



This document has been provided by the International Center for Not-for-Profit Law (ICNL).

ICNL is the leading source for information on the legal environment for civil society and public participation. Since 1992, ICNL has served as a resource to civil society leaders, government officials, and the donor community in over 90 countries.

Visit ICNL's **Online Library** at
<http://www.icnl.org/knowledge/library/index.php>
for further resources and research from countries all over the world.

Disclaimers

Content. The information provided herein is for general informational and educational purposes only. It is not intended and should not be construed to constitute legal advice. The information contained herein may not be applicable in all situations and may not, after the date of its presentation, even reflect the most current authority. Nothing contained herein should be relied or acted upon without the benefit of legal advice based upon the particular facts and circumstances presented, and nothing herein should be construed otherwise.

Translations. Translations by ICNL of any materials into other languages are intended solely as a convenience. Translation accuracy is not guaranteed nor implied. If any questions arise related to the accuracy of a translation, please refer to the original language official version of the document. Any discrepancies or differences created in the translation are not binding and have no legal effect for compliance or enforcement purposes.

Warranty and Limitation of Liability. Although ICNL uses reasonable efforts to include accurate and up-to-date information herein, ICNL makes no warranties or representations of any kind as to its accuracy, currency or completeness. You agree that access to and use of this document and the content thereof is at your own risk. ICNL disclaims all warranties of any kind, express or implied. Neither ICNL nor any party involved in creating, producing or delivering this document shall be liable for any damages whatsoever arising out of access to, use of or inability to use this document, or any errors or omissions in the content thereof.

ETUDE 432

Taxe sur la valeur ajoutée

SOMMAIRE

Ressources concernées	432-1	Obligations déclaratives	432-7
SECTION I		SECTION II	
Locations d'immeubles		Exploitation des propriétés agricoles	
Généralités	432-2	Principe général	432-12
Locations exonérées	432-3	Remboursement forfaitaire	432-13
Cas des locations de logements meublés	432-4	Régime simplifié d'imposition	432-14
Locations taxables de plein droit	432-5		
Locations taxables par option	432-6		

432 1 Ressources concernées

Comme on vient de l'exposer (voir 429), les organismes sans but lucratif sont, en vertu de l'article 206-5 du CGI, passibles de l'impôt sur les sociétés au taux réduit en raison notamment :

- de la location des immeubles bâtis et non bâtis dont ils sont propriétaires ;
- de l'exploitation des propriétés agricoles ou forestières.

A raison de ces mêmes ressources, ils peuvent également être assujettis à la TVA.

SECTION I**Locations d'immeubles****432 2** Généralités

Les associations qui donnent des immeubles en location se voient, en matière de TVA, appliquer les règles de droit commun tant en ce qui concerne les locations exonérées que les locations taxables (cf. Lamy fiscal).

432 3 Locations exonérées

L'article 261-D du CGI prévoit que sont exonérées de la TVA :

- 1° les locations de terres et bâtiments à usage agricole ;
- 2° les locations de terrains non aménagés et de locaux nus.

Il a été précisé que les droits d'entrée perçus pour la visite de grottes naturelles non dotées d'aménagements autres que ceux strictement nécessaires à l'accès du site sont exonérés de TVA dès lors que l'exploitation relève de la gestion d'un patrimoine foncier et que les propriétaires ne font pas une large publicité et n'emploient pas un personnel nombreux (BOI 3 C-1-91) ;

3° les locations ou concessions de droits portant sur les immeubles visés aux 1° et 2° ci-dessus dans la mesure où elles relèvent de la gestion d'un patrimoine foncier ;

4° les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation (voir 432-4).

432 4 Cas des locations de logements meublés

L'administration fiscale a précisé (Doc. adm. 3 A 1132, 1^{er} mai 1992) le régime de TVA applicable à compter du 1^{er} janvier 1991 aux locations de locaux meublés, dont l'imposition est désormais l'exception.

a) Locations exonérées**1. Locaux concernés**

Il s'agit de locaux qui sont destinés à l'habitation et qui comportent des éléments mobiliers ayant pour effet de leur conférer un minimum d'habitabilité. A 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 roulottes, camping-cars, péniches, bateaux, etc. s'analyse comme une location de biens meubles corporels obligatoirement imposable à la TVA au taux de 20,6 %.

2. Prestations annexes

La fourniture des prestations annexes telles que le petit déjeuner, le nettoyage quotidien des locaux, le blanchissage du linge personnel, etc. n'empêche pas l'exonération de la fourniture de logement proprement dite. Ces prestations annexes demeurent imposables en toute hypothèse dès lors qu'elles ne sont pas habituellement incluses dans le prix de location d'un logement meublé.

3. Formes de la location

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

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

5. Locations de parkings

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.

6. Application

La mise en œuvre de ces principes conduit notamment à exonérer les associations qui louent en meublé, de manière occasionnelle ou permanente des logements touristiques ou des gîtes ruraux, par exemple.

b) Opérations taxables

Il résulte de l'article 261 D-4° a et b du CGI dans sa rédaction issue de l'article 48 de la loi de finances rectificative pour 1990, que l'exonération ne s'applique pas aux **prestations hôtelières ou parahôtelières fournies dans des établissements d'hébergement qui font l'objet d'une exploitation professionnelle.**

Demeurent ainsi imposables les prestations d'hébergement fournies dans les hôtels et les résidences de tourisme classés ainsi que les prestations d'hébergement fournies dans des conditions proches de l'hôtellerie. Sont également imposables à la TVA, à compter du 1^{er} janvier 1999, les prestations d'hébergement fournies par les villages de vacances classés ou agréés.

1. Hôtels et résidences de tourisme classés

Tous les établissements hôteliers qui ont fait l'objet d'un classement dans les conditions fixées par l'arrêté du ministre du Commerce, du Tourisme et de l'Artisanat du 14 février 1986 restent soumis à la TVA dans les conditions de droit commun.

2. Parahôtellerie

L'activité des exploitants qui offrent des prestations parahôtelières demeure imposable à la TVA.

Il en est ainsi lorsqu'un exploitant fournit le local meublé ainsi que le petit déjeuner, le nettoyage quotidien des locaux, le linge de maison, la réception de la clientèle et qu'il est immatriculé au registre du commerce et des sociétés au titre de cette activité.

L'activité hôtelière ou parahôtelière est caractérisée par les éléments suivants, qui doivent être simultanément réunis :

- le local meublé comporte tous les éléments mobiliers indispensables pour une occupation normale par le locataire ;
- l'exploitant dispose des moyens nécessaires, en personnel, locaux et matériels pour être en mesure, si besoin, 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 appartements, soit dans un local aménagé pour permettre la consommation sur place (tables, chaises, etc.) situé dans l'immeuble ou l'ensemble immobilier ;
- le nettoyage des locaux est effectué de manière quotidienne. Cette condition sera considérée comme établie lorsque, bien que ne fournissant pas effectivement un service quotidien de nettoyage, l'exploitant dispose des moyens lui permettant d'assurer un tel service ;
- l'exploitant dispose des moyens nécessaires pour être en mesure de fournir le linge de maison à l'ensemble des locataires ;
- l'exploitant dispose durant la période de location d'un service de réception de la clientèle. Cette condition suppose que ce service soit organisé (notamment existence d'un local aménagé à cet effet, personnel, etc.).

Les exploitants qui ne remplissent pas les conditions ainsi précisées, ne seront pas regardés comme fournissant des prestations d'hébergement passibles de la TVA.

Les conditions juridiques ou matérielles dans lesquelles sont fournis le logement meublé et les prestations annexes doivent traduire qu'il s'agit bien d'une activité économique relevant de l'activité hôtelière ou parahôtelière au titre de laquelle l'exploitant est immatriculé au registre du commerce et des sociétés.

L'imposition à la TVA ne s'applique que lorsque l'ensemble des prestations est, sans exception, fourni sous le nom et sous la responsabilité de cet exploitant. Cette condition doit être remplie en toute hypothèse. Toutefois l'exploitant pourra avoir recours à un mandataire unique par immeuble ou ensemble immobilier agissant au nom et pour le compte de celui-ci en vertu d'un contrat de mandat.

Sur la base de ces critères, l'imposition est susceptible de s'appliquer notamment à l'exploitation des établissements suivants :

- hôtels autres que les hôtels de tourisme classés ;
- villages de vacances ;
- maisons familiales de vacances ;
- les terrains de camping, camps de tourisme et camps de loisirs classés ; les exploitants de terrains de camping sont, en effet, susceptibles, s'ils remplissent les conditions requises, d'être imposables à la TVA pour leur activité de mise à disposition de caravanes, tentes, mobil-homes ou habitations légères de loisir lorsque ces biens constituent de véritables installations fixes et qu'ils sont spécialement aménagés et exclusivement réservés à l'habitation ;
- foyers-hôtels ;
- résidences pour étudiants ou jeunes travailleurs ;
- chambres d'hôtes ;
- maisons ou appartements meublés ;
- pensions de famille ;
- maisons de retraite (le fait que les résidents des maisons de retraite autorisées conformément à l'article 9 de la loi n° 75-555 modifiée le 30 juin 1975, puissent faire ôter les meubles de l'exploitant et les remplacer par leurs propres meubles qu'ils apportent, ne suffit pas en soi à rendre non imposables ces opérations) ;
- maisons d'enfants ;

— etc.

Les organismes sans but lucratif qui remplissent les conditions de l'article 261-D-4°-b du CGI notamment l'immatriculation au registre du commerce et des sociétés, sont présumés poursuivre cette activité de manière lucrative au sens de l'article 261-7-1°-b du CGI (voir 414).

A noter, à cet égard, que la cour d'appel de Paris a infirmé une ordonnance du juge du TGI de Paris enjoignant au greffier du tribunal de commerce de Paris de procéder à l'inscription au Registre du commerce et des sociétés de l'association FIAP qui a pour objet la gestion d'un foyer, assurant la restauration, l'hébergement ainsi que l'animation culturelle de groupes de jeunes français ou étrangers.

En effet, la cour a considéré que :

- l'activité commerciale de la FIAP ne lui confère pas la qualité de commerçant, et qu'en outre l'article 1^{er} du décret du 30 mai 1984 prévoit l'immatriculation au Registre du commerce et des sociétés en raison de la qualité de commerçant seulement pour les personnes physiques ;
- l'article 1^{er} énumère également les personnes morales auxquelles s'applique l'immatriculation, telles les sociétés commerciales, les établissements publics à caractère industriel et commercial, ainsi que « les autres personnes morales dont l'immatriculation est prévue par des dispositions législatives ou réglementaires » ;
- le nouvel article 260-D du Code général des impôts, invoqué par l'association FIAP, prévoit seulement que l'immatriculation au RCS est l'une des conditions de l'assujettissement à la TVA pour la catégorie d'exploitants concernée, mais qu'il ne prévoit pas que l'immatriculation s'applique à l'ensemble des exploitants qui exercent cette activité, quel que soit leur statut ;

que dès lors l'association FIAP est mal fondée à prétendre qu'en raison de son activité elle serait une personne morale dont l'immatriculation est prévue par une disposition législative (CA Paris, 1^{re} ch., 13 févr. 1992, JCP éd. E, 1992, II, 291).

Compte tenu de cette jurisprudence, les associations ne paraissent pas susceptibles d'être taxées à la TVA pour leur activité de parahôtellerie dès lors que l'article 261-D-4°-b du CGI prévoit que cette activité n'est taxable que pour autant que l'exploitant est, notamment, immatriculé au RCS au titre de cette activité.

3. Cas de locations indirectes

Dans leur nouvelle rédaction issue de l'article 48 de la loi de finances rectificative pour 1990 :

- l'article 260 D du CGI dispose que la location de locaux nus meublés dont la destination finale est le logement meublé est toujours considéré comme une opération de fourniture de logement meublé ;
- l'article 261 D-4°-c du CGI dispose que l'exonération ne s'applique pas aux locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties par bail commercial à l'exploitant d'un établissement d'hébergement qui remplit les conditions fixées au « a » ou au « b » de ce même article.

Il en résulte que :

- les locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties à une personne pour les besoins d'une activité exonérée de fourniture de logement meublé ou garni à usage d'habitation sont elles-mêmes exonérées de TVA. Aucune possibilité d'option n'est ouverte à ces loueurs ;
- les locations de locaux nus, meublés ou garnis consenties au moyen d'un bail commercial à l'exploitant d'un établissement d'hébergement imposable à la TVA à ce titre sont elles-mêmes obligatoirement soumises à la TVA.

Le bail commercial n'est exigé qu'entre l'exploitant et son bailleur. Ce dernier peut lui-même avoir pris à bail les locaux, par exemple dans le cadre d'un contrat de crédit-bail. Le régime d'imposition de cette location, quelle que soit la nature du bail, est alors déterminé dans les conditions prévues à l'article 260-D nouveau du CGI.

432 5 Locations taxables de plein droit

Locations de locaux ou terrains aménagés. - Ces opérations revêtent, sur le plan fiscal, un caractère commercial (CGI, art. 35-1-5°) et sont, à ce titre, passibles de la TVA (CGI, art. 257-6°).

Elles consistent dans la location de locaux industriels et commerciaux munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation. Les associations sont concernées quand elles procèdent à la location de salles de réunions, de salles de spectacles, de locaux et terrains de sport.

Remarques

Il a été précisé, par exemple, qu'un terrain sur lequel ont été réalisés des travaux d'aménagement d'une importance telle qu'il puisse être directement exploité à usage de golf présente le caractère d'un terrain aménagé dont la location est obligatoirement imposable à la TVA (Rép. min. n° 48461, JOANQ 3 févr. 1992, p. 531).

En revanche, il a été jugé que ne devaient pas être assujettis à la TVA les loyers versés à une société commerciale par une association au motif que :

- la société requérante n'a apporté aucun élément, notamment de type contractuel, de nature à établir que le local et le terrain loués, un manège équestre équipé d'un pare-bottes et de boxes, avaient été aménagés de manière à permettre au locataire d'exercer une activité commerciale ;
- la location n'associait pas la société requérante à la gestion et aux résultats de l'activité des locataires (CAA Paris, 17 nov. 1994, n° 94-228, RJF 5/95, n° 597).

Locations des emplacements pour le stationnement des véhicules. - La location des emplacements pour le stationnement des véhicules (automobiles, caravanes, bateaux, avions) a bien le caractère d'un revenu foncier, mais elle est, néanmoins, passible de la TVA en vertu des dispositions de l'article 261-D du CGI. Elle échappe, toutefois, à la taxation lorsqu'elle est liée à la location d'un appartement qui est elle-même non soumise à la TVA.

Ces dispositions s'appliquent, bien entendu, aux locations de cette nature consenties par les organismes sans but lucratif sauf si, par impossible, elles revêtent un caractère social ou philanthropique.

Autres locations taxables. - L'article 261-D-2° du CGI prévoit que les locations de terrains non aménagés et de locaux nus ne sont pas exonérées lorsqu'elles constituent pour le bailleur un moyen de poursuivre, sous une autre forme, l'exploitation d'un actif commercial ou d'accroître ses débouchés ou lorsque le bailleur participe aux résultats de l'entreprise locataire.

C'est ainsi que le Conseil d'Etat a jugé passibles de la TVA les recettes tirées de la location d'un terrain de camping, au motif que l'association propriétaire de ce terrain, après l'avoir exploité directement « a ensuite donné cette partie du terrain lui appartenant en location successive-ment à deux SARL exploitantes ; qu'il ressort des pièces produites par l'association elle-même, et notamment du contrat d'assurance souscrit par elle en 1978, que la location portait non sur un terrain nu mais sur un terrain clos et comportant les réseaux et équipements en blocs sanitaires et locaux à usage collectif suffisants pour permettre le classement de ce terrain dans la catégorie « une étoile » pour

500 emplacements par arrêté préfectoral du 19 juillet 1977 ; qu'ainsi, et alors même que les aménagements à usage de camping sur cette partie du terrain lui appartenant étaient sans rapport avec la valeur vénale de la totalité de ce terrain, et que les preneurs successifs auraient complété ces aménagements en vue d'augmenter, postérieurement d'ailleurs à la période en cause, la capacité d'accueil de ce terrain, l'association requérante n'est pas fondée à prétendre que la location en cause ne portait pas sur un terrain pourvu de l'essentiel des aménagements nécessaires en vue d'une exploitation commerciale ».

432 6 Locations taxables par option

a) Locaux utilisés pour les besoins d'une activité économique ou administrative

Principe. - Peuvent, sur leur demande, acquitter la TVA, les personnes qui donnent en location des locaux nus pour les besoins de l'activité d'un preneur assujetti à la TVA ou même, désormais, d'un preneur non assujetti, mais à condition dans ce cas, que le bail fasse mention de l'option du bailleur (CGI, art. 260-2°).

En définitive, l'option peut porter sur des locaux que les preneurs utilisent pour les besoins de leur activités situées dans le champ d'application de la TVA — que ces activités soient imposées ou exonérées — comme de celles qui sont situées hors du champ d'application de la TVA.

En pratique, est concerné l'ensemble des activités économiques (y compris les activités économiques des personnes physiques placées hors du champ d'application en raison de l'existence d'un lien de dépendance) que peuvent exercer des personnes de droit privé ou de droit public, ainsi que les activités administratives exercées par les personnes de droit public ou certains organismes qui interviennent dans des conditions similaires (Doc. adm. 3 A-411, 1^{er} mai 1992).

Cette faculté d'opter pour l'assujettissement à la TVA est bien entendu ouverte aux associations ; mais elle ne présente un véritable intérêt que pour un organisme qui, par suite de l'achat du local donné à bail ou de l'engagement de grosses réparations, dispose d'un montant de TVA déductible relativement important. Dans cette situation en effet, il pourra, conformément aux dispositions de l'article 271-3 du CGI, obtenir le remboursement de la TVA déductible non imputée sur la taxe due au titre des loyers encaissés.

Cette procédure a l'avantage de soulager la trésorerie de l'association qui vient de faire un gros investissement ; mais, en contrepartie, elle sera redevable, pendant toute la durée de l'option, de la TVA sur le montant des loyers encaissés. Or l'option couvre initialement une période de 10 ans obligatoirement reconduite si pendant la période qui s'achève, l'optant a bénéficié d'un remboursement de crédit de TVA. En définitive, l'opportunité, au plan financier d'une option pour l'assujettissement à la TVA des locations immobilières, doit être appréciée sur une période de 20 ans.

A noter, en outre, que lorsque la location est assujettie à la TVA, elle se trouve exonérée de la contribution représentative du droit de bail (voir 435).

Par ailleurs, le revenu net passible de l'impôt sur les sociétés (en ce qui concerne les associations) doit être déterminé en retenant les recettes brutes et les dépenses déductibles pour leur montant hors taxe.

Application. - L'option doit être formulée expressément, par simple lettre adressée au service des impôts compétent pour recevoir la déclaration de résultats, dans les quinze jours du commencement de l'activité taxable.

Elle ne peut en aucun cas être implicite. La circonstance qu'un bailleur ait facturé la TVA n'équivaut pas à l'option exigée par la loi. C'est ainsi qu'une société civile immobilière qui soutenait s'être toujours comportée comme un redevable de la TVA au titre de ses activités locatives et que ce comportement valait option implicite n'est prévue par aucun texte (CAA Lyon, 3 avr. 1991, n° 1309-1924, SCI Bastide Blanche, RJF 6/91, n° 775).

Cela dit, si la TVA a été réclamée au locataire malgré le défaut d'option expresse, la taxe ainsi collectée doit être versée au Trésor. Le Conseil d'Etat a, par exemple, jugé qu'une SCI qui n'avait pas opté pour l'assujettissement de ses opérations de location à la TVA, mais avait néanmoins facturé la TVA sur ces opérations, était tenue de verser celle-ci au Trésor en application des dispositions de l'article 283, 3° du CGI. Mais cette obligation ne lui ouvrait, par elle-même, aucun droit à déduire la taxe ayant grevé le prix de revient de ces opérations (CE 9 janv. 1991, n° 63.704, SCI de participation et de garantie, RJF 3/91, n° 279).

L'option doit être accompagnée d'une copie du bail. Si le preneur est non assujetti à la TVA, l'option n'est possible qu'à la condition que bail fasse mention expresse de l'option par le bailleur.

Cette disposition impose de prévoir une clause particulière dans le contrat de bail. Cette clause traduit l'accord express du bailleur et du preneur non assujetti sur le paiement de la TVA.

Les personnes qui donnent en location plusieurs immeubles ou ensembles immobiliers doivent exercer une option distincte pour chaque immeuble ou ensemble immobilier.

Chaque immeuble ou ensemble immobilier constitue un secteur d'activité distinct (CGI, ann. II, art. 193), autrement dit il fait l'objet de comptes distincts pour l'application du droit à déduction de la TVA (CGI, ann. II, art. 213 ; voir 417-5 et s.).

Cette option prend effet le premier jour du mois au cours duquel elle est formulée et couvre, **obligatoirement**, une période de dix années, y compris celle au cours de laquelle elle est déclarée (CGI, ann. II, art. 194).

Elle est renouvelable par **tacite reconduction**, sauf dénonciation dans les trente jours de l'échéance d'une précédente option. Elle est renouvelable de plein droit pour la période suivant celle au cours de laquelle la personne assujettie à la TVA par option a bénéficié d'un remboursement de crédit de taxe déductible non imputable.

Mais lorsque tout ou partie des immeubles intéressés cesse, au cours de la période couverte par l'option, d'être destiné à un usage pour lequel celle-ci est possible, la dénonciation de l'option est obligatoire en ce qui concerne les locaux qui ont, de ce fait, changé de destination (CGI, ann. II, art. 194).

A cet égard, les précisions suivantes ont été apportées.

1. Changement d'utilisation des locaux

Le changement d'utilisation des locaux est sans incidence sur la validité de l'option lorsqu'il s'agit d'un simple changement d'activité. Il en est ainsi dans le cas d'un preneur assujetti qui change d'activité et devient un non-assujetti, même si le contrat de bail ne mentionne pas l'option du bailleur.

En revanche, si le preneur n'utilise plus le local pour son activité économique ou administrative, l'option cesse ses effets de plein droit pour les locaux concernés. Elle devient éventuellement caduque si ce changement affecte l'ensemble des locaux que le bailleur possède dans l'immeuble.

2. Changement de locataire

Le changement de locataire n'affecte pas la validité de l'option sous réserve, le cas échéant, que le nouveau bail conclu avec un preneur non assujetti contienne bien la clause indiquant que l'option est exercée par le bailleur.

Au cas où le nouveau preneur non assujetti n'accepte pas l'option, celle-ci cesse ses effets de plein droit pour les locaux concernés.

3. Renouvellement de bail sans changement de locataire

L'option continue de produire ses effets, jusqu'à son terme même si, avant cette date, les parties concluent des renouvellements de leur bail et, le cas échéant, cessent d'y insérer la clause qui a initialement répondu aux conditions fixées pour l'exercice de l'option.

A l'issue de sa période obligatoire d'application, l'option est renouvelée tacitement, dans les mêmes conditions que celles de l'option exercée initialement, c'est-à-dire avec l'accord du preneur.

4. Régularisation de la TVA en cas de cessation d'opérations imposables

En application de l'article 210-I de l'Annexe II au CGI, les bailleurs doivent procéder à la régularisation de la taxe **antérieurement** déduite lorsque la cessation des opérations imposables (refus de reconduction tacite, cessation des effets de l'option, cessation d'activité...) intervient avant le commencement de la dix-neuvième année (neuvième année pour les immeubles livrés, acquis ou apportés avant le 1^{er} janvier 1996) qui suit celle de la date d'ouverture des droits à déduction. La base du calcul du reversement est constituée par la taxe effectivement déduite (Doc. adm. 3 A 415, 1^{er} mai 1992).

b) Biens ruraux

Principe. - Peuvent sur leur demande acquitter la TVA les personnes qui donnent en location, en vertu d'un bail enregistré, des terres et bâtiments d'exploitation à usage agricole. L'option ne peut être exercée que si le preneur est redevable de la TVA et elle s'applique à tous les baux conclus par un même bailleur avec des agriculteurs répondant à cette condition (CGI, art. 260-6°).

Personnes pouvant opter. - Il a été précisé que le droit d'exercer l'option est accordé à toutes les personnes physiques et morales qui n'ont pas la qualité d'exploitant pour des biens sur lesquels porte l'option.

Biens concernés par l'option. - L'option ne porte que sur les terres et les bâtiments d'exploitation à usage agricole, à l'exclusion des locaux à usage d'habitation et des parcelles et bâtiments affectés à un usage non agricole au moment de la conclusion du bail.

A cet égard, il a été précisé que ne sont pas considérés comme des locaux d'habitation :

- ceux qui sont affectés à l'hébergement des membres du personnel qui sont chargés des fonctions permanentes de surveillance et de sécurité ;
- les locaux d'habitation collectifs (dortoirs) mis à la disposition du personnel dans l'exploitation ;
- les bâtiments agricoles qui après transformation sont affectés par le preneur à la location meublée, comme par exemple des gîtes ruraux (BOI 3 I-5-88). A noter que l'option pour la TVA n'est pas possible pour la location de locaux meublés (voir 432-4).

Lorsque la location des immeubles est soumise au statut du fermage, l'option s'étend :

- aux matériels et agencements ainsi qu'au cheptel compris dans le bail ;
- aux bâtiments d'exploitation ou terrains qui sont affectés à un usage agricole au moment où le bail est conclu

et auxquels le fermier donne ensuite une destination commerciale (exemples : terrains de camping, terrains utilisés pour le gardiennage de caravanes, locaux utilisés pour la restauration à la ferme ou aménagés en gîtes ruraux, etc.) ; il est précisé que ce changement d'affectation nécessite l'accord du bailleur (BOI 3 I-5-88).

Le montant des loyers se rapportant aux locaux d'habitation qui n'est pas soumis à la TVA reste taxable à la contribution représentative du droit de bail (voir 435).

Conditions relatives aux baux. - Les baux qui portent sur les biens ruraux dont la location n'ouvre droit à option pour la TVA peuvent être de nature différente. Il peut s'agir :

- de baux ruraux soumis au statut du fermage (C. rural, art. L. 411-1) y compris les mises à disposition à titre onéreux d'immeubles à usage agricole en vue de les exploiter ;
- de baux placés en dehors du statut du fermage (C. rural, art. L. 411-2) ;
- de baux portant sur des petites parcelles (C. rural, art. L. 411-3) ;
- de baux ne relevant pas du statut des baux ruraux mais portant sur des immeubles utilisés par un agriculteur pour les besoins de son exploitation (hangars, serres, bâtiments d'élevage intensif, bureaux, etc.).

L'option ne peut être valablement exercée pour les baux à vie ou à durée illimitée qui, en application des dispositions de l'article 744 du CGI, sont assimilés à des ventes (BOI 3 I-5-88).

L'option ne peut être exercée que si le propriétaire est en mesure d'établir que le bail en vigueur au moment de l'option est enregistré (voir 435-6).

Conditions relatives au preneur. - L'option ne peut être exercée que si le preneur, c'est-à-dire l'exploitant agricole est redevable de la TVA de plein droit ou par option (voir 432-13).

Portée de l'option. - L'option est globale et indivisible : elle s'applique à tous les baux soumis à la formalité de l'enregistrement conclus par un même bailleur avec des agriculteurs redevables de la TVA au moment où l'option est exercée, ou qui sont placés dans cette situation au cours de la période de validité de l'option.

Si en cours d'option, un preneur devient redevable de la TVA à titre obligatoire ou sur option, l'option exercée par le propriétaire s'étend obligatoirement aux baux enregistrés conclus avec ce preneur.

Si pendant la même période un fermier cesse d'être redevable de la TVA, l'option exercée par le bailleur continue à produire ses effets (BOI 3 I-5-88).

Durée de l'option. - L'option couvre obligatoirement une période de soixante mois. Elle est renouvelable par tacite reconduction pour une même durée, sauf si le bailleur y renonce trente jours au moins avant l'expiration de la période.

L'option est reconduite de plein droit pour la période suivant celle au cours ou à l'issue de laquelle le bailleur a bénéficié d'un remboursement de crédit de TVA (CGI, ann. II, art. 202).

A noter que l'option ne peut pas être dénoncée en cours de période et le bailleur reste donc assujéti à la TVA, même si :

- le preneur (ou l'un des preneurs) cesse d'être redevable de la TVA ;
- la location (ou l'une des locations) est conclue avec un nouveau preneur qui n'est pas lui-même redevable de la TVA (le bailleur doit informer le nouveau fermier de son option et des conséquences qui en résulte) ;
- au terme d'un bail, le nouveau bail n'est pas enregistré.

Exercice de l'option. - L'option prend la forme d'une lettre signée par le bailleur adressée au service des impôts du lieu où est déposée la déclaration de résultats, à laquelle sont joints :

- son bulletin d'identification d'assujéti à la TVA pour son activité de bailleur (n° 3500 bis) ;
- une copie de la page du bail ou des baux couverts par l'option faisant mention de la formalité de l'enregistrement ;
- une copie du bulletin d'identification d'assujéti à la TVA de chacun des preneurs ou de leurs dernières déclarations de TVA.

L'option prend effet le premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée (CGI, ann. II, art. 202).

Base d'imposition et taux. - La base d'imposition comprend toutes les sommes reçues en contrepartie de la location des terres et bâtiments agricoles.

Ainsi doivent être soumis à la taxe :

- les loyers ou fermages en principal ;
- les recettes qui présentent le caractère d'un complément de ces loyers (charges forfaitaires...), de droits d'entrée, d'indemnité de résiliation versée par le locataire, de dépenses incombant au propriétaire et mises par convention à la charge du locataire.

Il n'y a pas lieu de comprendre dans la base d'imposition :

- les remboursements de charges locatives ;
- les loyers se rapportant à l'habitation ;
- les recettes accessoires perçues auprès de personnes autres que le fermier et correspondant par exemple à la location du droit d'affichage ou du droit de chasse ou de pêche.

Quand le fermage est payé en nature, la taxe est due sur la valeur réelle des produits, c'est-à-dire leur prix de vente à la production, au jour où ils sont mis à la disposition du bailleur (BOI 3 I-5-88).

Le taux de TVA applicable est le taux normal de la TVA même s'il s'agit d'un fermage payable en nature.

432-7 Obligations déclaratives

Les associations qui perçoivent des loyers soumis à la TVA de plein droit ou par option doivent remplir toutes les obligations de droit commun assignées aux redevables de la TVA (voir 417-8 et s.).

SECTION II

Exploitation des propriétés agricoles



432 12 Principe général

Les personnes physiques ou morales qui exercent une activité agricole sont placées dans le champ d'application de la TVA. Les associations qui gèrent une exploitation agricole, sont, à cet égard, dans la situation de droit commun sauf si les opérations de nature agricole participent de l'objet social ou philanthropique de l'association exploitante. Dans ce cas, en effet, les opérations dont il s'agit paraissent, à notre avis, devoir bénéficier de l'exonération prévue à l'article 261-1^o, b du CGI.

Cela précisé, les exploitants agricoles sont soumis à la TVA soit selon le régime de remboursement forfaitaire soit selon le régime simplifié d'imposition (cf. Lamy fiscal).

432 13 Remboursement forfaitaire

Principe. - L'article 298 bis I du CGI dispose :

• Pour leurs opérations agricoles, les exploitants agricoles sont placés sous le régime du remboursement forfaitaire prévu aux articles 298 quater et 298 quinquies. Ils sont dispensés du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et des obligations qui incombent aux assujettis... ».

Le remboursement forfaitaire est le régime de droit commun des exploitants agricoles qui n'ont pas opté pour l'assujettissement à la TVA selon un régime réel d'imposition ou de ceux qui n'y sont pas soumis obligatoirement. Il a pour objet de restituer aux agriculteurs non assujettis à la TVA, une partie de cette taxe qui a grevé leurs achats de biens et services nécessaires à l'exploitation.

Les exploitants agricoles concernés sont :

- ceux qui ne réalisent pas certaines opérations visées aux articles 260-A et 260-C de l'annexe II au CGI ;
- ceux dont le montant moyen des recettes de l'ensemble de leurs exploitations, calculé sur deux années civiles consécutives, n'a pas dépassé 300 000 F.

Ce régime de remboursement forfaitaire s'applique, s'il y a lieu, aux associations qui exploitent un domaine agricole.

Le remboursement forfaitaire est liquidé sur le montant des livraisons de produits agricoles faites à des redevables de la TVA ou faites à l'exportation (CGI, art. 298 quater I)

Le taux du remboursement est fixé :

- à 4 % pour le lait, les animaux de basse-cour, les œufs, les animaux de boucherie et de charcuterie, les céréales, les oléagineux et les protéagineux ;
- à 3,05 % pour les autres produits (CGI, art. 298 quater I bis).

Formalités à accomplir. - Les personnes assujetties à la TVA (des négociants, par exemple) qui achètent des produits agricoles ouvrant droit au remboursement forfaitaire doivent délivrer aux exploitants agricoles concernés :

- lors du paiement du prix, un bulletin d'achat ou un bon de livraison ;
- au début de chaque année, une attestation récapitulative des paiements effectués au cours de l'année civile précédente.

Pour leur part, les exploitants agricoles doivent adresser chaque année au service des impôts dont ils dépendent, une demande de remboursement forfaitaire rédigée sur un imprimé n^o 3520 M. Cette déclaration qui est recevable jusqu'au 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le droit au remboursement forfaitaire est né (CGI, art. 298 quater III) doit être accompagnée des attestations récapitulatives établies par les acheteurs.

432 14 Régime simplifié d'imposition

Assujettissement de plein droit. - Certains exploitants agricoles, y compris les associations qui ont cette qualité, sont soumis de plein droit au régime simplifié de la TVA (CGI, art. 298 bis II).

Sont concernés :

- les exploitations agricoles dont les activités sont, par leur nature ou leur importance, assimilables à celles exercées par des industriels ou des commerçants, même si ces opérations constituent le prolongement de l'activité agricole.

Ces activités sont définies à l'article 260-A de l'annexe II au CGI : elles consistent soit à vendre les produits agricoles en l'état, mais en utilisant des méthodes commerciales, soit à vendre des produits transformés, préparés ou conservés grâce à des moyens de nature industrielle ;

- Les exploitants agricoles qui, en raison des caractéristiques de leur exploitation, exercent une influence notable sur le marché local des animaux de boucherie.

Il s'agit des éleveurs qui :

- soit possèdent plus de 200 animaux de l'espèce bovine au 31 décembre d'une année civile ;
- soit ont vendu au cours d'une année civile plus de 100 animaux de l'espèce bovine (CGI, ann. II, art. 260-C) ;
- les activités agricoles des personnes qui effectuent également des opérations commerciales portant sur les animaux vivants de boucherie (bouchers, charcutiers, marchands de bestiaux...) ;
- les personnes qui effectuent des opérations commerciales portant sur les animaux vivants de boucherie (les marchands de bestiaux) ;
- les exploitants agricoles qui, pour l'ensemble de leurs exploitations, ont réalisé un montant moyen de recettes, calculé sur deux années consécutives, supérieur à 300 000 F (TVA non comprise). L'assujettissement prend effet à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante.

En sens inverse, lorsque la moyenne des recettes, TVA non comprise, calculée sur trois années civiles consécutives d'assujettissement, devient inférieure à 300 000 F, les exploitants agricoles peuvent cesser d'être soumis au régime simplifié à compter du 1^{er} janvier suivant, à condition qu'ils le signalent au service des impôts avant le 1^{er} février et qu'ils n'aient pas bénéficié, au cours de cette période, de remboursement de crédit de taxe.

Assujettissement par option. - Les exploitants agricoles qui ne sont pas obligatoirement assujettis à la TVA, peuvent opter pour leur imposition d'après le régime simplifié (CGI, art. 298 bis I). Cette possibilité d'opter est, bien entendu ouverte aux associations concernées.

Cette option peut être restreinte ou globale.

Dans la première hypothèse, elle couvre toutes les opérations de l'exploitation agricole à l'exception des ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie.

Si elle est globale, elle concerne l'ensemble des opérations de l'exploitation (CGI, ann. II, art. 260-E).

L'option doit faire l'objet d'une déclaration formulée par l'intéressé sur un imprimé modèle n^o 3500 bis. Elle doit être

adressée par lettre recommandée, au service des impôts du lieu de situation de l'exploitation, avant le 1^{er} février de la première année qu'elle recouvre ou dans le mois qui suit le début d'activité (CGI, ann. II, art. 260-I). L'option entraîne l'assujettissement à la TVA pour une première période de trois ans. Elle est ensuite renouvelable par tacite reconduction pour des périodes de cinq ans (CGI, ann. II, art. 260-G).

La renonciation à l'option doit être formulée de manière expresse deux mois avant l'expiration de la période d'assujettissement en cours (CGI, ann. II, art. 260-I), étant cependant précisé que l'option est obligatoirement reconduite pour la période suivante celle au cours de laquelle l'optant a bénéficié d'un remboursement de crédit de TVA (CGI, ann. II, art. 242-OH).

Obligations déclaratives. - Les exploitants agricoles assujettis à la TVA, de plein droit ou sur option, sont soumis à un régime simplifié d'imposition et doivent, à ce titre, respecter les diverses obligations des assujettis à la TVA. Ils sont toutefois dispensés de l'obligation de déclaration mensuelle à laquelle les redevables de la TVA sont tenus par

l'article 287-1 du CGI. Ils doivent seulement déposer avant le 5 mai de chaque année une déclaration indiquant, au titre de l'année écoulée, les éléments permettant de liquider la TVA due (CGI, art. 298 bis I).

La déclaration, établie en double exemplaire sur l'imprimé n° 3517 bis M (CA 12 A), est à adresser à la recette principale des impôts accompagnée, s'il y a lieu, du paiement correspondant.

A partir de la deuxième année d'imposition, les agriculteurs doivent verser, avant le 5 des mois de mai, août, novembre et février, un acompte trimestriel au moins égal au cinquième de l'impôt dû au titre de l'année précédente. Le paiement de cet acompte doit être accompagné d'un bulletin d'échéance n° 3525 bis M.

A noter que les exploitants agricoles peuvent, sur option irrévocable, renoncer au système de la déclaration annuelle et des acomptes trimestriels et choisir d'acquitter l'impôt au vu des déclarations trimestrielles indiquant d'une part le montant total des opérations réalisées et d'autre part le détail de leurs opérations taxables (CGI, art. 1693 bis I).