N° 471705 – Société Corse Performance Conseil

9ème et 10ème chambres réunies

Séance du 5 février 2024
Lecture du 19 février 2024

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteure publique

Quelques mois après l'affaire *Société Pefil* (26 juillet 2023, Société Pefil, n° 471939, RJF 11/23 n° 852) vous êtes de nouveau amenés à préciser la nature des investissements éligibles au crédit pour l'investissement en Corse prévu par les dispositions de l'article 244 *quater* E du CGI.

Rappelons que ce crédit d'impôt a été institué par la loi du 22 janvier 2002 relative à la Corse[1], initialement pour une durée de dix ans, mais continûment prorogé depuis afin d'apporter aux petites et moyennes entreprises une aide à l'investissement dans des secteurs prioritaires de l'économie insulaire, par un crédit d'impôt égal à 20 % du prix de revient des travaux éligibles, porté à 30 % pour les plus petites entreprises.

La société Corse Performance Conseil a pris à bail, en juillet 2017, trois immeubles et un terrain situés dans la commune d'Eccica-Suarella, pour y exploiter une activité de location de logements meublés de tourisme. Elle y a effectué des travaux d'aménagement et de rénovation des immeubles existants ainsi que d'édification d'un chalet, pour lesquels elle a sollicité le bénéfice du crédit d'impôt. L'administration fiscale n'ayant fait droit à sa demande qu'à raison des dépenses de construction du chalet, la société a porté le litige, sans succès, auprès du tribunal administratif de Bastia, puis auprès de la cour administrative d'appel de Marseille.

La cour a jugé que les dépenses en cause ne s'analysaient ni comme des travaux de rénovation d'hôtel, au sens du d. du 3° de l'article 244 *quater* E du CGI, ni comme des agencements et installations de locaux commerciaux habituellement ouverts à la clientèle créés ou acquis à l'état neuf, au sens de son a., ouvrant droit au bénéfice du crédit d'impôt.

Le premier temps du raisonnement suscite une interrogation au sujet de la notion d'hôtel, au sens du d. du 3° de l'article 244 *quater* E, auquel la cour a assimilé les logements meublés

[1] Loi n° 2002-92.

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.

offrant des services équivalents à une prestation hôtelière en appliquant la grille d'analyse en matière de TVA. Mais, outre que cette grille d'analyse a été, postérieurement à l'arrêt, remise en cause par votre avis *H...s* (5 juillet 2023, n° 471877, aux tables, RJF 10/23 n° 709), il ne nous semble pas évident qu'elle s'applique ici, compte tenu de la volonté du législateur de retenir une définition large de l'hôtellerie, pour les besoins du crédit d'impôt pour l'investissement en Corse[2]. La doctrine administrative, que la société n'a pas songé à invoquer devant les juges du fond, assimile d'ailleurs les gîtes ruraux aux hôtels pour l'application du d[3]. Vous ne pourrez cependant vous saisir de la question, dès lors que le pourvoi ne formule qu'une critique de dénaturation et non d'erreur de droit, et, qu'à supposer même qu'il l'eût fait, l'arrêt repose sur le motif, déterminant, selon lequel l'immeuble en cause était affecté à un autre usage avant la réalisation des travaux.

En revanche, nous vous proposons d'accueillir le second moyen du pourvoi, qui est tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit en jugeant que le gîte et les chambres d'hôtes ayant donné lieu aux travaux ne constituent pas des locaux habituellement ouverts à la clientèle, au sens du a. du 3° de l'article 244 *quater* E, dans la mesure où ils sont réservés à l'usage privé de la clientèle ayant effectué une réservation.

1. Quelques mots, à titre préalable, sur la commercialité des locaux en litige, même si celle-ci n'est pas contestée, en tant que telle, par le ministre.

La requérante invoque, par analogie, la définition du local commercial qui figure à l'article 231 *ter* du CGI, pour ce qui concerne la taxe annuelle sur les bureaux en Île-de-France, à propos de laquelle votre jurisprudence a consacré le critère de l'accès au public afin de distinguer ce type de locaux des locaux à usage de bureaux, plus lourdement taxés (30 mars 2011, min. c/ Sté Crédit industriel et commercial, n° 336765, RJF 6/11 n° 709 ; 24 avril 2019, min. c/ Indivision C..., n° 417792, RJF 7/19 n° 670) et elle relève que le législateur avait entendu y inclure, les locaux des hôtels destinés à la clientèle.

L'analogie ne nous semble, toutefois, pas entièrement pertinente – du moins pour ce qui concerne l'appréciation de la commercialité du local -, dans la mesure où l'objet de la taxe annuelle sur les bureaux, qui est de corriger le déséquilibre entre l'emploi et l'habitat dans un territoire densément peuplé, n'est pas du tout le même que celui du crédit d'impôt pour l'investissement en Corse, qui est d'aider les petites et moyennes entreprises exerçant leur activité dans des secteurs aussi divers que le tourisme, l'énergie, l'industrie ou l'agriculture. Et il n'y a pas besoin, pour en bénéficier, de distinguer entre local commercial et bureau.

Compte tenu de cet objet, et alors que les travaux préparatoires de la loi du 22 janvier 2002 ne comportent aucune indication en sens contraire, il nous semble, tout d'abord, que la notion de « local commercial » doit s'entendre comme désignant l'ensemble des locaux utilisés pour l'exercice d'une activité commerciale, et non dans un sens restrictif, comme les seules

[2] Assemblée nationale, Rapport de M. Bruno Le Roux n°2995 du 18 avril 2001 ; Sénat Rapport de M. Paul Girod n° 49 du 30 octobre 2001.
[3] BOI-BIC-RICI-10-60-10-20, § 180.

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.

surfaces où seraient exercées une activité de commerce de détail, comme c'est le cas des locaux qui font l'objet de la taxe sur les surfaces commerciales[4]. La doctrine de l'administration est d'ailleurs en ce sens, qui y inclut, notamment, les locaux des hôtels et des restaurants ouverts à la clientèle.

Les hôtels et les résidences de tourisme, qui offrent des prestations d'hébergement de nature commerciale, en font naturellement partie. Pour ce qui concerne la location de logements meublés, vous savez que celle-ci est normalement regardée, en droit privé, comme revêtant un caractère civil[5], sauf dans des cas particuliers où les conditions de l'exploitation font apparaître que la location meublée est en réalité l'accessoire d'une activité commerciale[6], ce qui peut être le cas lorsqu'elle s'accompagne de prestations de services s'apparentant à des prestations hôtelières[7]. En revanche, cette activité est regardée, en droit fiscal, comme une activité commerciale, relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, quelles que soient ses conditions d'exercice[8] - même si elle n'est pas nécessairement assujettie à la TVA.

Il nous semble logique, s'agissant d'un crédit d'impôt, et en outre opportun, du fait de sa simplicité, et donc, de la sécurité juridique qu'elle confère, de retenir ici l'acception propre au droit fiscal. Si vous n'êtes pas tenus de trancher la question dans le cadre du présent pourvoi, vous pourriez ainsi confirmer que les gîtes et les chambres d'hôtes loués par la requérante constituent bien des « locaux commerciaux » au sens du a. du 3° de l'article 244 *quater* E du CGI.

2. Reste donc à déterminer s'il s'agit de locaux « habituellement ouverts à la clientèle » au sens des mêmes dispositions.

Selon la société, il importe peu que les clients des gîtes et des chambres d'hôtes bénéficient d'un usage privé des lieux durant la période durant la période pour laquelle ils sont mis à la disposition de la clientèle. Ce qui importe, c'est la vocation à recevoir – serait-ce successivement et non pas de façon simultanée – des clients, en droit d'y circuler librement.

Nous souscrivons pleinement à cette façon de voir les choses, qui nous paraît relever du bon sens et qui n'est pas démentie, là encore, par les travaux préparatoires de la loi de 2002. La condition législative nous paraît uniquement commander de distinguer entre les pièces qui ont normalement vocation à être utilisées par la clientèle, et celles qui ont normalement vocation à

---

[4] Ce que prévoit, du reste, expressément, l'article 3 de la loi n° 72-657 du 13 juillet 1972.
[5] Cass. Civ. 15 févr. 1921, Gaz. Pal. 1921. 1. 337 ; Cass. Com. 5 décembre 1961, D. 1962.88
[6] T. civ. Seine, 29 oct. 1935, Gaz. Pal. 1935. 2. 620
[7] Cass. Soc. 13 nov. 1980 n°79-14.787, s'agissant d'un camping.
V. aussi l'avis du Comité de coordination de Registre du commerce et des sociétés n° 2018-005 du 18 juillet 2018, précisant que lorsque la location du logement meublé s'accompagne, tout au long du séjour du locataire, de prestations de services s'apparentant à celles d'hôtellerie, celles-ci lui confèrent alors un caractère commercial.
[8] Ce que précise désormais le 5° bis du I de l'article 35 du CGI, qui a levé la condition d'exercice à titre habituel.

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.

être utilisées par le personnel de l'entreprise, tels que les bureaux de la direction ou la cuisine d'un restaurant.

La position du ministre, qui indiquait en appel que l'ensemble des locaux accessibles à la clientèle, mais d'usage privatif, tels que les appartements de tourisme, les chambres d'hôtes, ou encore les chambres d'hôtel – à l'exception donc, des seuls espaces communs - devraient être exclus, ne nous semble pas correspondre à la volonté de favoriser le tourisme en Corse, qui est l'un des objectifs principaux de ce crédit d'impôt. S'agissant des agencements et installations réalisés dans les hôtels, les débats parlementaires montrent d'ailleurs clairement que le législateur n'entendait pas les exclure du champ des investissements éligibles définis au a. de l'article 244 *quater* E – et donc de la catégorie des locaux commerciaux[9].

Relevons que l'interprétation que nous vous proposons de retenir n'est pas frontalement contraire à la doctrine administrative que la cour a entendu reprendre à son compte, qui désigne les locaux en cause comme les pièces ou parties de bâtiments dans lesquelles les clients ont librement accès pour commander, acheter un bien ou se voir rendre un service et qui sont spécialement conçues et aménagées à cet effet[10], le « libre accès » de la clientèle n'imposant pas nécessairement que le local soit constamment ouvert aux clients sous la forme d'un accès collectif et simultané.

Et sur ce point précis de l'ouverture à la clientèle, où l'analogie avec la taxe sur les bureaux nous paraît retrouver une certaine pertinence, l'on relèvera, même s'il ne s'agit, bien évidemment, pas d'un élément décisif, que la doctrine de l'administration relative à cette taxe classe parmi les locaux auxquels le public a normalement accès, les locaux d'hébergement des hôtels et des résidences de tourisme[11].

Si vous nous suivez, vous jugerez donc que les meublés de tourisme doivent être regardés comme des locaux habituellement ouverts à la clientèle, sans qu'ait d'incidence la circonstance qu'un tel local soit réservé à l'usage privatif d'un ou plusieurs clients à la fois.

Relevons que le législateur est intervenu, postérieurement aux années d'imposition en cause, pour restreindre l'éligibilité des meublés de tourisme au bénéfice du crédit d'impôt. Il a en effet constaté que le mécanisme avait été dévoyé par certains contribuables qui finançaient par ce moyen la construction de résidences secondaires, qui n'étaient mises en location qu'une partie de l'année seulement[12]. Il a donc exclu, à compter du 1er janvier 2019[13], la gestion et la

[9] L'ajout, par voie d'amendement au Sénat, des travaux de rénovation d'hôtels parmi la liste des investissements éligibles, au d. du 3°, n'a pas été effectué parce que les agencements et installations réalisés dans ces locaux étaient considérés comme exclus du champ du a., mais uniquement pour sécuriser l'éligibilité de la part (présumée étroite) de ces travaux qui échapperait éventuellement aux investissements déjà visés par le a. (Débats, séance du 8 novembre 2001).

[10] BOI-BIC-RICI-10-60-10-20, § 60.

[11] BOI-IF-AUT-50-10-10, § 110.

[12] Le crédit d'impôt était vraisemblablement réclamé, pour ce type d'investissements, sur le fondement du a. du 3° de l'article 244 *quater* E du CGI, non pas au titre des agencements et installations de locaux commerciaux, mais en invoquant le caractère de biens d'équipements éligibles au régime d'amortissement dégressif du 2 de l'article 39 A, qui comprend les investissements hôteliers, lesquels peuvent être immobiliers, s'agissant des

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.

location de meublés de tourisme des activités éligibles au crédit d'impôt, définies au 1° du I de l'article 244 *quater* E du CGI. S'avisant ensuite que cette exclusion était trop large, il a rétabli cette éligibilité, à compter du 1er janvier 2023[14], pour certains meublés de tourisme répondant à des conditions strictes, et notamment, la mise à disposition de la clientèle d'équipements et de services communs à plusieurs habitations.

La question qui vous est soumise conserve donc sa pertinence, sous l'empire du droit actuel et ce, d'autant plus que l'interprétation de la condition d'ouverture habituelle de la clientèle s'appliquera à l'ensemble des locaux commerciaux éligibles au dispositif.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour et à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

---

travaux de construction, reconstruction ou agrandissement d'immeubles (20 mai 1987, Mme Robert, n°50794, au rec., RJF 7/87 n° 728), ou mobiliers.

[13] Article 22 de la loi n° 2018-1317.

[14] Article 44 de la loi n° 2022-1726.

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.