaux nus sont également exclues de l'exonération lorsque le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-30 IV-A § 130 et 140](#)).

b. Locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules

50

L'article 261 D-2° du CGI exclut de l'exonération les locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules. Il convient sur ce point de se reporter aux commentaires [BOI-TVA-CHAMP-10-10-30 IV-B § 150 et suivants](#).

C. Locations ou concessions de droits portant sur des terres et bâtiments à usage agricole, des terrains non aménagés et des locaux nus, relevant de la gestion d'un patrimoine foncier

60

En vertu de l'article 261 D-3° du CGI, la cession à titre temporaire, c'est-à-dire la location ou la concession d'un droit incorporel portant sur des terres et bâtiments à usages agricoles, sur des terrains non aménagés ou des locaux nus, est également exonérée de la TVA dans la mesure où elle relève de la gestion d'un patrimoine foncier, c'est-à-dire dans les cas où les droits incorporels concernés ne font pas partie d'un actif commercial ou ne constituent pas un élément qu'il est d'usage de trouver dans un actif commercial.

70

L'exonération prévue par l'article 261 D-3° du CGI s'étend à certains démembrements de la location principale, à savoir essentiellement la location du droit d'affichage et la concession de droits de chasse ou de pêche. S'agissant de droits incorporels portant sur les mêmes immeubles, ils suivent le même régime fiscal que la location principale.

Il en est ainsi de la location du droit d'affichage lorsque son produit entre dans la catégorie des revenus fonciers et ne constitue pas un élément de recettes d'une entreprise commerciale. De même, la concession pure et simple d'un droit de chasse ou de pêche, non assortie d'autres prestations telles qu'hébergement et nourriture des chasseurs et pêcheurs, fourniture de personnel spécialisé, bénéficie également de l'exonération de la TVA (cf. [BOI-TVA-SECT-80-30-10](#)), son produit entrant également dans la catégorie des revenus fonciers.

Mais, dans le cas d'un contribuable qui, organisant sur son domaine agricole des parties de chasse moyennant rémunération, a apporté des aménagements importants à ses immeubles pour y accueillir les chasseurs, les héberger et leur fournir des repas, a également transformé l'exploitation agricole pour y permettre l'élevage dans des conditions modernes d'un grand nombre de faisans, met à la disposition des chasseurs un personnel spécialisé et de nombreux services annexes, recourt à la publicité pour le recrutement de ses clients et demande un prix de 600 F par jour (en 1964) pour la chasse seulement, il y a lieu de considérer que cette activité présente un caractère commercial aussi bien en ce qui concerne la location du droit de chasser que les prestations de logement et de nourriture ([CE, 10 juillet 1972, n°](#)

82490).

80

L'exonération prévue à l'article 261 D-3° du CGI est susceptible d'être appliquée aux droits de visite perçus par les propriétaires de grottes naturelles non dotées d'aménagements autres que ceux strictement nécessaires à l'accès du site, dès lors que :

- l'exploitation relève de la gestion d'un patrimoine foncier ;

- les propriétaires :

- ne font pas une large publicité ;
- n'utilisent pas un personnel nombreux ;

- les droits d'entrée (ou de visite) ne permettent pas au visiteur de bénéficier en même temps de prestations commerciales diverses (buvette, cartes postales, etc.).

A contrario, si ces droits de visite intègrent une rémunération pour la fourniture de prestations commerciales caractérisées, ils doivent normalement être soumis à la TVA (cf. BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-70 XI § 150).

90

De même, la concession du droit d'exploitation d'une mine ou d'une carrière, non munie d'un matériel d'exploitation et dans la mesure où elle relève de la gestion d'un patrimoine foncier, n'est pas soumise à la TVA (BOI-TVA-CHAMP-10-10-30 V § 240).

II. Locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation

A. Conditions d'application de l'exonération

100

L'article 261 D-4° du CGI exonère les locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation. L'imposition de ces locations est l'exception. Le régime des locations de logements meublés ou garnis imposables est examiné au BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20.

Décision du Conseil d'État du 5 février 2009, n° 307077, 8ème et 3ème s.-s., S.A.R.L. Distex c. / Ministre.

T.V.A. - champ d'application - exonération - location de logements garnis ou meublés à usage d'habitation - résidence pour étudiants.

Le Conseil d'Etat a jugé que les dispositions de l'article 261 D-4°-b du code général des impôts (CGI), dans leur rédaction applicable antérieurement à l'entrée en vigueur de l'article 18 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2002, sont incompatibles avec les objectifs de l'article 13 B de la 6ème directive du Conseil n° 77/388/CEE du 17 mai 1977 modifiée (devenu l'article 135 de la directive 2006/112/CE du 26 novembre 2006), en tant qu'elles subordonnent l'exonération des prestations de mise à disposition d'un local meublé aux conditions cumulatives énumérées au b) du 4° de l'article 261 D du CGI.

En revanche, il a considéré qu'elles demeuraient compatibles avec les objectifs de l'article

13 de la de la directive précitée 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.

(cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20 I-B-3 § 70](#)).

1. Locaux concernés

110

Il s'agit des locaux qui sont destinés à l'habitation et qui comportent les éléments mobiliers ayant pour effet de leur conférer un minimum d'habitabilité. À cet égard, il est précisé que doivent notamment être considérés comme des locaux à usage d'habitation, les caravanes, les tentes, les mobil-homes et les habitations légères de loisir constituant de véritables installations fixes, spécialement aménagés et exclusivement réservés à l'habitation.

En revanche, la location à l'heure, à la journée, à la semaine ou au mois de caravanes, camping-cars, péniches, bateaux etc. s'analyse comme une location de biens meubles corporels obligatoirement imposable (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-30 I § 10](#)).

2. Prestations annexes à la fourniture de logement

120

La fourniture de certaines prestations annexes telles que celles définies au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20 I-B § 30](#) n'empêche pas l'exonération de la fourniture de logement proprement dite. Ces prestations annexes sont imposables dans les conditions de droit commun dès lors qu'elles ne sont pas habituellement incluses dans le prix de location d'un logement meublé.

En revanche, la fourniture de linge, l'accueil au début du séjour et le nettoyage des locaux à la fin du séjour, inclus dans le prix de location du logement meublé ne constituent pas des prestations annexes qui doivent être soumises à la TVA.

Lorsque les prestations annexes sont fournies dans les conditions fixées au [b de l'article 261 D-4° du CGI](#), l'opération est considérée dans son ensemble comme relevant d'une activité hôtelière ou para-hôtelière et devient imposable dans les conditions définies au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20 I-B § 30 et suivants](#).

La mise en œuvre de ces principes conduit notamment à exonérer :

- les particuliers qui louent en meublé, de manière occasionnelle ou permanente, une résidence secondaire, un logement touristique ou une partie de leur résidence principale, sans offrir a minima, un ensemble de services assimilables aux services hôteliers, dans les conditions exposées au [BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20 I-B § 30](#) ;

- les collectivités locales et les agriculteurs qui donnent en location des gîtes ruraux ou communaux ;

- les entreprises qui mettent à la disposition de leur personnel un logement meublé moyennant une rémunération ; le fait que le personnel soit affecté ou non à la surveillance, à la sécurité ou au gardiennage des locaux est sans incidence.

3. Formes de la location

130

Le caractère occasionnel, permanent ou saisonnier de l'activité, la périodicité de la location (nuit, semaine, mois ou année) sont sans influence sur la situation au regard de la TVA.

4. Montant des loyers

140

L'exonération s'applique quel que soit le montant des loyers perçus.

5. Locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules étroitement liées à la location de logements meublés ou garnis

150

Les locations d'emplacements pour le stationnement des véhicules étroitement liées à des locations de logements meublés ou garnis exonérées sont elles-mêmes exonérées dans les conditions prévues dans ce domaine (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-30 IV-B-1](#)).

B. Le cas particulier des locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties à des exploitants de logements-foyers

160

Selon l'[article 260 D du CGI](#), la location de locaux nus ou meublés dont la destination finale est le logement meublé est toujours considérée comme une opération de fourniture de logement meublé.

En conséquence, les locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties à des exploitants d'établissements d'hébergement à caractère hôtelier visés à l'[article 261 D-4°-a et b du CGI](#) sont taxables de plein droit.

Cependant, les locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties aux exploitants d'établissements mentionnés à l'[article L633-1 du code de la construction et de l'habitation](#) dont l'activité n'ouvre pas droit à déduction sont exonérées.

Cette exonération concerne les exploitants de logements-foyers (cf. [BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20 II § 100](#)).

L'exonération est applicable de plein droit, Aucun droit à déduction ne peut être exercé au titre de ces logements.