

## CONCLUSIONS

### Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

L'affaire qui vient d'être appelée va vous conduire à déterminer à quelles conditions la location de chambres d'hôtes peut être exonérée de cotisation foncière des entreprises.

Mme Anne-Marie G... est propriétaire d'une demeure du XVIII<sup>e</sup> siècle, autrefois résidence des évêques d'Autun, située à Givry (Saône-et-Loire). Une partie du bâtiment, d'une surface d'environ 140 m<sup>2</sup>, constitue la résidence principale de Mme G... Le bâtiment abrite également un espace spa et soins esthétiques que Mme G... exploite par l'intermédiaire de la société Côté Spa. Elle loue enfin, sous l'enseigne Côté Park, des chambres d'hôtes, d'une superficie globale de 380 m<sup>2</sup>, et propose des salons à la location pour la tenue de réunions ou séminaires.

L'administration fiscale a soumis l'activité de location de chambres d'hôtes à la cotisation foncière des entreprises au titre des années 2012 à 2014, pour un montant annuel d'environ 3900 euros, ainsi qu'à la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie. Mme G... a contesté ces impositions en revendiquant l'exonération en faveur des personnes louant en meublé tout ou partie de leur habitation personnelle, prévue au c) du 3<sup>o</sup> de l'article 1459 du code général des impôts.

Elle s'est heurtée au refus de l'administration, puis du tribunal administratif de Dijon, qui a rejeté sa demande de décharge par un jugement du 23 juin 2016. Par un arrêt du 30 novembre 2017, publié à la RJF (2018 n° 271), la cour administrative d'appel de Lyon a jugé la réclamation irrecevable car tardive pour l'année 2012, mais a accordé à la requérante le bénéfice de l'exonération pour les deux années suivantes. Le ministre vous demande de casser cet arrêt en tant qu'il fait droit aux conclusions de Mme G....

Le ministre rappelle d'abord qu'à la différence de la location d'immeubles nus, la location d'immeubles meublés est, par nature, une activité professionnelle passible de la cotisation foncière des entreprises au sens de l'article 1447 du code général des impôts, comme vous l'avez confirmé à propos de la taxe professionnelle dans votre décision *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c. D...* du 24 mars 2006, aux T. (n° 269716), aux conclusions de Laurent Vallée.

L'article 1459 du CGI prévoit toutefois trois exonérations pour les locations et sous-locations meublées. Le 1<sup>o</sup> de cet article exonère la location accidentelle par le contribuable,

sans caractère périodique, d'une partie de son habitation personnelle. Son 2° vise les personnes qui louent en meublé une ou plusieurs pièces de leur résidence principale, sous réserve que le prix de la location demeure raisonnable. La dernière exonération, fixée au 3°, s'applique sauf délibération contraire de la commune ou de l'EPCI compétent et était elle-même triple dans sa rédaction applicable au litige. Elle concernait la location de tout ou partie de l'habitation personnelle du contribuable à titre de gîte rural - c'est le a) du 3° -, à titre de meublé de tourisme classé dans les conditions prévues à l'article L. 324-1 du code de tourisme - c'est le b). Le c), quant à lui, ne vise pas une catégorie particulière de locaux mis en location mais se présente comme une disposition-balai exonérant de cotisation foncière des entreprises les personnes n'entrant dans aucun des cas précédents « qui louent ou sous-louent en meublé tout ou partie de leur habitation personnelle ». C'est cette dernière exonération qui est en litige, ainsi qu'incidemment celle prévue à l'article 1600 du CGI en faveur des loueurs de chambres ou appartements meublés en matière de taxe additionnelle à la CFE pour frais de chambres de commerce et d'industrie.

Pour en accorder le bénéfice à Mme G..., la cour s'est appuyée sur les dispositions légales et réglementaires régissant les chambres d'hôtes. Elle s'est référée à l'article L. 324-3 du code de tourisme, qui définit les chambres d'hôtes comme « des chambres meublées chez l'habitant en vue d'accueillir les touristes, à titre onéreux, pour une ou plusieurs nuitées, assorties de prestations » dont le contenu est précisé par les articles D. 324-13 et D. 324-14, également cités dans l'arrêt attaqué. Il résulte de ces derniers que l'activité de location de chambres d'hôtes implique la fourniture groupée de la nuitée et du petit déjeuner, assortie du prêt du linge de maison. Elle est limitée à un nombre maximal de cinq chambres et l'accueil des hôtes doit être assuré par l'habitant.

La cour en a déduit que les personnes qui exploitent des chambres d'hôtes au sens de l'article L. 324-3 du code de tourisme affectent à cette activité une partie de leur habitation personnelle et qu'elles peuvent par conséquent bénéficier de l'exonération prévue par les dispositions du c) du 3° de l'article 1459 du CGI. Puis, la cour a écarté l'argumentation de l'administration qui faisait valoir qu'eu égard à leur superficie et à leur aménagement spécial en vue de la location meublée, les chambres en cause devaient être regardées comme des locaux indépendants de son habitation personnelle, avant de faire droit à l'appel de la requérante.

Selon le ministre, la cour a commis une erreur de droit en jugeant que la qualification de chambres d'hôtes au sens du code de tourisme emportait éligibilité de l'activité à l'exonération de CFE du c) du 3° de l'article 1459 du CGI, alors que ces dispositions exigent que les locaux loués fassent partie de l'habitation personnelle du loueur. Les chambres d'hôtes respectant les dispositions du code de tourisme sont-elles présumées remplir cette condition d'appartenance à l'habitation personnelle du contribuable posée par la loi fiscale, comme l'a jugé la cour ? C'est la question du pourvoi du ministre.

La réponse positive de la cour a pour elle un atout non négligeable, celui du sens commun et de la simplicité. Sa position est conforme à l'esprit de l'hébergement en chambres d'hôtes, lorsqu'il conserve une forme d'authenticité, qui est d'être reçu chez lui par le propriétaire des lieux et de partager avec lui, le temps d'une ou quelques nuits, la jouissance de son bien dans une certaine convivialité. Dit de manière plus juridique, puisque les

chambres d'hôtes respectant la réglementation qui les encadre sont nécessairement « chez l'habitant » et que le loueur doit être présent sur place pour assurer lui-même l'accueil des locataires, il s'en déduit assez naturellement qu'elles font toutes partie, par construction, de l'habitation personnelle du loueur. Dès lors que c'est la seule condition posée par la lettre de l'article 1459, on comprend que la cour ait jugé que l'ensemble des chambres d'hôtes devaient être incluses dans le champ de l'exonération, en réservant évidemment au ministre la possibilité de démontrer que l'activité litigieuse ne respectait pas les exigences mises par le code de tourisme à la qualification de location de chambres d'hôtes, ce qu'il ne tentait pas de faire en l'espèce.

La difficulté à surmonter pour suivre la cour dans cette voie est qu'elle n'est pas évidente à concilier avec la jurisprudence que vous avez jusqu'à présent développée sur la notion d'habitation personnelle du contribuable.

Vous n'avez certes jamais eu, à notre connaissance, à vous prononcer directement sur cette notion pour l'application du 3° de l'article 1459 du CGI. En revanche, vous l'avez déjà rencontrée de nombreuses fois pour la mise en œuvre des dispositions connexes du 2° du II de l'article 1407 du même code. Celui-ci prévoit que les locaux passibles de la cotisation foncière des entreprises ne sont pas imposables à la taxe d'habitation « *lorsqu'ils ne font pas partie de l'habitation personnelle du contribuable* ».

En combinant ces dispositions avec celles de l'article 1408, selon lequel la taxe d'habitation est établie au nom des personnes qui ont la disposition ou la jouissance des locaux, vous jugez qu'un logement meublé loué en location saisonnière demeure partie intégrante de l'habitation personnelle de son propriétaire, si ce dernier s'en réserve la disposition une partie de l'année, en-dehors des périodes de location. Il est alors redevable de la taxe d'habitation à raison des locaux loués, qu'ils fassent partie de sa résidence principale ou d'une résidence secondaire (*B...*, 20 février 1991, n° 72338, ccl du président Arrighi de Casanova, RJF 4/91 n° 454). Votre décision *L...* du 30 novembre 2007 précise qu'est son habitation personnelle le logement dont le contribuable peut être regardé, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, comme entendant se réserver la jouissance une partie de l'année (n° 291252, RJF 2/08 n° 164, aux conclusions de Laurent Olléon, BDCF 2/08 n° 24). Par une décision *D...* du 2 juillet 2014, vous avez encore récemment reproché à un tribunal d'avoir commis une erreur de droit en jugeant que des logements meublés passibles de la CFE n'étaient pas imposables à la taxe d'habitation dès lors qu'ils ne faisaient pas partie de l'habitation personnelle du loueur, sans rechercher s'il s'en était réservé la disposition, pour lui-même ou ses proches, en dehors de la période de mise en location (n° 369073, *Min. c. Datas*, RJF 10/2014 n° 905, aux conclusions de Benoît Bohnert, BDCF 10/14 n° 97).

Pour en avoir la jouissance, il n'est pas nécessaire que le propriétaire occupe effectivement le logement ; il suffit qu'il se ménage la possibilité de l'occuper, même s'il n'en fait pas usage (7 mars 1938, *d'Erceville*, RO p. 165, et décision *L...* précitée), et ce, pendant une période même minoritaire de l'année. Les conclusions du président Arrighi sur la décision *B...* montrent qu'il suffit que le contribuable se rende régulièrement dans sa propriété le dimanche et y séjourne une dizaine de jours sans locataires pour qu'il en ait la disposition et qu'elle constitue son habitation personnelle.

La notion d'habitation personnelle du contribuable est donc entendue largement. Mais en la subordonnant à la condition qu'il s'en réserve la disposition ou la jouissance une partie de l'année, votre jurisprudence pose néanmoins une condition temporelle dans l'usage des locaux dont le respect n'est pas commandé par la qualification de chambre d'hôtes au sens du code de tourisme. Le ministre, qui se perd dans l'invocation de critères (existence d'une entrée indépendante, agencement des lieux), caractéristiques de l'habitation principale et non de l'habitation personnelle, n'argumente pas précisément sur ce point, mais c'est en cela que pose problème l'assimilation systématique des chambres d'hôtes à une habitation personnelle qu'il reproche à la cour. Votre jurisprudence relative à la taxe d'habitation définissant l'habitation personnelle n'est pas compatible avec le fait de proposer à la location toute l'année des chambres d'hôtes, fussent-elles situées « chez l'habitant » au sens du code de tourisme.

Pourrait-on retenir, s'agissant des seules chambres d'hôtes, deux acceptations différentes de l'habitation personnelle pour la taxe d'habitation et la CFE ?

On relèvera d'abord en ce sens qu'il n'est pas absolument nécessaire que les contours de l'habitation personnelle au sens des articles 1407 et 1459 soient complémentaires pour prévenir une double imposition : vous admettez en effet qu'il n'y a pas d'obstacle légal à ce qu'un local passible de taxe professionnelle soit également soumis à la taxe d'habitation, s'il constitue en même temps l'habitation personnelle du contribuable (décisions *B...* et *D...* précitées).

En outre, le 3° du III de l'article 1407 permet aux communes des zones de revitalisation rurale d'exonérer de taxe d'habitation les chambres d'hôtes au sens de l'article L. 324-3 du code de tourisme. Si les chambres d'hôtes peuvent éventuellement être exonérées, c'est a priori qu'elles entrent au préalable dans le champ de la taxe, et donc qu'elles font partie de l'habitation personnelle du contribuable. Cet argument n'est toutefois pas décisif, car, comme le soulignait Laurent Vallée dans ses conclusions sur la décision *Min. c. M. D...*, il arrive au législateur d'exonérer une opération hors champ d'un impôt.

Il nous paraît au contraire délicat de retenir une notion de l'habitation personnelle différente pour l'imposition des chambres d'hôtes à la taxe d'habitation et à la CFE comme l'a fait la cour, au risque de brouiller les lignes entre ces deux impôts locaux.

La rédaction de l'article 1459 ne plaide pas pour ce traitement singulier : alors qu'il exonère expressément les meublés de tourisme au sens de l'article L. 324-1 du code de tourisme, il ne comporte pas d'exonération ciblant les chambres d'hôtes au sens de l'article L. 324-3 du code de tourisme. Lorsqu'il a voulu permettre aux communes d'exonérer les chambres d'hôtes de taxe d'habitation et de taxe foncière sur les propriétés bâties aux articles 1407 III et 1383 E bis du CGI, le législateur a au contraire expressément ciblé les chambres d'hôtes répondant à cette définition du code de tourisme.

La solution proposée, consistant à assimiler l'habitation personnelle aux locaux dont le redevable a la disposition aussi bien pour la TH que pour la CFE est au demeurant conforme à l'interprétation que donne la doctrine de l'article 1459 du CGI : la réponse ministérielle de 2013 à la question de M. Prat, député, indique que, pour bénéficier de l'exonération de CFE,

les chambres d'hôtes doivent dépendre de la résidence personnelle du loueur, c'est-à-dire qu'il s'en réserve éventuellement la disposition en dehors des périodes de location (RM n° 4141, 16 avril 2013).

Il est vrai que, compte tenu de la faible durée de jouissance privative du bien exigée pour que le local soit regardé comme appartenant à l'habitation personnelle du contribuable, l'assujettissement à la CFE peut être facilement contourné : il suffit pour cela que le propriétaire s'abstienne de proposer ses chambres d'hôtes à la location pendant quelques semaines par an. Le critère de la disposition du bien n'est pas très pertinent d'un point de vue économique car la location quasi permanente d'une chambre d'hôte meublée avec linge et petit-déjeuner fournis s'apparente fort à une activité professionnelle hôtelière passible des impôts commerciaux. Mais dans sa réponse, le ministre assumait ce risque de distorsion de concurrence avec les établissements hôteliers au nom du soutien à l'activité touristique et nous n'avons pas trouvé de solution plus satisfaisante qui préserve une unité jurisprudentielle avec la taxe d'habitation.

Si vous nous suivez, vous jugerez que la cour a commis une erreur de droit en déduisant de la seule classification des locaux en chambres d'hôte au sens du code de tourisme qu'ils entraient dans le champ de l'exonération de CFE prévue au c) du 3° de l'article 1459 du CGI, sans rechercher si Mme G... se réservait la jouissance de ces chambres une partie de l'année, et si, par suite, elles pouvaient être regardées comme faisant partie de son habitation personnelle.

Deux remarques pour finir. Cette condition de jouissance s'apprécie au regard des chambres d'hôtes prises isolément et non de la propriété dans son ensemble : il ne suffit pas que le propriétaire conserve la disposition d'autres pièces du bâtiment pour que les chambres louées soient regardées comme faisant partie de son habitation personnelle. Si la décision *d'Erceville* de 1938 inclinait en sens contraire, vous avez depuis plusieurs fois restreint l'habitation personnelle à la seule fraction de la propriété dont le redevable s'est réservé l'usage (voyez, en matière de taxe d'habitation, 16 avril 1982, n° 18982, *B...*, RJF 1982 n° 562 et 27 avril 1994, n° 87219, *C...*, RJF 1994 n° 714). De même, dans le cas d'un château pour partie occupé à titre privatif et pour partie loué en chambre d'hôtes, vous avez fait jouer la divisibilité en jugeant que le contribuable pouvait déduire de son revenu global les charges foncières afférentes à la partie du monument historique qu'il occupait, la déduction prévue à l'article 156 II-1° ter du CGI étant subordonnée à la condition que le contribuable se réserve la jouissance de l'immeuble (*M. et Mme de V...*, 6 avril 2018, n° 405509, aux conclusions d'Edouard Crépey).

Enfin, la disposition du bien pourra s'apprécier in concreto à partir d'un faisceau d'indices. Si les chambres d'hôtes ne sont proposées à la location qu'une partie de l'année sur un site internet de réservation, ou en présence d'un mandat de location donné à un agent immobilier ne couvrant pas toute l'année, le propriétaire pourra être réputé avoir la disposition du bien au sens de la loi fiscale et être exonéré de CFE. L'administration fiscale et le juge pourront également s'appuyer sur les périodes prévisionnelles de location qui doivent être indiquées et mises à jour dans la déclaration de location de chambres d'hôtes que les loueurs sont tenus de déposer en mairie en vertu de l'article D. 324-15 du code de tourisme.

C'est à la cour administrative d'appel de renvoi qu'il appartiendra de se prononcer au cas d'espèce après un échange contradictoire des parties sur ce point.

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation des articles 2 à 4 de son arrêt, au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Lyon dans la mesure de la cassation ainsi prononcée, et, l'Etat n'étant pas la partie perdante, au rejet des conclusions présentées par Mme G... au titre de l'article L. 761-1 du CJA.