N° 498267
Syndicat des professionnels de la location meublée

8ème et 3ème chambres réunies

Séance du 15 octobre 2025
Décision du 12 novembre 2025

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, Rapporteur public

1.- Ce recours vous conduit une nouvelle fois à vous pencher sur l'imposition à la TVA des locations meublées et les données de l'équation vous sont désormais familières.

2.- L'article 135 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui a repris les dispositions du b) du B de l'article 13 de la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977, prévoit au point l) de son paragraphe 1 que les Etats membres exonèrent « *(…) la location de biens immeubles* », ce que la Cour de justice de l'Union européenne (« CJUE ») explique par le fait que cette activité est « *relativement passive* » et « *ne génère pas une valeur ajoutée significative* », même s'il s'agit d'une activité économique[1]. Toutefois, le point a) du paragraphe 2 de l'article 135 de la directive exclut de cette exonération un certain nombre d'opérations ayant un caractère d'affaires industrielles et commerciales[2] et, notamment, « *les opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des Etats membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou de secteurs ayant une fonction similaire (…)* »… ce qui est une autre manière (plus compliquée) de dire que ces opérations sont imposables.

La CJUE a dit pour droit que cette exception à l'exonération des opérations de location d'immeubles doit recevoir une interprétation large parce qu'on en revient alors au principe général, qui est l'assujettissement à la taxe de toutes les opérations économiques (CJCE, 5ème ch., 12 février 1998, *Elisabeth Blasi*, C-346/95, point 19). La Cour ajoute que l'expression « *secteurs ayant une fonction similaire* » au secteur hôtelier doit elle aussi être interprétée largement, car il s'agit de garantir que les opérations d'hébergement temporaire analogues à celles fournies dans le secteur hôtelier, et qui sont par suite en concurrence potentielle avec ces dernières, soient imposées (même arrêt, point 20).

[1] CJCE, 5ème ch., 4 octobre 2001, *Stichting «Goed Wonen»*, C-362/99, point 52.
[2] CJCE, 1ère ch., 18 novembre 2004, *Temco Europe SA*, C-284/03, point 20.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Si les Etats membres – à la législation desquels la directive renvoie – disposent d'une marge d'appréciation pour définir les opérations d'hébergement exonérées et fixer en la matière les critères appropriés, ils ne sauraient exonérer de TVA les locations de logements meublés qui correspondent à des opérations d'hébergement de type hôtelier ou qui sont assimilables à de telles opérations. Autrement dit, les critères utilisés par les Etats membres doivent être propres à garantir que ne soient exonérés du paiement de la taxe que des assujettis dont l'activité ne remplit pas la ou les fonctions essentielles des entreprises hôtelières, avec lesquelles ils ne se trouvent donc pas en situation de concurrence potentielle.

Toute la difficulté est d'identifier les bons critères ou la bonne combinaison de critères et de s'accorder en conséquence sur ce que sont (aujourd'hui) les fonctions essentielles d'un hébergement hôtelier… Or, par deux fois, vos formations de jugement ont constaté que les critères fixés par les dispositions du b. du 4° de l'article 261 D du CGI, pris pour la transposition du b) du B de l'article 13 de la sixième puis du l) du 1 de l'article 135 de la directive de 2006, n'étaient pas complètement satisfaisants.

Dans leur rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 1990[3], ces dispositions exonéraient les « *locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation* » tout en prévoyant de ne pas appliquer l'exonération « *b. aux prestations de mise à disposition d'un local meublé ou garni lorsque l'exploitant offre, en plus de l'hébergement, le petit déjeuner, le nettoyage quotidien des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception de la clientèle et qu'il est immatriculé au registre du commerce et des sociétés au titre de cette activité* ». Par la décision *Ministre c/ L...* de 2011[4], vous avez constaté que ces dispositions avaient pour effet d'exonérer de TVA toute opération de mise à disposition d'un local meublé qui n'était pas assortie de l'offre, par l'exploitant, de chacune des quatre prestations parahôtelières, alors que certaines entreprises hôtelières, qui n'assuraient pas l'une ou plusieurs de ces prestations, étaient assujetties à la taxe, si bien que la règle des « quatre sur quatre » n'était pas propre à écarter toute distorsion concurrentielle.

Le législateur a cherché à remédier à l'incompatibilité avec le droit de l'Union en prévoyant au b. du 4° de l'article 261 D – issu de l'article 18 de la loi de finances rectificative pour 2002[5] – que la réunion de trois des quatre services parahôteliers suffisait à déclencher l'assimilation de la location d'un logement meublé à une prestation hôtelière, pour peu que cette location soit effectuée à titre onéreux et de manière habituelle, tout en abandonnant la condition d'immatriculation au RCS et en assouplissant la définition de certains services parahôteliers (le nettoyage des locaux n'avait plus à être « *quotidien* » mais seulement « *régulier* » ; la réception de la clientèle pouvait être « *même non personnalisée* ») et en exigeant que ces services soient rendus « *dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle* ».

[3] Article 48 de la loi n° 90-1169 du 29 décembre 1990 de finances rectificative pour 1990.
[4] CE, 9ème et 10ème ssr, 11 juillet 2011, n° 217675, p. 369, concl. J. Courtial.
[5] Article 18 de la loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 de finances rectificative pour 2002.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Votre avis *H...* du 5 juillet 2023 a cependant pointé les limites de ces nouveaux critères[6].Vous avez en effet constaté qu'ils étaient susceptibles d'entraîner l'exonération des locations de logements meublés au seul motif que deux des quatre prestations accessoires n'étaient pas offertes à la clientèle dans des conditions similaires à celles proposées par les hôtels, alors que, d'une part, le cumul de trois de ces quatre prestations n'apparaissait 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 et alors que, d'autre part, le secteur hôtelier n'était, quant à lui, jamais exonéré, du fait des dispositions du a. du 4° de l'article 261 D, lequel prévoyait que l'exonération ne s'appliquait pas « *aux prestations d'hébergement fournies dans les hôtels de tourisme classés (…)* ».

Vous n'avez finalement admis la compatibilité avec la directive que des dispositions de la loi fiscale qui prévoyaient d'exclure de l'exonération de TVA les activités se trouvant dans une situation de concurrence potentielle avec les entreprises hôtelières, comme l'avait fait le précédent *Société Hôtel de Provence*[7], en laissant le soin à l'administration d'apprécier au cas par cas, sous le contrôle du juge de l'impôt, si un établissement proposant une location de logements meublés, eu égard aux conditions dans lesquelles cette prestation est offerte, notamment la durée minimale du séjour et les prestations fournies en sus de l'hébergement, se trouve en situation de concurrence potentielle avec les entreprises hôtelières.

Au vu de cet avis, le législateur a, par l'article 84 de la loi de finances pour 2024[8], qui n'a pas été soumis au Conseil d'Etat puisqu'il résulte d'un amendement du Gouvernement[9], d'une part, abrogé le a du 4° de l'article 261 D, qui exceptait de l'exonération les prestations d'hébergement fournies dans les établissements hôteliers et, d'autre part, donné une nouvelle rédaction du b. du 4° de l'article 261 D afin de prévoir que l'exonération des locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation ne s'applique pas aux prestations d'hébergement, qu'elles soient fournies dans le cadre du secteur hôtelier ou dans le cadre de secteurs ayant une fonction similaire, lorsque ces prestations remplissent les deux conditions cumulatives suivantes :

i) les prestations d'hébergement sont offertes au client pour une durée n'excédant pas trente nuitées, sans préjudice des possibilités de reconduction proposées ;

ii) ces prestations comprennent la mise à disposition d'un local meublé et au moins trois des prestations suivantes : le petit déjeuner, le nettoyage régulier des locaux, la fourniture de linge de maison et la réception, même non personnalisée, de la clientèle.

---

[6] CE, 8ème et 3ème chr, 5 juillet 2023, *M. H...*, n° 471877, aux Tables.
[7] CE, 27 février 2006, *Société Hôtel de Provence*, n° 258807, T. pp. 773-854
[8] Loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023.
[9] Amendement n° I-5374 du 15 octobre 2023, article additionnel après l'article 10, devenu l'article 10 *ter*.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

On peut observer que là où la rédaction antérieure fixait des règles distinctes pour les opérations d'hébergement fournies par des établissements du secteur hôtelier (jamais exonérées) et les opérations d'hébergement fournies dans le cadre de secteurs ayant une fonction similaire (exonérées à certaines conditions), la loi nouvelle a défini des règles uniques pour les opérations d'hébergement fournies par les uns et les autres.

Nous signalons également que la durée de trente nuitées a été retenue dans la perspective de l'entrée en vigueur de la directive dite « ViDA » (*VAT rules for the digital age*), devenue la directive (UE) 2025/516 du Conseil du 11 mars 2025, dont l'article 3 a modifié, avec effet au 1er juillet 2028, l'article 135 de la directive TVA, afin de prévoir que « *la location ininterrompue d'un logement à la même personne pour une durée maximale de trente nuitées est considérée comme ayant une fonction similaire à celle du secteur hôtelier sous réserve des critères, conditions et limitations à fixer par les États membres* ».

Par ses commentaires publiés au BOFiP-Impôts le 7 août 2024 sous la référence BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-20, l'administration a fourni un certain nombre de précisions sur ces dispositions. Le 7 octobre 2024, soit dans le délai de deux mois suivant la mise en ligne de ces commentaires, prévu par la décision *Société Hasbro European Trading BV*[10], le Syndicat des professionnels de la location meublée (« SPLM »), constitué sous la forme d'une association régie par la loi du 1er juillet 1901, vous a saisis d'un recours tendant à l'annulation pour excès de pouvoir des paragraphes nos 80, 90 et 100 de ces commentaires.

Une nouvelle version de cette instruction a été publiée le 26 mars 2025 sur le site *bofip.impots.gouv.fr*, cette mise en ligne ayant eu pour effet de rapporter la version précédente. Toutefois, nous ne pensons pas que le recours ait perdu son objet dans la mesure où la nouvelle instruction reprend la totalité de ce que prévoit l'instruction abrogée et ne fait qu'ajouter deux précisions relativement à la notion de séjour d'une durée inférieure à une semaine et à la notion de réception de la clientèle. Vous retenez en effet, pour les circulaires[11], une solution analogue à celle qui prévaut pour les actes règlementaires[12] : si l'abrogation expresse ou implicite de la circulaire par l'autorité compétente fait en principe perdre son objet au recours tendant à l'annulation du refus d'abroger, « *il en va différemment lorsque cette même autorité reprend, dans une nouvelle instruction, les dispositions qu'elle abroge, sans les modifier ou en ne leur apportant que des modifications de pure forme* ».

L'association requérante justifie pour le reste d'un intérêt à agir contre les commentaires attaqués qui affectent de manière certaine la situation de ses adhérents, dont elle s'est donnée pour objet de défendre les intérêts, alors même que l'annulation de la doctrine pourrait produire des conséquences défavorables pour certains d'entre eux[13].

---

[10] CE, Section, 13 mars 2020, n° 435634, p. 94 avec les concl. de K. Ciavaldini, RJF 2020 n° 487.
[11] CE, 8ème et 3ème ssr, 27 février 2013, *M. B.*, n° 357537 ; CE, 8ème et 3ème ssr, 20 mars 2013, *Syndicat professionnel Copacel et autres*, n° 351252.
[12] CE, Section, 5 octobre 2007, *Ordre des avocats du barreau d'Evreux*, n° 282321, p. 411.
[13] CE, 8ème et 9ème ssr, 6 octobre 1997, *Fédération départementale des producteurs de fleurs coupées des Alpes-Maritimes*, n° 178127, RJF 11/97 n° 1091

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Sur le fond, nous indiquons d'emblée que le recours ne met pas en cause la compatibilité des dispositions issues de la loi de finances pour 2024 avec la directive TVA, un tel moyen n'étant pas d'ordre public en application de la jurisprudence *SA Morgane*[14]. Le SPLM se borne en effet à soutenir que les commentaires attaqués retiennent une interprétation des dispositions de la loi fiscale qui en méconnaît le sens et la portée.

3.- Nous commençons par ce qui est le plus facile, c'est-à-dire par la critique dirigée contre le paragraphe n° 100 de l'instruction, relatif à la prestation « réception de la clientèle ».

Pour mémoire, aux termes du second tiret du b. du 4° de l'article 261 D du CGI, « *la réception, même non personnalisée, de la clientèle* » constitue une « *prestation* » qui, lorsqu'elle est offerte en même temps qu'au moins deux autres prestations parahôtelières, en sus de la mise à disposition d'un logement meublé, fait échapper la prestation d'hébergement à l'exonération, lorsque celle-ci est offerte au client pour une durée n'excédant pas trente nuitées.

Le SPLM critique une partie seulement du paragraphe n° 100. Il ne conteste pas, en effet, la définition que l'administration donne de la réception de la clientèle, laquelle, lit-on, « permet l'accueil, l'orientation des clients vers leur logement et leur information sur les modalités d'accès aux éventuels équipements et services annexes disponibles, ainsi que sur les règles de fonctionnement de l'établissement ». Le syndicat ne trouve par ailleurs rien à redire à l'indication selon laquelle cette prestation « est caractérisée même lorsqu'elle n'est pas effectuée de manière personnalisée », ce qui est strictement conforme à la lettre de la loi fiscale. Ne sont pas davantage contestées les indications pratiques suivant lesquelles la réception de la clientèle « peut être assurée en un lieu unique différent du local loué lui-même, ou par l'intermédiaire d'un système de communication électronique » et peut ne pas être « offerte de manière permanente ». Seul est donc critiqué l'exemple n° 3, qui est l'exemple d'une prestation de réception de la clientèle, donné à la fin du paragraphe n° 100 et aux termes duquel : « Un prestataire d'hébergement propose à ses clients un choix entre un accueil physique avec remise des clés en main propre et un accueil par l'intermédiaire d'un dispositif de communication électronique, avec mise à disposition des clés via une boîte à clés ».

Selon le SPLM, en prévoyant que la réception, même non personnalisée, de la clientèle pourrait résulter de la seule mise à disposition d'une boîte à clés, alors qu'une telle pratique ne saurait être regardée comme une « prestation », l'administration aurait méconnu les dispositions du b du 4° de l'article 261 D et commis une erreur manifeste d'interprétation.

Cette critique s'écarte facilement car elle dénature les termes de la doctrine qu'il suffit de lire pour constater qu'elle n'énonce pas que la seule mise à disposition d'une boîte à clés caractériserait une prestation de réception de la clientèle, mais donne seulement l'exemple d'une prestation dans laquelle il est donné au client de choisir entre un accueil physique, dont il peut toujours bénéficier s'il le souhaite, ou un accueil par l'intermédiaire

[14] CE, Section, 11 janvier 1991, *SA Morgane*, n° 90995, p. 9.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

d'un dispositif de communication électronique, via une boîte à clés, si cette solution a sa préférence.

Vous pouvez donc réserver la question de savoir si la simple mise à disposition des clés via une boîte à clés suffit à considérer que la prestation de réception, même non personnalisée, de la clientèle est satisfaite. Sur ce point, si la référence à une réception « *non personnalisée* » a été introduite à l'article 261 D pour « *tenir compte du fait que certains services hôteliers mettent en œuvre la réception des clients par des systèmes automatiques sans personnel* », selon les termes du rapport de Philippe Marini sur la loi de finances rectificative pour 2002[15], nous doutons que la simple mise à disposition des clés dans une boîte à clés suffise à caractériser une « prestation » en général et, au cas particulier, une prestation de « réception » de la clientèle (car de notre point de vue il n'y a pas de « réception » du tout), et c'est aussi la position que l'administration a fait connaître dans une réponse ministérielle du 1er avril 2015[16] et dans la mise à jour du BOFiP du 26 mars 2025[17].

4.- Le SPLM conteste ensuite les paragraphes nos 80 et 90 qui concernent respectivement les prestations de « nettoyage régulier des locaux » et de « fourniture de linge de maison » mentionnées au second tiret du b. du 4° de l'article 261 D.

La critique cible les seules énonciations qui figurent en tant que « Remarque » dans chacun des paragraphes contestés et dans lesquelles est envisagé le cas d'un séjour d'une durée inférieure à une semaine. La doctrine prévoit, en pareil cas, que les prestations de nettoyage régulier des locaux et de fourniture de linge de maison sont considérées comme offertes « lorsque le nettoyage est au moins effectué avant le début du séjour » ou « lorsque le linge de maison est au moins renouvelé au début du séjour ».

Le SPLM soutient que ces énonciations sont entachées d'incompétence et méconnaissent les dispositions de la loi fiscale en ce qu'elles auraient pour effet de créer, aux côtés du régime légal, qui a prévu que l'exonération ne s'appliquait pas aux prestations d'hébergement offertes « *pour une durée n'excédant pas trente nuitées* », un régime doctrinal distinct, applicable aux locations de logements meublés « d'une durée inférieure à une semaine ». L'association requérante soutient également que ces énonciations méconnaissent le b. du 4° de l'article 261 D du CGI et sont entachées d'erreur manifeste d'appréciation, dès lors qu'un nettoyage des locaux en début de séjour ne saurait être regardé comme un nettoyage « *régulier* » et qu'un changement du linge de maison en début de séjour ne caractériserait pas davantage la prestation de fourniture de linge de maison.

En quelque sorte, les conditions légales seraient vidées de leur substance car aucun local meublé ne serait jamais donné en location sans qu'il n'ait été préalablement nettoyé et sans que les draps et serviettes n'aient été changés avant le début du séjour du client.

---

[15] Rapport n° 97 (2002-2003), déposé le 13 décembre 2002, p. 88.
[16] Réponse du ministre de l'économie à la question écrite n° 1044 posée par M. Daubié, le 15 octobre 2024.
[17] En insérant le commentaire suivant : « Remarque : Dès lors, la seule mise à disposition des clés via une boîte à clés, sans alternative proposée avec un accueil physique, ne saurait constituer une réception même non personnalisée de la clientèle ».

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Ces moyens ne s'écartent pas facilement.

Si nous comprenons bien, la doctrine repose sur deux idées.

La première idée est que les deux prestations parahôtelières n'ont pas être accomplies sur une base journalière mais peuvent être fournies à intervalles réguliers pendant le séjour du client. Ceci résulte, en ce qui concerne le nettoyage des locaux, des termes mêmes de la loi fiscale qui, depuis 2003[18], mentionne un nettoyage « *régulier* ». La loi fiscale ne comporte pas d'indication analogue, en revanche, pour la fourniture de linge et l'on peut se demander si, en se plaçant du point de vue du consommateur moyen, comme il faut le faire pour apprécier les caractéristiques d'une opération imposable à la TVA, l'une des caractéristiques d'un séjour à l'hôtel ne réside pas, précisément, dans la possibilité pour le client d'obtenir que ses draps et serviettes soient changés à sa demande, à tout moment du séjour.

La seconde idée est que la « régularité » de la fourniture de ces prestations s'apprécie « en fonction de la durée du séjour du client », comme l'indique la deuxième phrase du premier paragraphe des points n°s 80 et 90.

La doctrine en déduit deux conséquences.

La première conséquence, non critiquée par le recours, est qu'un nettoyage hebdomadaire des locaux et une proposition de renouvellement hebdomadaire du linge de maison suffisent pour qu'il soit considéré que ces prestations sont fournies au client.

La seconde conséquence, seule critiquée par le recours, est qu'il doit être considéré que les prestations de nettoyage des locaux et de fourniture du linge de maison sont fournies au client y compris lorsqu'aucun nettoyage des locaux ni aucun renouvellement du linge de maison n'a été effectué ni même proposé pendant la durée de son séjour, lorsque ce séjour est inférieur à une semaine, étant signalé que, dans la mise à jour du 26 mars 2025, le BOFiP précise qu'un séjour d'une durée inférieure à une semaine, soit sept jours ou six nuitées, s'entend d'un séjour comprenant cinq nuitées tout au plus. C'est le cas d'un client qui arrive le lundi dans sa location et en repart le samedi. L'administration considère ainsi que, pour un aussi court séjour, la régularité de la prestation de nettoyage des locaux et de fourniture du linge finit par se confondre avec la réalisation de cette prestation entre chaque relocation à de nouveaux clients, comme c'est le cas, évidemment, pour une location d'une seule nuitée.

Il n'est pas impossible d'admettre que l'absence de renouvellement du linge ou de nouveau nettoyage des locaux pendant un très court séjour ne fait pas perdre à l'hébergement son caractère hôtelier, si l'on se place du point de vue du consommateur moyen. Le voyageur y vient en effet sans apporter avec lui, dans ses bagages, draps, serviettes et taies d'oreillers. Et, dès lors que le nettoyage a été fait avant son arrivée, il peut en principe jouir des locaux loués sans que l'absence de nettoyage pendant ce séjour ne soit gênante pour lui.

[18] Article 18 de la loi n° 2002-1576 du 30 décembre 2002 de finances rectificative pour 2002.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Ce qui peut faire hésiter, toutefois, c'est le seuil d'une semaine retenu par l'instruction dans chaque « Remarque » contestée, combiné avec l'énoncé selon lequel en dessous du seuil, certaines prestations sont réputées offertes.

S'agissant du seuil, nous ne sommes pas en mesure d'expliquer pourquoi le choix s'est arrêté sur cinq nuitées, plutôt que sur quatre, trois ou deux nuitées. Il y a une part irréductible d'arbitraire dans la fixation d'un seuil. Or, en l'occurrence, le seuil d'une semaine ne résulte pas de la loi fiscale elle-même. De même, la loi ne prévoit pas expressément que, pour un court séjour, les prestations parahôtelières pourraient être considérées comme fournies ou offertes, alors qu'elles ne l'ont pas été effectivement.

Le législateur a seulement fait dépendre l'imposition à la TVA des prestations d'hébergement de type hôtelier de la réunion de deux critères dont le premier est la durée inférieure à trente nuitées et l'autre la fourniture d'au moins trois des quatre prestations parahôtelières que vous savez.

Si l'administration n'a sans doute pas trahi le sens de la loi fiscale en considérant que les prestations de nettoyage des locaux et de fourniture du linge de maison n'avaient pas à être fournies quotidiennement et en envisageant, pour les séjours les plus brefs, que ces prestations ne soient fournies qu'au début du séjour, à l'entrée ou avant l'entrée dans les lieux, sans que le caractère hôtelier du séjour n'en soit affecté, il nous semble difficile de considérer qu'elle se serait bornée à tirer les conséquences nécessaires de la loi fiscale en fixant ce seuil d'une semaine et en énonçant que la prestation « est satisfaite », c'est-à-dire doit, en toute hypothèse, être considérée comme fournie, lorsque le séjour est d'une durée inférieure à ce seuil, alors que le seuil de cinq nuitées n'a rien de « scientifique » et n'est pas absolument indiscutable.

Personnellement, nous ne sommes pas sûr que l'impossibilité pour un client d'obtenir un changement de draps ou le renouvellement de serviettes ou une prestation de ménage au cours d'un séjour comprenant cinq nuitées consécutives ne devrait pas conduire à considérer que la prestation parahôtelière en cause n'est tout bonnement pas offerte. Dans sa version antérieure au 7 août 2024, le BOFiP énonçait d'ailleurs que la condition de nettoyage des locaux n'était pas satisfaite « si l'exploitant se contente d'un nettoyage au début et en fin de séjour », alors que le texte commenté n'a pas été modifié sur ce point.

Nous avons donc le sentiment d'être face à une authentique précision doctrinale qui, pour de louables motifs (assurer la sécurité juridique des contribuables), ajoute objectivement à la loi dont elle a pour objet d'éclairer la portée et ressemble furieusement à un texte règlementaire, puisqu'elle définit, sans ménager d'exception ni entourer la formulation de précautions, une règle pratique nouvelle dont les contribuables qui y ont intérêt (ceux qui veulent que leurs opérations soient imposées pour déduire la taxe amont) pourront se prévaloir sur le fondement des dispositions du troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, en opposant à l'administration que, comme le prévoit sa doctrine, la condition de nettoyage des locaux ou la condition de fourniture du linge était en l'espèce satisfaite, dès lors qu'ils ont nettoyé les locaux et renouvelé le linge avant le début d'un séjour de moins d'une semaine.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

D'ailleurs, tant la DLF, dans un courrier du 17 décembre 2024, que le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique, dans une réponse à une question parlementaire en date du 1er avril 2015[19], portant précisément sur la portée des commentaires administratifs publiés au BOFiP le 7 août 2024, ont souligné en des termes dépourvus d'ambiguïté que ces énonciations doctrinales étaient invocables sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, ce qui suppose que la doctrine ajoute à la loi…

En particulier, dans la réponse ministérielle, après avoir rappelé les termes de l'avis *Mme M...*[20] sur l'objet de la doctrine opposable, le ministre indique que « lorsque le séjour est d'une durée inférieure à une semaine, les remarques insérées dans les paragraphes précités ont pour objet de permettre à l'opérateur de considérer que ces conditions sont remplies du seul fait que le nettoyage des locaux est effectué au moins avant le début du séjour ou que le ligne de maison est au moins renouvelé au début du séjour. S'il le souhaite, l'opérateur peut ainsi s'en prévaloir pour considérer que le client a accès au service alors même que pendant la durée du séjour, le service ne sera pas proposé au client ou que ce dernier n'aura pas la possibilité d'en demander l'exécution ».

Il y a là, si ce n'est une preuve fatale d'incompétence, une indication très forte que cette doctrine, aux yeux de son auteur lui-même, ne se borne pas à expliciter la loi.

Ceci achève de nous convaincre qu'il faut annuler, ce qui est donc le sens de notre proposition dans cette affaire – proposition qui ne nous remplit pas d'enthousiasme car elle nous fait toucher du doigt une difficulté inhérente au maintien, au b. du 4° de l'article 261 D, de l'exigence qu'au moins trois prestations parahôtelières précisément définies soient fournies ou offertes au client : cette exigence nous place dans une situation tout à fait inconfortable car un certain nombre de loueurs en meublé réalisent des opérations d'hébergement sans fournir au moins trois de ces services, alors qu'ils sont objectivement en concurrence avec les établissements hôteliers, ce qui nous ramène à une problématique – le choix des bons critères – à laquelle vous avez déjà été (et serez peut-être à nouveau) confrontés…

PCMNC :

- à l'annulation de chaque « Remarque » figurant aux paragraphes nos 80 et 90 des commentaires attaqués ;
- à ce que l'Etat verse une somme de 2 000 € à l'association Syndicat des professionnels de la location meublée ;
- et au rejet du surplus des conclusions de la requête.

[19] Réponse à la question écrite n° 1044 posée par M. Romain Daubié, le 15 octobre 2024.
[20] CE, avis, Section, 8 mars 2013, *Mme M...*, n° 353782, p. 28.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.