

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

3 A-2-09

N° 25 DU 9 MARS 2009

INFORMATION JURISPRUDENCE
DECISION RENDUE PAR LE CONSEIL D'ETAT EN CASSATION
ARRET N° 307077 DU 5 FEVRIER 2009

NOR : BUD L 09 00018 J

Bureau JF-2C

PRESENTATION

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

Par un arrêt du 5 février 2009, n° 307077, le Conseil d'Etat a jugé que les dispositions de l'article 261 D du code général des impôts (C.G.I.), 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 6^{ème} directive du Conseil n° 77/388/C.E.E. du 17 mai 1977, modifiée, 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 code précité.

En revanche, il a considéré qu'elles demeuraient compatibles avec les objectifs de l'article 13 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.

En conséquence, il a déduit des circonstances de l'espèce, appréciées souverainement par les juges du fond, que la société requérante ne fournissait pas à sa clientèle des prestations dans des conditions similaires à celles proposées par des établissements à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle.

D.B. liée : 3 A 1152 et 3 A 317 à jour au 20 octobre 1999.

B.O.I. 3 A-2-03 du 30 avril 2003.

Le Chef de Service

Jean-Pierre LIEB

**Décision du Conseil d'Etat du 31 décembre 2008, n° 307077, 8^{ème} et 3^{ème} 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.**

D.B. 3 A 1152

D.B. 3 A 317

B.O.I. 3 A-2-03

DECISION DU CONSEIL D'ETAT :

« [...] Considérant qu'il résulte des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue d'une vérification de la comptabilité de la Société Distex pour la période du 1^{er} janvier 1993 au 30 juin 1996, l'administration fiscale a remis en cause l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de son activité de location meublée et lui a notifié les redressements correspondants ; qu'après avoir vu sa réclamation rejetée par l'administration, la Société Distex a saisi du litige le tribunal administratif de Strasbourg qui, par un jugement du 28 juillet 2003, a rejeté sa demande en décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge ; que la société demande l'annulation de l'arrêt du 26 avril 2007 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté sa requête contre ce jugement ;

Considérant, en premier lieu, qu'après avoir relevé que l'administration s'était fondée sur la réalité des prestations offertes par la société sans remettre en cause ni le contenu ni la portée des contrats de résidence conclus avec les locataires, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en déduisant de ces circonstances que l'administration ne pouvait être regardée comme ayant entendu, même implicitement, mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit ;

Considérant, en second lieu, qu'aux termes du B de l'article 13 de la sixième directive du Conseil des communautés européennes du 17 mai 1977 : Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les Etats membres exonèrent (...) / b) l'affermage et la location de biens immeubles, à l'exception : / 1. Des opérations d'hébergement telles qu'elles sont définies dans la législation des Etats membres qui sont effectuées dans le cadre du secteur hôtelier ou des secteurs ayant une fonction similaire (...). / Les Etats membres ont la faculté de prévoir des exclusions supplémentaires au champ d'application de cette exonération (...). ; qu'aux termes de l'article 261 D du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige, antérieure à l'entrée en vigueur de l'article 18 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2002 : Sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée : / (...) 4° Les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation. / Toutefois, l'exonération ne s'applique pas : / a) aux prestations d'hébergement fournies dans les hôtels de tourisme classés (...) / 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 ; que si ces dispositions sont incompatibles avec les objectifs de l'article 13 précité de la sixième directive en tant qu'elles subordonnent l'exonération des prestations de mise à disposition d'un local meublé aux conditions cumulatives énumérées au b, en revanche, elles demeurent compatibles avec les objectifs de l'article 13 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 ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la Société Distex, qui donnait en location quatre vingt quatorze studios destinés à des étudiants, n'a employé qu'un seul salarié qui était affecté au gardiennage, à l'accueil et à l'entretien des locaux entre 7 heures et 11 heures et 16 heures et 20 heures ; que si les résidents pouvaient y prendre leur petit déjeuner, la société mettait seulement à leur disposition un appareil automatique distribuant des boissons et des croissants, que les contrats ne prévoyaient pas de fourniture de linge de maison, les résidents pouvant s'en procurer moyennant un supplément et que le nettoyage des chambres était mensuel, les nettoyages supplémentaires étant facturés en sus ; qu'en déduisant de ces faits, que la cour a souverainement appréciés, que la société ne mettait pas à la disposition de sa clientèle des prestations dans des conditions similaires à celles proposées par des établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle, la cour n'a ni commis d'erreur de droit ni procédé à leur inexacte qualification juridique ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le pourvoi de la Société Distex doit être rejeté ; qu'en conséquence, ses conclusions présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative doivent être également rejetées ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : Le pourvoi de la Société Distex est rejeté. [...] ».

NOTA :

Cette décision s'inscrit dans le droit fil de la jurisprudence du Conseil d'Etat¹ qui définit l'activité para-hôtelière par l'offre, en sus de l'hébergement, d'au moins trois des services parmi les quatre cités au b) du 4° de l'article 261 D du C.G.I.².

Par ailleurs, la Haute assemblée a jugé dans cette espèce que le service vérificateur, qui s'était fondé sur la réalité des prestations offertes par la société sans remettre en cause ni le contenu ni la portée des contrats de résidence conclus avec les locataires, ne pouvait être regardé comme ayant entendu, même implicitement, mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit³ prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (L.P.F.).

¹ C.E. 11 juillet 2001 n° 217675, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Ministre c. / Lejeune ; C.E. 27 février 2006 n° 258807, 8^{ème} et 3^{ème} s.-s., Sté Hôtel de Provence c. / Ministre.

² B.O.I. 3 A-2-03 du 30 avril 2003.

³ C.E. 21 juillet 1989 n° 59970, Plén., Ministre c. / Bendjador.