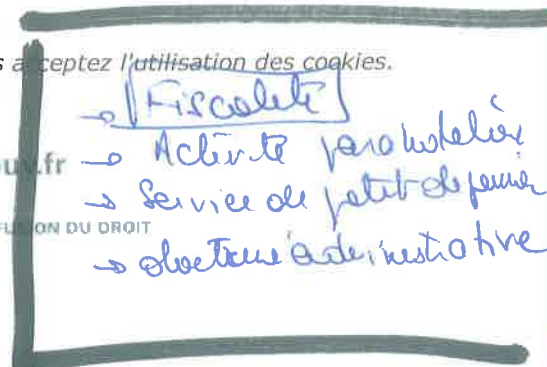


En poursuivant votre navigation sans modifier vos paramètres de cookies, vous acceptez l'utilisation des cookies.
Pour gérer et modifier ces paramètres, cliquez ici [Fermer](#)



Legifrance.gouv.fr
LE SERVICE PUBLIC DE LA DIFFUSION DU DROIT



Références

COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE LYON

N° 14LY00234

Inédit au recueil Lebon

M. PRUVOST, président
M. Charles MEILLIER, rapporteur
Mme CHEVALIER-AUBERT, rapporteur public
LEGALYS CONSEILS, avocat

lecture du jeudi 27 août 2015

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

5ème chambre - formation à 3

Exemple de doctrine
administrative pour visé en
usage prof.

Texte intégral

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La SCI Nostra a demandé au tribunal administratif de Dijon de prononcer la décharge du reversement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée précédemment remboursé mis à sa charge au titre de la période du 1er janvier au 31 décembre 2006, ainsi que de la majoration dont ce reversement a été assorti.

Par un jugement n° 1300591 du 19 novembre 2013, le tribunal administratif de Dijon a rejeté cette demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête enregistrée le 24 janvier 2014 et un mémoire enregistré le 1er septembre 2014, la SCI Nostra, représentée par Me A..., demande à la cour :

1°) d'annuler le jugement du 19 novembre 2013 ;

2°) de prononcer la décharge de l'imposition contestée et de la majoration y afférente ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat, d'une part, le versement d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et, d'autre part, les entiers dépens.

Elle soutient que :

- sa situation au regard de l'article 261 D du code général des impôts doit être appréciée au regard de l'ensemble de la période du 1er janvier au 31 décembre 2006 ; au cours de cette période, elle était soumise à la taxe sur la valeur ajoutée en application du c du 4° de cet article 261 D ; en effet, son locataire, M.C..., remplissait les conditions prévues par le b dudit 4° et était lui-même assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée dans la mesure où, conformément à l'instruction 3 A-2-03 du 30 avril 2003, les clients bénéficiaient d'un nettoyage régulier des locaux, de la fourniture de linge de maison et d'un service de réception ; cette analyse a été confirmée par le rescrit du 27 décembre 2010 ;
- qu'elle a directement exercé jusqu'au 30 novembre 2006 une activité de loueur en meublé satisfaisant aux conditions prévues par le b du 4° de l'article 261 du code général des impôts ;
- l'application de la majoration de 40 % pour manquement délibéré n'est pas justifiée, en l'absence d'intention d'éluider l'impôt.

Par un mémoire en défense, enregistré le 3 juin 2014, le ministre des finances et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que :

- la situation de M. C...et, partant, celle de la SCI Nostra au regard de l'article 261 D du code général des impôts doivent être appréciées au regard de la période débutant le 1er décembre 2006, date de prise d'effet du contrat de bail ; la société ne justifie pas que son locataire ait rempli au cours de cette période aucune des quatre conditions prévues par le d du 4° de l'article 261 et notamment celles relatives au nettoyage régulier des locaux, à la fourniture de linge de maison et au service de réception de la clientèle ;

- la société ne peut utilement invoquer ni l'instruction 3 A-2-03 du 30 avril 2003, qui n'ajoute rien à la loi fiscale, ni le rescrit du 27 décembre 2010, postérieure à la période d'imposition ;
- l'application d'une majoration pour manquement délibéré est justifiée dans la mesure où la SCI Nostra a indûment obtenu le remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée particulièrement important auquel elle ne pouvait ignorer ne pas avoir droit ; en effet, alors qu'elle avait pour gérant et pour associé unique avec son épouse M.C..., elle ne pouvait ignorer que ce dernier n'offrait aucune des prestations prévues au b du 4° de l'article 261 du code général des impôts et ne pouvait par suite être lui-même assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Meillier,
- les conclusions de Mme Chevalier-Aubert, rapporteur public.

1. Considérant que la SCI Nostra, dont le capital est détenu à 50 % par M. B...C..., qui exerce les fonctions de gérant, et à 50 % par l'épouse de ce dernier, a pour objet l'acquisition, la gestion, l'administration, l'exploitation et la location de tous immeubles ; qu'elle a acquis le 24 mai 2005 une maison d'habitation sise au lieu-dit Les Barres à Gordes (Vaucluse) ; qu'elle a donné ce bien immobilier en location à M.C..., agissant en qualité de loueur en meublé professionnel, à compter du 1er décembre 2006, par un bail commercial signé le 30 novembre 2006 ; que, le 2 janvier 2007, elle a informé l'administration fiscale que, du fait de la conclusion de ce bail commercial, elle se considérait comme assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée à compter du 1er décembre 2006 ; que, s'étant placée sous le régime d'assujettissement prévu par le c du 4° de l'article 261 D du code général des impôts, elle a déposé le 2 mai 2007 une déclaration CA 12 de taxe sur la valeur ajoutée, au titre de l'année 2006, mentionnant un crédit de taxe d'un montant de 89 724 euros ; que ce crédit lui a été remboursé le 13 septembre 2007 ; que la SCI Nostra a fait l'objet en 2009 d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2007 à l'issue de laquelle le service a considéré qu'étant exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée, elle avait indûment bénéficié d'un remboursement de crédit de taxe sur la valeur ajoutée ; qu'en conséquence, l'administration, à l'issue d'une procédure de rectification contradictoire, a réclamé à la SCI Nostra le reversement dudit crédit de taxe sur la valeur ajoutée en assortissant les droits rappelés d'une majoration de 40 % pour manquement délibéré ; que, par jugement du 19 novembre 2013, le tribunal administratif de Dijon a rejeté la demande de la SCI Nostra tendant à la décharge des sommes ainsi mises à sa charge ; que la SCI Nostra relève appel de ce jugement ;

Sur les conclusions à fin de décharge :

En ce qui concerne le crédit de taxe sur la valeur ajoutée :

S'agissant de la charge de la preuve :

2. Considérant que, si la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires s'est prononcée, lors de sa séance du 23 avril 2010, sur la question de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de la SCI Nostra, cette question, qui a trait au principe même de l'imposition et non au montant du chiffre d'affaires mentionné à l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales, ne relevait pas de la compétence de cette commission ; qu'ainsi, l'avis rendu par ladite commission n'a pu, contrairement à ce que soutient la SCI Nostra, avoir pour effet de mettre la preuve à la charge de l'administration si celle-ci avait entendu s'écarter des éléments admis par la commission, ce qui au demeurant, n'a pas été le cas ;

3. Considérant que, sous réserve des cas où la loi attribue la charge de la preuve au contribuable, il appartient au juge de l'impôt, au vu de l'instruction et compte tenu, le cas échéant, de l'abstention d'une des parties à produire les éléments qu'elle est seule en mesure d'apporter et qui ne sauraient être réclamés qu'à elle-même, d'apprécier si la situation du contribuable entre dans le champ de l'assujettissement à l'impôt ou, le cas échéant, s'il remplit les conditions légales d'une exonération ;

S'agissant de la loi fiscale :

4. Considérant qu'aux termes de l'article 261 D du code général des impôts : " 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 : / (...) b. Aux 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. / c. 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 (...)" ;

Quant à la période du 1er janvier au 30 novembre 2006 :

5. Considérant, en premier lieu, qu'il est constant que la SCI Nostra n'a formellement consenti au profit de M. C... un bail commercial qu'à compter du 1er décembre 2006 ; qu'il ne résulte de l'instruction ni que ce bail a régularisé une situation préexistante, ni que M. C... a exercé, à titre personnel, une activité de loueur en meublé avant le 1er décembre 2006 ; que la SCI Nostra a d'ailleurs elle-même donné, le 30 octobre 2005, un mandat de location saisonnière à l'agence immobilière Propriétés du Lubéron et fait appel, en juillet 2006, aux entreprises Haddadi Nettoyages et Allo Services pour des prestations de nettoyage et d'entretien ; que, dans ces conditions, la SCI Nostra ne peut être regardée comme ayant exercé entre le 1er janvier et le 30 novembre 2006 une activité de location de locaux nus et comme ayant consenti, durant cette période, un bail commercial à un loueur en meublé ; que, dès lors, elle ne peut se prévaloir des dispositions du c du 4° de l'article 261 D du code général des impôts ;

6. Considérant, en second lieu, que, dans le dernier état de ses écritures, la SCI Nostra indique qu'elle a elle-même exercé, directement, une activité de loueur en meublé entre le 1er janvier et 30 novembre 2006 ; que le ministre ne conteste pas que la maison d'habitation litigieuse a fait l'objet d'une location meublée durant cette période ; qu'il ressort d'ailleurs des courriers adressés par l'agence immobilière Propriétés du Lubéron à M. et Mme C... et à la SCI Nostra que cette agence, titulaire d'un mandat de location saisonnière, a encaissé auprès des clients, pour le compte de la SCI, les loyers des locations effectuées lors des mois de l'été 2006, avant de les lui reverser ; qu'ainsi, la SCI Nostra était susceptible, du fait de sa propre activité de loueur en meublé exercée jusqu'au 30 novembre 2006, d'être soumise à la taxe sur la valeur ajoutée sur le fondement des dispositions du b du 4° de l'article 261 D du code général des impôts, à condition toutefois d'offrir à sa clientèle au moins trois des quatre prestations énumérées par ces mêmes dispositions ;

7. Considérant, d'une part, que la SCI Nostra admet que la condition relative à la fourniture du petit déjeuner n'a jamais été remplie ;

8. Considérant, d'autre part, qu'en ce qui concerne la fourniture du linge de maison, la société requérante se borne à produire des annonces, rédigées en novembre 2006, à paraître entre janvier et juin 2007 sur le site internet Bertrand Vacances, et mentionnant sans plus de précision la " location de linge ", une annonce Abritel de juillet 2010, postérieure à la période litigieuse, un extrait non daté du site internet La Maison du Lubéron et des bons de commande de linge établis entre le 30 juin et le 11 juillet 2005 au nom de Mme C... qui ne permettent pas de faire regarder la SCI Nostra comme ayant été en mesure de fournir gratuitement à ses clients du linge de maison ;

9. Considérant, enfin, qu'en ce qui concerne le service de réception de la clientèle, la SCI ne produit que le mandat de location saisonnière consenti par elle en octobre 2005 à l'agence immobilière Propriétés du Lubéron, cette agence étant cependant, indépendamment du montant de sa rémunération, située à plus d'un kilomètre de la propriété, soumise à des horaires de bureaux et fermée le dimanche ; qu'elle ne peut sérieusement se prévaloir du fait que les clients disposaient du numéro de téléphone portable de Mme C..., domiciliée... ; que, dès lors, la SCI Nostra n'était pas en mesure d'assurer un service de réception même non personnalisé ;

10. Considérant, dans ces conditions, et sans qu'il soit besoin d'apprécier si la SCI Nostra assurait le nettoyage régulier des locaux, que, pour les locations meublées qu'elle a directement effectuées entre le 1er janvier et le 30 novembre 2006, la SCI Nostra, qui n'a pas mis à disposition de la clientèle au moins trois des quatre prestations énumérées par le b du 4° de l'article 261 D du code général des impôts, rendues dans des conditions similaires à celles proposées par les établissements d'hébergement à caractère hôtelier exploités de manière professionnelle, ne pouvait être assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée sur le fondement du b du 4° de l'article 261 D du code général des impôts ;

Quant à la période du 1er au 31 décembre 2006 :

11. Considérant que, pour la période du 1er au 31 décembre 2006, la société requérante ne fournit aucun élément relatif aux conditions d'exercice par son locataire de son activité ;

12. Considérant que si la SCI Nostra soutient que cette période ne peut être prise en considération isolément en raison du caractère saisonnier de l'activité exercée par M. C..., elle reconnaît également que ce dernier n'a pas rempli au cours de l'année 2007, soit lors de sa première saison d'activité, les conditions d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée prévues par le b du 4° de l'article 261 D du code général des impôts ; que si elle insiste sur la continuité de l'activité de location en meublée exercée par elle jusqu'au 30 novembre 2006 puis par M. C... à compter du 1er décembre 2006, elle ne justifie pas de l'identité des conditions d'exploitation avant et après la conclusion du bail commercial ;

13. Considérant, en tout état de cause, que, pour les mêmes motifs que ceux énoncés aux points 7 à 9 du présent arrêt, il ne résulte pas de l'instruction que, pour les locations meublées qu'il a personnellement effectuées à compter du 1er décembre 2006, M. C... disposait des moyens nécessaires afin de répondre à d'éventuelles demandes de ses clients en termes de petit déjeuner, de fourniture du linge de maison et de réception même non personnalisée ; que, dès lors, M. C... n'a pas mis à disposition de la clientèle au moins

trois des quatre prestations énumérées par le b du 4° de l'article 261 D du code général des impôts ; que, par suite, la SCI Nostra ne pouvait pas davantage être assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée sur le fondement du c du 4° de ce même article ;

S'agissant de la doctrine administrative :

14. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'instruction 3 A-2-03 du 30 avril 2003, n° 8 : " L'activité parahôtelière est caractérisée par l'offre en sus de l'hébergement d'au moins trois des services suivants parmi les quatre qui sont cités au b) du 4° de l'article 261-D du CGI : / a - l'exploitant dispose des moyens nécessaires 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 au choix de l'exploitant, soit dans les chambres ou appartements, soit dans un local aménagé permettant la consommation sur place des denrées, situé dans l'immeuble ou l'ensemble immobilier ; / b - le nettoyage des locaux est effectué de manière régulière. Cette condition sera considérée comme établie lorsque, bien que ne fournissant pas effectivement un service régulier de nettoyage, l'exploitant dispose des moyens lui permettant de proposer un tel service au client durant son séjour, selon une périodicité régulière. En revanche, elle devra être considérée comme non satisfaite si l'exploitant se contente d'un nettoyage au début et en fin de séjour. / c - l'exploitant dispose des moyens nécessaires pour être en mesure de fournir pendant le séjour le linge de maison à l'ensemble des locataires. / d - l'exploitant dispose durant la période de location des moyens nécessaires pour être en mesure de proposer un service de réception même non personnalisé de la clientèle. Cet accueil peut être confié à un mandataire qui l'assure en un lieu unique différent du local loué lui-même. / Exemple : Un mandataire assure un service d'accueil situé à l'entrée d'un village, d'un local meublé situé dans ce village. / De la même façon, un système d'accueil électronique suffit (...) " ; que la société requérante ne saurait utilement invoquer, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, les prévisions de cette instruction, qui ne comporte aucune interprétation formelle de la loi fiscale différente de celle dont il a été fait application ci-dessus ;

15. Considérant, en second lieu, que la SCI Nostra ne saurait davantage utilement se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales, de la décision de rescrit en date du 27 décembre 2010, postérieure à la période litigieuse, indiquant que M. C... remplit les conditions posées par le b du 4 de l'article 261 D du code général des impôts " à compter du 1er janvier 2010 " et que la SCI Nostra peut donc, " à la même date seulement ", prétendre être assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée ;

En ce qui concerne la majoration de 40 % :

16. Considérant qu'aux termes de l'article 1729 du code général des impôts : " Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de : / a. 40 % en cas de manquement délibéré (...) " ; qu'aux termes de l'article L. 195 A du livre des procédures fiscales : " En cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à un contribuable au titre des impôts directs, de la taxe sur la valeur ajoutée (...) la preuve de la mauvaise foi et des manœuvres frauduleuses incombe à l'administration " ;

17. Considérant que, pour justifier l'application d'une majoration pour manquement délibéré, l'administration relève que, dans la mesure où M. C...était gérant et seul associé, avec son épouse, de la SCI Nostra, cette société ne pouvait méconnaître les conditions exactes dans lesquelles M. C...exerçait son activité et qu'elle ne pouvait notamment ignorer que ce dernier n'offrait aucune des prestations prévues au b du 4° de l'article 261 du code général des impôts et qu'il ne pouvait par suite être lui-même assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée ; que l'administration se fonde également sur la circonstance que l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée a permis à la SCI de demander le remboursement de la taxe ayant grevé l'acquisition de l'immeuble à hauteur de 89 724 euros et que la société a ainsi indûment obtenu le remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée particulièrement important auquel elle ne pouvait ignorer ne pas avoir droit ;

18. Considérant, toutefois, que la seule circonstance qu'en raison des liens existant entre la SCI Nostra et M.C..., la société avait connaissance des conditions dans lesquelles ce dernier exerçait son activité de location en meublé professionnel, ne permet pas d'établir que M. C... et, par suite, la SCI Nostra ne pouvaient ignorer que, du fait desdites conditions d'exploitation, cette activité ne remplissait pas les conditions prévues au b du 4° de l'article 261 D du code général des impôts ; que, compte tenu des difficultés posées lors de l'application en l'espèce de chacune des conditions prévues par le b du 4° dudit article 261 D et des éléments que la société requérante apporte, le seul fait pour la SCI Nostra d'avoir estimé, à tort, que M. C... et elle-même remplissaient les conditions d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée et d'avoir en conséquence sollicité le remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée d'un montant de 89 724 euros ne peut à lui seul caractériser la mauvaise foi de la société ; que, dans ces conditions, le ministre n'apporte pas la preuve, qui lui incombe, de l'intention de la SCI Nostra d'éluder l'impôt ni, par suite, de l'existence d'un manquement délibéré justifiant l'application de la majoration de 40 % ;

19. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la SCI Nostra est seulement fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Dijon a rejeté les conclusions de sa demande tendant à la décharge de la majoration de 40 % mise à sa charge ;

Sur les frais exposés et non compris dans les dépens :

20. Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat, partie perdante, le versement à la SCI Nostra d'une somme de 1 500 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

DECIDE :

Article 1er : La SCI Nostra est déchargée de la majoration de 40 % pour manquement délibéré mise à sa charge au titre de la période du 1er janvier au 31 décembre 2006.

Article 2 : Le jugement numéro 1300591 du 19 novembre 2013 du tribunal administratif de Dijon est réformé en ce qu'il a de contraire à l'article 1er du présent arrêt.

Article 3 : L'Etat versera à la SCI Nostra une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête de la SCI Nostra est rejeté.

Article 5 : Le présent arrêt sera notifié à la SCI Nostra et au ministre des finances et des comptes publics.

Délibéré après l'audience du 2 juillet 2015 à laquelle siégeaient :

M. Pruvost, président de chambre,

Mme Mear, président-assesseur,

M. Meillier, premier conseiller.

Lu en audience publique, le 27 août 2015.

''

''

''

''

5

N° 14LY00234

Analyse

Abstrats : 19-06-02-02 Contributions et taxes. Taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées. Taxe sur la valeur ajoutée. Exemptions et exonérations.