

Gîtes communaux

Les communes peuvent être amenées, notamment pour favoriser le développement touristique de leur territoire, à aménager des bâtiments en gîtes, destinés au logement des personnes de passage. Dans le cadre de l'exploitation de ces gîtes, la mise à disposition du logement (chambres ou appartements) peut ou non être assortie de divers services tels que le petit déjeuner ou le nettoyage des locaux.

Les règles de TVA applicables à ces opérations sont les suivantes (elles s'appliquent également aux gîtes exploités, le cas échéant, par d'autres collectivités locales : établissements publics de coopération intercommunale, département...).

I - PRINCIPES GÉNÉRAUX

A. Situation au regard du champ d'application de la TVA

1. Règles applicables

Les locations de locaux à usage d'habitation constituent des prestations de services entrant dans le champ d'application de la TVA (art. 256 du CGI) ; elles sont donc en principe imposables de plein droit à la TVA. Ces locations bénéficient cependant d'une exonération de taxe, sans possibilité d'option pour leur imposition volontaire ; l'exonération concerne :

- les locations de locaux nus à usage d'habitation (2° de l'article 261 D du CGI) ;

- les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de locaux meublés ou garnis à usage d'habitation (4° de l'art. 261 D du CGI).

Toutefois, s'agissant de cette seconde catégorie de locations, sont exclues de l'exonération — et sont donc soumises de plein droit à la TVA — les prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni effectuées à titre onéreux et de manière habituelle, comportant, en sus de l'hébergement, au moins trois des prestations suivantes, rendues dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle : le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle (b du 4° de l'art. 261 D du CGI).

La location de logements dans le cadre de l'exploitation d'un gîte communal est susceptible de relever de ce cas d'imposition.

Pour être imposable, la location doit être assortie de trois au moins des quatre prestations de services suivantes, rendues dans des conditions similaires à celles du secteur hôtelier :

1) *la fourniture du petit-déjeuner* : la commune exploitante doit disposer des moyens nécessaires pour être en mesure, si besoin, de fournir le petit déjeuner à l'ensemble des locataires, selon les usages professionnels (soit dans les chambres ou appartements, soit dans un local spécialement aménagé à cet effet) ;

2) *le nettoyage des locaux, effectué régulièrement* : la commune exploitante doit disposer des moyens lui permettant de proposer aux locataires, selon une périodicité régulière, le nettoyage des chambres ou appartements¹ ;

¹ Cette condition est considérée comme non satisfaite si l'exploitant se contente d'un nettoyage au début et en fin de séjour.

3) *la fourniture du linge de maison* : la commune exploitante doit disposer des moyens nécessaires pour être en mesure de fournir, pendant le séjour, le linge de maison à l'ensemble des locataires ;

4) *la réception, même non personnalisée, de la cliente* : la commune exploitante doit disposer des moyens nécessaires pour assurer cette réception ; celle-ci peut être assurée par un mandataire, en un lieu différent des locaux loués (par exemple, à l'entrée d'un village), ou par le moyen d'un système d'accueil électronique.

Dès lors que trois au moins de ces quatre prestations de services sont fournies en sus de l'hébergement, la location des locaux effectuée dans le cadre de l'exploitation du gîte communal est soumise de plein droit à la TVA — l'imposition englobant les services fournis concernés, et, le cas échéant, les autres services fournis non visés ci-dessus (par exemple, téléphone ou accès à internet, location de garage).

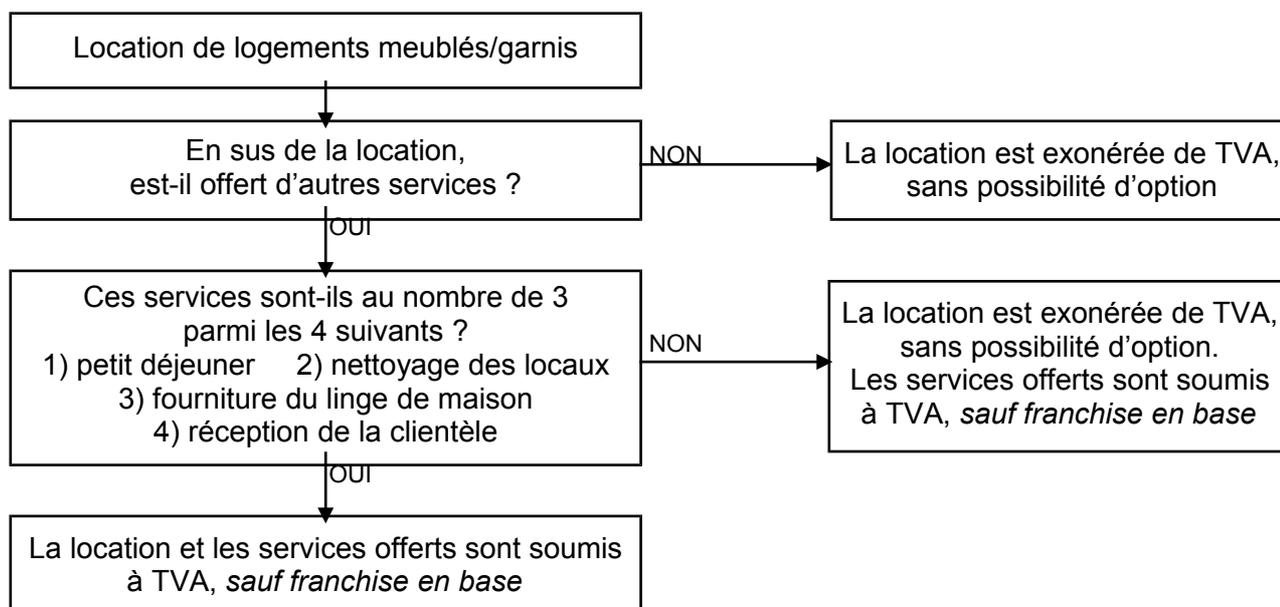
En revanche, si la commune exploitante d'un gîte ne fournit pas, en sus de l'hébergement, trois au moins des quatre prestations de services visées ci-dessus, la location des locaux effectuée dans le cadre de l'exploitation du gîte communal est exonérée de TVA, sans possibilité d'option pour son imposition volontaire. Cette exonération n'a cependant d'effet que sur la location des logements, et non sur les éventuelles prestations annexes fournies, qui restent imposables de plein droit à la TVA (art. 256 du CGI), selon les règles qui leur sont propres.

2. Bénéfice possible de la franchise en base

Dans l'hypothèse d'une imposition à la TVA (location et/ou prestations annexes), la commune exploitante peut bénéficier de la franchise en base de TVA prévue à l'article 293 B du CGI, si les recettes générées par l'activité ne dépassent pas un certain seuil. La franchise en base est un dispositif qui dispense du paiement de la TVA l'assujéti qui en bénéficie. Corrélativement, l'assujéti ne peut exercer aucun droit à déduction au titre de la taxe grevant ses dépenses, et la mention de la TVA sur ses factures est interdite. Il est toutefois possible d'y renoncer en optant pour le paiement de la TVA.²

3. Schéma récapitulatif

Les règles applicables aux gîtes communaux peuvent être synthétisées au travers du schéma suivant :



² Pour plus de précisions sur la franchise en base, cf. BOI-TVA-DECLA-20-20-30-10.

B. Modalités d'imposition

1. Assiette de la TVA

La base d'imposition de la TVA est constituée par toutes les sommes perçues en contrepartie de la mise à disposition du logement et/ou des prestations de services annexes, y compris, le cas échéant, les subventions directement liées au prix de ces opérations³.

2. Taux de TVA

→ Pour la fourniture du logement (location des locaux meublés/garnis) : taux réduit de 10 % en France continentale (a de l'art. 279 du CGI), taux particulier de 2,1 % en Corse (2° du 1 du I de l'art. 297 du CGI), taux réduit de 2,1 % dans les DOM (a du 1 de l'art. 296 du CGI).

Les services annexes facturés en sus (petit déjeuner, téléphone, etc.), les ventes (cartes postales, etc.) et les recettes accessoires (publicité, locations de salles, etc.) relèvent du taux qui leur est propre.

3. Exigibilité de la TVA

L'exigibilité se définit comme le droit que le Trésor peut faire valoir auprès du redevable de la TVA, à partir d'un moment donné, pour obtenir le paiement de la taxe. Ainsi est-ce, en pratique, l'exigibilité qui détermine la période au titre de laquelle le montant des opérations imposables et celui de la taxe correspondante doivent faire l'objet d'une déclaration.

En principe, pour les prestations de services, la TVA est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur option du redevable, d'après les débits (c du 2 de l'art. 269 du CGI).

Cependant, par mesure de tempérament, les collectivités locales sont réputées avoir été autorisées à acquitter la TVA d'après les débits au titre de leurs opérations pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est constituée par l'encaissement⁴. De la sorte, pour l'ensemble de leurs opérations, le montant du chiffre d'affaires imposable à déclarer au titre d'une période déterminée est égal au total des sommes ayant fait l'objet des titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge dans les écritures du comptable au cours de cette période.

C Droit à déduction

Les communes assujetties à la TVA au titre de l'exploitation d'un gîte peuvent récupérer par la voie fiscale la TVA grevant leurs dépenses, en exerçant, dans les conditions de droit commun, le droit à déduction prévu à l'article 271 du CGI.

Pour chaque dépense, le montant de la TVA déductible correspond au produit du montant de la taxe grevant la dépense par le coefficient de déduction qui lui est applicable (art. 206 de l'annexe II au CGI). Ce coefficient de déduction est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission⁵.

Les règles de droit commun prévoient que la TVA déductible peut être déduite lorsqu'elle devient exigible pour le fournisseur du bien ou du service (2 du I de l'art. 271 du CGI). Il est admis, pour les collectivités locales, que le montant des déductions de TVA à porter sur les déclarations corresponde au total de la TVA déductible afférente aux achats ayant donné lieu à l'émission de mandats par l'ordonnateur en vue du règlement des dépenses et qui ont été pris en charge dans les écritures du comptable au cours de la période déclarative considérée.

Lorsque le montant de la TVA déductible excède, après imputation, le montant de la TVA collectée, la commune peut déposer auprès du SIE une demande de remboursement du crédit de TVA déductible ainsi généré, sous certaines conditions (art. 242-0 A et suivants de l'annexe II au CGI) qui diffèrent selon le régime d'imposition dont relève la commune (cf. § I.D.2 ci-après).

³ BOI-TVA-CHAMP-50-20 et BOI-TVA-BASE-10-10-10

⁴ BOI-TVA-CHAMP-50-20

⁵ instruction CP n 07-045-M0 du 19 novembre 2007 et BOI-TVA-DED-20-10

D. Obligations fiscales

1. Déclaration d'existence

La commune qui exploite un gîte dont les opérations sont imposables à la TVA en tout (fourniture de logement et services annexes) ou partie (services annexes) doit, dans les 15 jours du commencement de l'activité, déclarer celle-ci auprès du SIE dont elle relève et fournir certains renseignements relatifs à l'activité (art. 286 du CGI ; imprimés à retirer auprès du SIE).

Ces déclarations doivent également être souscrites si la commune bénéficie de la franchise en base de TVA. Elles doivent être renouvelées en cas de modification substantielle des conditions d'exercice de l'activité (art. 35 de l'annexe IV au CGI).

2. Obligations déclaratives et de paiement de la TVA

La commune qui effectue des opérations soumises à TVA dans le cadre de l'exploitation d'un gîte doit souscrire des déclarations périodiques, dans les conditions de droit commun (art. 287 du CGI). Ces déclarations mentionnent notamment les opérations imposables réalisées, la TVA due à ce titre, la TVA déductible, et, selon le cas, après imputation de l'une sur l'autre, la TVA nette à payer ou le crédit de TVA déductible dégagé.

Dans l'hypothèse où la commune exerce, par ailleurs, d'autres activités soumises à la TVA, les opérations imposables effectuées dans le cadre du gîte ne font pas l'objet d'une déclaration séparée. En effet, en principe, les assujettis qui exercent plusieurs activités imposables doivent souscrire une seule et unique déclaration de TVA⁶.

D'une manière générale, la périodicité et les modalités de déclaration diffèrent selon le régime d'imposition applicable, qui dépend de la nature des opérations imposables, du montant du chiffre d'affaires réalisé, et, le cas échéant, d'une option exercée. Les règles présidant à la détermination du régime d'imposition étant ainsi assez complexes, il doit être conseillé à la collectivité de se rapprocher du SIE (notamment au moment de la déclaration d'existence ; cf. § I.D.1 ci-dessus) qui pourra lui apporter toute information utile à ce sujet.

3. Obligations d'ordre comptable

Les personnes assujetties à la TVA doivent tenir une comptabilité permettant de justifier le détail des opérations imposables ou non imposables qu'elles réalisent, ou, à défaut de comptabilité, un livre spécial (art. 286 du CGI). Compte tenu de la réglementation budgétaire et comptable spécifique qui leur est applicable, les collectivités locales satisfont par principe à cette obligation prévue par la réglementation fiscale.

4. Obligation de facturation

La commune assujettie à la TVA au titre de l'exploitation d'un gîte est soumise à l'obligation de facturation prévue par l'article 289 du CGI.

Cette facturation est obligatoire lorsque le client est un autre assujetti à la TVA ou une personne morale non assujettie, y compris pour les acomptes perçus avant la réalisation de l'opération imposable. Elle ne l'est en revanche pas lorsque le client est un particulier ; si, en pratique, il s'agit du cas le plus fréquent dans le cadre de l'exploitation d'un gîte, il peut être conseillé à la commune d'émettre systématiquement des factures conformes à la réglementation fiscale dans la mesure où il n'est pas exclu que les clients soient des assujettis à la TVA.

Les factures doivent comporter toutes les mentions prévues par l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, notamment, outre les coordonnées des parties, le montant HT, le taux de TVA, le montant TTC.

Si la commune bénéficie de la franchise en base, les factures ne font pas apparaître la TVA et doivent comporter la mention « TVA non applicable, art. 293 B du CGI ».

⁶ BOI-TVA-DED-20-20

5. Déclaration de cessation d'activité

En cas de cessation de l'exercice de l'activité imposable, la commune doit en faire la déclaration auprès du SIE dans les 30 jours de cette cessation (art. 286 du CGI et 36 de son annexe IV).

E Suivi budgétaire et comptable

Si, eu égard aux conditions de son exercice, l'activité peut être considérée comme constitutive d'un service public à caractère industriel et commercial, les opérations y afférentes sont retracées dans un budget M4. Dans ce cas, en vertu de l'article L. 1412-1 du CGCT, ce budget est celui d'une régie dotée de la seule autonomie financière (budget annexé au budget principal de la commune, disposant d'une comptabilité séparée avec son propre compte 515) ou d'une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière (budget et comptabilité propres indépendants de ceux de la commune de rattachement).

Sinon, les opérations sont retracées :

- soit dans le budget principal M14 de la commune, au sein duquel elles doivent faire l'objet de séries distinctes de bordereaux de titres et de mandats, faisant apparaître le montant des opérations budgétaires hors taxe, le montant de la TVA collectée ou déductible applicable à ces opérations et le montant TTC ;

- soit dans un budget annexe M14 (budget sans compte 515, rattaché comptablement au budget principal par le biais du compte de liaison 451).

II - QUELQUES QUESTIONS-RÉPONSES GÉNÉRIQUES

A. Une communauté de communes exploite un gîte. Le seul service offert en sus du logement, est, si les personnes hébergées le désirent, le petit déjeuner. La fourniture de celui-ci peut-il bénéficier du taux réduit de TVA prévu pour les produits alimentaires ?

Dès lors que seul un des quatre services visés au b du 4° de l'article 261 D, 4°, b du CGI est offert à la clientèle en sus de l'hébergement, la mise à disposition des locaux meublés/garnis à usage d'habitation est exonérée de TVA. En revanche, la fourniture du petit déjeuner est imposable de plein droit à la TVA, sauf application de la franchise en base.

La fourniture du petit déjeuner dans un gîte constitue une vente à consommer sur place, c'est-à-dire une prestation de services (outre la fourniture proprement dite des denrées, sont assurés le service, la mise à disposition des couverts, etc.) ; elle relève donc du taux de TVA réduit de 10 % (article 279 du CGI)

III - POUR ALLER PLUS LOIN...

A. Textes législatifs et réglementaires

- CGI : articles 256, 260 D, 261 D, 269, 271, 279, 286, 287, 289, 293 B, 297
- CGI annexe II : articles 206, 242-0A, 242 nonies A
- CGI annexe IV : articles 35, 36
- CGCT : article L.1412-1

B. Jurisprudence

CE 11 juillet 2001 n° 217675, 9e et 10e s.-s., ministre c/ Lejeune : RJF 10/01 n° 1211, concl. J. Courtial
BDCF 10/01 n° 120.

CAA Nantes 28 juin 2004 n° 01-1232, 1e ch., EURL Anger : RJF 3/05 n° 227

CE 27 février 2006 n° 258807, 8e et 3e s.-s., Sté Hôtel de Provence : RJF 5/06 n° 514, concl. L. Olléon BDCF 5/06 n° 57.

CAA Nancy 30 juin 2005 n° 98-1166, 2e ch., SARL La Verdelette : RJF 6/06 n° 685.

CAA Bordeaux 22 mai 2006 n° 03-2011, 5e ch., SARL Eder Loisirs : RJF 11/06 n° 1336.

C. Réponses ministérielles

Rép. Joël Bourdin, n° 18335, JO Sénat du 22 mars 2007, p. 647.

D. Doctrine

- sur les règles de TVA applicables aux locations de logements meublés ou garnis à usage d'habitation : BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20, BOI-TVA-CHAMP-30-10-50 et [instruction CP n° 03-042-M0 du 24 juillet 2003](#)

- sur les règles de TVA applicables aux subventions directement liées au prix d'opérations imposables : [BOI-TVA-BASE-10-10-10](#)

- sur les règles du droit à déduction : BOI-TVA-DED-20-10 et [instruction CP n° 07-045-M0 du 19 novembre 2007](#)

- sur les règles de facturation en matière de TVA : [BOI-TVA-DECLA-30-20](#)

Cette fiche constitue un document de travail, énonçant l'état du droit à la date de dernière mise à jour, non exhaustif, destiné à apporter une première aide et des informations générales sur des sujets susceptibles d'être rencontrés au quotidien par les collectivités locales.

Elle n'a pas vocation à se substituer à la doctrine administrative et fiscale existante, qui dans un cadre juridique en évolution, peut faire l'objet de modifications parfois substantielles.

En outre, compte tenu de la complexité et de la diversité des régimes présentés en matière de TVA portant sur les activités commerciales, l'attention du lecteur est appelée sur la nécessité d'examiner avec attention la situation particulière qui lui est soumise, notamment au regard des autres impôts commerciaux (impôt sur les sociétés ; contribution économique territoriale)