

Location hybride et taux de TVA

Commentaire par Carine Deleu avocat spécialisé en droit fiscal - associé, SCP Alcade et associés

Le propriétaire de locaux nus, meublés ou garnis, qui les loue au moyen d'un bail commercial à l'exploitant d'un établissement d'hébergement imposable à la TVA à ce titre, est lui-même imposable à cette taxe au taux réduit.

Toutefois, lorsqu'un redevable réalise des affaires passibles de la TVA selon des taux différents et tient une comptabilité qui ne permet pas de distinguer entre ces différentes catégories d'affaires, il est passible de la taxe au taux le plus élevé sur la totalité des affaires.

[CE, 8e et 3e ch., 28 nov. 2018, n° 413526, SAS Nouvelles Résidences de France, concl. K. Ciavaldini, note C. Deleu : *JurisData* n° 2018-021174](#)

Mentionné aux tables du recueil Lebon Décisions antérieures : TA Paris, 20 juin 2017, n° 1518857

1. Il ressort des pièces du dossier soumis au juge du fond que la société Nouvelles résidences de France, succédant à la société Times Square Saint Honoré Hôtel, a pris à bail un immeuble situé au 218-220 rue du Faubourg Saint-Honoré à Paris et comprenant des locaux destinés à l'exploitation d'un hôtel, d'une résidence de tourisme et d'un restaurant, devenus la propriété de la société Alliance développement capital et de la société Bassano développement, successeurs de la société Crédit industriel et commercial. Les bailleurs ont appliqué aux loyers facturés au locataire une taxe sur la valeur ajoutée calculée au taux normal. La société Nouvelles Résidences de France a assigné devant le tribunal de grande instance de Paris les sociétés Alliance développement capital et Bassano développement en remboursement d'un trop perçu de taxe sur la valeur ajoutée en soutenant que le taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée aurait dû être appliqué aux loyers dus par elle, au prorata des surfaces affectées à la fourniture de prestations d'hébergement. Par un jugement du 14 décembre 2010, le tribunal de grande instance de Paris a débouté la société Nouvelles Résidences de France de l'ensemble de ses prétentions. Par un arrêt du 30 janvier 2013, la cour d'appel de Paris a confirmé ce jugement. Toutefois, par un arrêt du 18 juin 2014, la Cour de cassation a partiellement cassé l'arrêt de la cour d'appel en tant seulement que celle-ci n'avait pas renvoyé à la juridiction administrative la question du taux de taxe sur la valeur ajoutée applicable au cas d'espèce. Saisi de cette question préjudicielle par la société Nouvelles Résidences de France, par une requête régularisée par une ordonnance de la cour d'appel de Paris du 13 septembre 2016, le tribunal administratif de Paris a déclaré, par un jugement du 20 juin 2017, d'une part, que cette société était sans intérêt à contester le taux de taxe sur la valeur ajoutée appliqué par ses bailleurs et, d'autre part, que la location de l'ensemble immobilier litigieux relevait du taux normal de taxe sur la valeur ajoutée. La société MJA, agissant en qualité de liquidateur de la société Nouvelles résidences de France, se pourvoit en cassation contre ce jugement.

Sur le pourvoi, en tant qu'il est dirigé contre l'article 1er du jugement attaqué :

2. En vertu des principes généraux relatifs à la répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction, il n'appartient pas à la juridiction administrative lorsqu'elle est saisie d'une question préjudicielle, de trancher d'autres questions que celle qui lui a été renvoyée par l'autorité judiciaire.

3. Il ressort des pièces du dossier soumis au juge du fond que la cour d'appel de Paris avait, par son ordonnance du 13 septembre 2016 et conformément aux motifs par lesquels la Cour de cassation avait, par son arrêt du 18 juin 2014, censuré son arrêt du 30 janvier 2013, limité la portée de la question préjudicielle devant être soumise au tribunal administratif de Paris à la question du taux de taxe sur la valeur ajoutée applicable à la prestation de location des locaux pris à bail par la société Nouvelles Résidences de France. Dès lors, le tribunal administratif ne pouvait, sans méconnaître son office de juge de la question préjudicielle, statuer sur la question de l'existence d'un intérêt de la société Nouvelles Résidences de France à contester devant le juge judiciaire le taux de taxe sur la valeur ajoutée qui lui avait été appliqué par ses bailleurs. Par suite, la société requérante est fondée à demander l'annulation de l'article 1er du jugement attaqué.

Sur le pourvoi, en tant qu'il est dirigé contre l'article 2 du jugement attaqué :

4. Aux termes de l'[article 279 du code général des impôts](#), dans ses rédactions successivement applicables au litige : « La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit [...] en ce qui concerne : a. Les prestations relatives : à la fourniture de logement et aux trois quarts du prix de pension ou de demi-pension dans les établissements d'hébergement ». Aux termes de l'article 260 D du même code : « Pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, la location d'un local meublé ou nu dont la destination finale est le logement meublé est toujours considérée comme une opération de fourniture de logement meublé quelles que soient l'activité du preneur et l'affectation qu'il donne à ce local ».

5. Il résulte des dispositions combinées des articles 260 D et 279 précités que le propriétaire de locaux nus, meublés ou garnis, qui les loue au moyen d'un bail commercial à l'exploitant d'un établissement d'hébergement imposable à la taxe sur la valeur ajoutée à ce titre, est lui-même imposable à cette taxe au taux réduit.

6. Toutefois, lorsqu'un redevable réalise des affaires passibles de la taxe sur la valeur ajoutée selon des taux différents et tient une comptabilité qui ne permet pas de distinguer entre ces différentes catégories d'affaires, il est passible de la taxe au taux le plus élevé sur la totalité des affaires.

7. Le tribunal administratif, après avoir jugé à bon droit, par un motif au demeurant non contesté, que la location d'immeuble consentie à un établissement d'hébergement relevait du taux réduit de taxe conformément aux dispositions combinées des [articles 279 et 260 D du code général des impôts](#), s'est fondé sur ce que le bail litigieux stipulait le versement d'un loyer unique au titre de locaux constitués notamment d'un bâtiment « A » comportant un hôtel et d'un bâtiment « B » comportant notamment un restaurant pour en déduire que la location de l'ensemble immobilier situé au 218-220 rue du Faubourg Saint-Honoré à Paris relevait, dans son ensemble, du taux normal de taxe sur la valeur ajoutée. En statuant ainsi, le tribunal

administratif, qui a estimé, par une appréciation souveraine des faits de l'espèce dont il n'est pas soutenu qu'elle serait entachée de dénaturation, que le mode de facturation du loyer retenu par le bailleur ne permettait pas de ventiler celui-ci entre les prestations de location relevant respectivement du taux réduit et du taux normal, n'a pas méconnu les dispositions combinées des articles 279 et 260 D précités. Par suite, la société requérante n'est pas fondée à demander l'annulation de l'article 2 du jugement attaqué.

8. Eu égard à la portée de la question soumise par la cour d'appel de Paris au tribunal administratif de Paris, aucune question ne reste à juger. Il n'y a lieu, dès lors, ni de statuer au fond en application de l'[article L. 821-2 du code de justice administrative](#), ni de renvoyer l'affaire devant le tribunal administratif de Paris.

[...]

CONCLUSIONS

1. Faits et procédure

1 – La société Nouvelles Résidences de France prenait à bail de la société Alliance Développement Capital, puis de la société Bassano Développement, des locaux à usage d'hôtel situés 218-220 rue du Faubourg Saint-Honoré à Paris.

Insatisfaite du taux normal de TVA appliqué sur les loyers par les bailleurs (19,6 % puis 20 % à compter du 1er janvier 2014), la société a assigné ces derniers en remboursement d'un trop-perçu de TVA, en soutenant qu'ils auraient dû appliquer le taux réduit (5,5 % puis 7 % du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2013 puis 10 %) au *pro rata* des surfaces affectées à l'hébergement. Par un jugement du 14 décembre 2010, confirmé par un arrêt de la cour d'appel de Paris du 30 janvier 2013, le tribunal de grande instance de Paris a débouté la société de ses demandes. Par un arrêt du 18 juin 2014, la Cour de cassation a confirmé le rejet des conclusions de la société tendant au remboursement d'un trop-perçu de taxe mais a jugé que la cour d'appel ne pouvait, sans soumettre une question préjudicielle à la juridiction administrative, statuer en matière de détermination pour l'avenir du taux de la taxe. Elle a en conséquence partiellement annulé l'arrêt du 30 janvier 2013 et renvoyé l'affaire devant la cour d'appel de Paris, dans la mesure de la cassation prononcée.

Le 16 novembre 2015, quelques 17 mois plus tard, la société Nouvelles Résidences de France a saisi le tribunal administratif de Paris d'une requête par laquelle elle lui demandait de dire que le taux de TVA applicable aux loyer et indemnité d'occupation dus par elle à ses bailleurs était, au *pro rata* des surfaces affectées à l'hébergement, le taux réduit prévu par le [a de l'article 279 du CGI](#). Par un jugement du 20 juin 2017, le tribunal administratif de Paris a, d'une part, déclaré que la société était sans intérêt à contester le taux de TVA retenu par ses bailleurs et, d'autre part, jugé que la location de l'ensemble immobilier relevait du taux normal de TVA.

La société d'exercice libéral à forme anonyme (SELAFA) MJA, agissant en qualité de liquidateur de la société Nouvelles Résidences de France, se pourvoit en cassation contre ce jugement. Elle ne vous a pas saisi dans le délai de 15 jours prévu par l'[article R. 771-2-2 du CJA](#), mais

elle a été induite en erreur par la mention d'un délai de deux mois figurant sur le courrier de notification du jugement, de sorte que son pourvoi, présenté dans ce délai de deux mois, ne peut être regardé comme tardif (*CE, 10e et 9e ss-sect., 20 févr. 2012, n° 350382, min. Défense et Anciens combattants : JurisData n° 2012-002561 ; Lebon, p. 54 ; AJDA 2012, p. 1072, note S. Brimo*).

2. Discussion

2 – Avant d'examiner les moyens du pourvoi, il y a lieu d'examiner d'office si la saisine du tribunal administratif par la société Nouvelles Résidences de France était régulière. Vous savez que, depuis l'intervention du [décret n° 2015-233 du 27 février 2015](#) relatif au Tribunal des conflits et aux questions préjudicielles, c'est au juge initialement saisi, et non plus à l'une des parties, qu'il incombe de transmettre la question préjudicielle à la juridiction compétente de l'autre ordre (cette règle est codifiée respectivement à l'[article 49 du Code de procédure civile](#) et à l'[article R. 771-2 du Code de justice administrative](#)). En vertu de l'article 50 de ce décret, ces dispositions se sont appliquées aux jugements rendus à compter du 1er avril 2015. Ici, c'est la société Nouvelles Résidences de France qui a saisi le tribunal administratif, à une date où il aurait incombé à la cour d'appel de le faire. Toutefois, par une ordonnance sur incident rendue le 13 septembre 2016, le magistrat chargé de la mise en état de la cour d'appel de Paris a pris acte de la saisine du tribunal administratif de Paris et ordonné le sursis à statuer dans l'attente de son jugement. Le tribunal administratif en a déduit qu'il devait être regardé comme saisi par la cour d'appel.

Votre jurisprudence sur la recevabilité des questions préjudicielles est pragmatique et libérale. Vous avez regardé comme régulière une saisine faite par l'une des parties, dans un cas où le juge judiciaire avait, à tort, fait application des règles antérieures à celles issues du [décret du 27 février 2015](#) (*CE, 8e et 3e ch., 14 juin 2017, n° 405088, SA Banque populaire Méditerranée*). Vous avez également jugé recevable une requête en appréciation de validité formée par une requérante sur le fondement d'un jugement du juge judiciaire qui, sans autoriser expressément le renvoi, avait sursis à statuer jusqu'à ce que le juge administratif se soit prononcé sur l'exception d'illégalité soulevée (*CE, sect., 6 févr. 1981, n° 14869, Baudet : Lebon, p. 53*). Certes, dans ce cas, la décision de sursis à statuer avait précédé la saisine du juge administratif, alors que, dans le présent dossier, la chronologie est inverse. Mais il nous semble que l'important est, d'une part, que le juge judiciaire, en prononçant le sursis à statuer, ait validé *a posteriori* la saisine du tribunal administratif par la société Nouvelles Résidences de France et, d'autre part, que le tribunal ait statué après l'intervention de l'ordonnance sur incident.

Nous vous proposons donc de considérer que la saisine du tribunal administratif doit être regardée comme régulière, ce qui n'est d'ailleurs pas contesté.

3 – La société MJA soulève deux moyens à l'encontre du jugement.

Le premier est tiré de ce que le tribunal aurait méconnu son office et, par suite, commis une erreur de droit en jugeant que la société Nouvelles Résidences de France était sans intérêt à contester le taux de TVA appliqué par l'un de ses fournisseurs, alors qu'il n'était pas saisi de cette question.

Le tribunal, après avoir cité les [articles 256 et 271 du CGI](#), a jugé qu'il résultait de ces dispositions, d'une part, que le taux de TVA grevant une prestation n'est pas déterminé par le fournisseur de ladite prestation mais ressort de l'application, sous le contrôle de la seule administration fiscale et du juge de l'impôt, des dispositions législatives et réglementaires pertinentes et, d'autre part, que la taxe versée par un assujetti à l'un de ses fournisseurs est déductible de la taxe que lui-même collecte dans le cadre de ses opérations taxables et peut, en cas d'insuffisance de taxe collectée, lui être remboursée. Il en a déduit que la société Nouvelles Résidences de France était, en qualité d'assujettie, sans intérêt à arguer d'un trop-perçu de TVA de la part de l'un de ses fournisseurs.

Il est de jurisprudence constante que le juge saisi par voie de question préjudicielle est tenu par la question posée. Vous jugez ainsi qu'en vertu des principes généraux relatifs à la répartition des compétences entre les deux ordres de juridiction, il n'appartient pas à la juridiction administrative, lorsqu'elle est saisie d'une question préjudicielle en appréciation de validité d'un acte administratif, de trancher d'autres questions que celle qui lui a été renvoyée par l'autorité judiciaire (*CE, sect., 17 oct. 2003, n° 244521, Bompard : JurisData n° 2003-066021 ; Lebon T., p. 403*).

Les sociétés défenderesses se prévalent toutefois de ce que cette décision distingue deux cas : si la juridiction de renvoi a énoncé dans son jugement le ou les moyens énoncés devant elle qui lui paraissent justifier le renvoi, la juridiction administrative doit limiter son examen à ce ou ces moyens et ne peut connaître d'aucun autre, fût-il d'ordre public ; au contraire, si la juridiction de renvoi n'a limité la portée de la question qu'elle entendait soumettre à la juridiction administrative ni dans les motifs, ni dans le dispositif de son jugement, la juridiction administrative doit examiner tous les moyens présentés devant elle, sans qu'il y ait lieu de rechercher si ces moyens avaient été invoqués dans l'instance judiciaire. Les sociétés défenderesses soutiennent qu'au cas présent, la portée de la question soumise au tribunal administratif n'a pas été clairement délimitée.

Nous ne partageons pas ce point de vue. On peut d'abord observer que la jurisprudence *Bompard* concerne le cas d'une question préjudicielle en appréciation de légalité. Si la question de la légalité de l'acte administratif est renvoyée, sans autre précision, il est normal que le juge administratif, saisi de la question dans son ensemble, examine tous les moyens présentés devant lui et, le cas échéant, en relève d'office certains. Mais nous ne sommes pas dans une telle hypothèse. En outre, même si la procédure de saisine du juge administratif n'a pas été respectée, le tribunal était saisi d'une question précise. L'arrêt du 18 juin 2014 de la Cour de cassation, qui était joint à la requête de la société Nouvelles Résidences de France devant le tribunal administratif, a jugé qu'il appartenait à la cour d'appel de renvoyer les parties à faire trancher la question du taux de TVA applicable par la juridiction administrative, exclusivement compétente. Cette question est reprise dans l'ordonnance sur incident du 13 septembre 2016. Au surplus, la Cour de cassation avait annulé l'arrêt de la cour d'appel qui s'était notamment fondée sur le fait que le taux de TVA était fiscalement neutre pour la société preneuse du bail, en jugeant qu'il appartenait à la cour, pour l'avenir, de faire trancher par le juge administratif la question du taux de TVA applicable et vous vous interdisez de contrôler le caractère ou non nécessaire de la question posée par le juge judiciaire (*CE, 16 avr. 1943, SA La Brasserie Bruaysienne : Lebon, p. 102. – CE, 13 mars 1970, Sté Transpec : Lebon,*

p. 184). Il ne nous semble donc guère faire de doute que le tribunal administratif était exclusivement saisi de la question du taux de TVA applicable et n'avait pas à répondre sur un autre terrain.

Nous vous proposons donc de juger qu'il a méconnu son office en statuant sur une question dont il n'était pas saisi, ce qui conduira à l'annulation de l'article 1er du jugement attaqué. Compte tenu de son motif, cette annulation ne nécessite, ni de statuer au fond en application de l'article L. 821-2 du CJA, ni de renvoyer, dans la mesure de l'annulation prononcée, l'affaire au tribunal.

4 – Le second moyen de la société MJA est tiré de ce que le tribunal aurait méconnu les articles 260 D et 279 du CGI en jugeant que la location des locaux en cause dans le litige ne pouvait pas bénéficier du taux réduit de TVA applicable aux locations consenties à un établissement d'hébergement et relevait par suite du taux normal de TVA, alors qu'il convient, pour une location portant sur des locaux à usage d'hébergement et des locaux destinés à un autre usage, de ventiler le taux de la taxe entre la fourniture de ces deux types de locaux.

L'article 279 du CGI prévoit que la TVA est perçue au taux réduit notamment pour les prestations de fourniture de logement. L'article 260 D prévoit que : « *Pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée, la location d'un local meublé ou nu dont la destination finale est le logement meublé est toujours considérée comme une opération de fourniture de logement meublé quelles que soient l'activité du preneur et l'affectation qu'il donne à ce local* ». Vous interprétez ces dispositions combinées en jugeant que « le propriétaire de locaux nus, meublés ou garnis, qui les loue au moyen d'un bail commercial à l'exploitant d'un établissement d'hébergement imposable à la TVA à ce titre, est lui-même imposable à la TVA au taux réduit » (CE, 9e et 10e ss-sect., 30 déc. 2009, n° 301077, SA PGL Aventures : JurisData n° 2009-081585 ; Dr. fisc. 2010, n° 13, comm. 264, concl. P. Collin ; RJF 4/2010, n° 342). Mais vous jugez également que lorsqu'un contribuable réalise des affaires passibles de la TVA selon des taux différents et tient une comptabilité qui ne permet pas de distinguer entre ces différentes catégories d'affaires, il est passible de la taxe au taux le plus élevé sur la totalité des affaires (CE, 7e et 9e ss-sect., 1er déc. 1982, n° 25071, M. Menant : Lebon T., p. 613 ; Dr. fisc. 1983, n° 20-21, comm. 1080, concl. C. Schricke ; RJF 2/1983, n° 205. – CE, 9e et 10e ss-sect., 20 nov. 2002, n° 221440, SARL New-Sports : JurisData n° 2002-080230 ; Dr. fisc. 2003, n° 9, comm. 174 ; RJF 2/2003, n° 222. – CE, 9e et 10e ss-sect., 30 déc. 2009, n° 301077, SA PGL Aventures, préc.).

Le tribunal, après avoir rappelé que la location d'immeuble consentie à un établissement d'hébergement relevait du taux réduit de TVA conformément aux dispositions combinées des articles 279 et 260 D du CGI, a relevé que le bail liant la société Nouvelles Résidences de France aux propriétaires des locaux commerciaux stipulait expressément qu'un loyer unique serait perçu du preneur des locaux, constitués notamment dans un bâtiment A, de 52 chambres d'hôtel et, dans un bâtiment B, d'un restaurant. Bien que le tribunal n'ait pas rappelé les motifs de principe de votre jurisprudence, on peut penser qu'il a déduit de la constatation de l'existence d'un loyer unique qu'il n'était pas possible d'isoler, au sein de ce loyer, ce qui se rapportait à l'activité d'hébergement et aurait, par suite, pu bénéficier du taux réduit de TVA. La société soulève seulement un moyen d'erreur de droit, qui nous paraît devoir être écarté : le tribunal a fait une correcte application des dispositions combinées des articles 279 et 260 D du CGI, tels qu'interprétés par votre jurisprudence. Si vous nous suivez pour écarter le moyen de la société MJA, vous n'aurez pas à répondre à l'argumentation des sociétés

défenderesses, selon laquelle l'[article 260 D du CGI](#) ne serait pas conforme à la directive TVA n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006.

Les sociétés Bassano Développement et Alliance Développement Capital ne sont pas la partie perdante, pour l'essentiel, ce qui fait obstacle à ce que soit mise à leur charge la somme que demande la société MJA au titre de l'[article L. 761-1 du Code de justice administrative](#). Dans les circonstances de l'espèce, nous vous proposons de ne pas faire droit aux conclusions présentées sur le même fondement par les deux sociétés défenderesses.

Par ces motifs, nous concluons : 1° à l'annulation de l'article 1er du jugement du 20 juin 2017 du tribunal administratif de Paris ; 2° au rejet du surplus des conclusions du pourvoi de la société MJA ; 3° au rejet des conclusions présentées au titre de l'[article L. 761-1 du Code de justice administrative](#) par la société Bassano Développement et la société Alliance Développement Capital.

Karin Ciavaldini rapporteur public

Note :

1 – Une société, aux droits de laquelle intervient la société Les Nouvelles Résidences de France (la société NRF) avait pris à bail des locaux à usage d'hôtel, mais aussi de restaurant, moyennant un loyer global hors taxes, majoré de la TVA au taux en vigueur. Le bailleur avait facturé la TVA au taux normal sur l'ensemble des loyers. La société NRF l'a assigné aux fins d'obtenir le remboursement d'une partie des sommes versées, considérant que son bailleur aurait dû appliquer le taux réduit de TVA sur la partie des locaux affectés à usage d'hébergement. La Cour de Cassation refuse la demande du preneur, la TVA dont il demandait le remboursement ayant été déduite et donc neutralisée, mais renvoie néanmoins les parties devant la cour d'appel de Paris pour le taux à appliquer à l'avenir, question qui ne pouvait être tranchée que par le juge de l'impôt, sous fond de question préjudicielle. C'est ainsi que la cour d'appel de Paris sursoit à statuer dans l'attente du jugement du tribunal administratif de Paris quant au taux TVA applicable audit bail. Le tribunal conclut au non-intérêt à agir de la société NRF, cette dernière étant un assujetti récupérateur, tout en considérant qu'au cas d'espèce, le loyer relevait du taux normal et non du taux réduit.

Le Conseil d'État est saisi et conclut en premier lieu que le tribunal administratif ne pouvait, sans méconnaître son office de juge de la question préjudicielle, statuer sur la question de l'existence d'un intérêt de la société requérante. La Haute Juridiction est, par ailleurs, saisie d'un second moyen : la société NRF considère que le taux de TVA devait s'appliquer de manière différenciée d'une part pour la location des locaux à usage d'hébergement (taux réduit) et d'autre part pour la location des locaux destinés à un autre usage, tel que le restaurant (taux normal) et revendique ainsi la ventilation du taux de TVA entre les deux types de locaux. Toutefois, en présence d'un bail stipulant un loyer unique pour l'ensemble des locaux et un mode de facturation globale, il reprend un principe déjà énoncé par le passé : faute de ventilation du loyer, pas de ventilation de taux et application du taux le plus élevé. Au regard du « mode de facturation » retenu en l'espèce d'un loyer unique non ventilé, il conclut qu'il ne pouvait être fait application de deux taux de TVA. Le preneur souhaitait

voir confirmer les obligations de ventilation de son bailleur, quitte à le contraindre à revoir son mode de facturation, mais le Conseil d'État et avant lui le tribunal administratif de Paris n'était apparemment saisi que de la question du taux de TVA applicable à une configuration existante, un bail et une facture sans loyer ventilé. Il semble que les dispositions de l'[article 268 bis du CGI](#) et celles relatives aux obligations de facturation n'aient pas été discutées par les parties. Or, ce sont vraisemblablement ces obligations que le preneur aurait voulu pouvoir opposer à son bailleur (sans revenir ici sur l'intérêt à agir). Cette affaire est l'occasion de revenir sur quelques difficultés tenant notamment au champ d'application du taux réduit affectant certaines locations **(1)**, au traitement des locations hybrides **(2)** dissociables mais non dissociées en pratique, et enfin au cas des opérations non dissociables, non abordées par les parties dans le cadre de cette affaire **(3)**.

1. Cas d'assimilation d'une opération de location nue à une opération de fourniture de logement meublé

2 – Le point de départ du litige repose sur l'idée que le taux de 10 % est susceptible de s'appliquer à un simple bailleur, et non uniquement à l'exploitant d'une activité d'hébergement ou de location meublée. L'[article 279 du CGI](#) réserve *a priori* son taux intermédiaire de 10 % aux prestations rendues aux utilisateurs finaux. Toutefois l'[article 260 D du CGI](#) prévoit que « *Pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée la location d'un local meublé ou nu dont la destination finale est le logement meublé est toujours considérée comme une opération de fourniture de logement meublé quelles que soient l'activité du preneur et l'affectation qu'il donne à ce local* ». C'est la notion de fourniture indirecte de logement : le bailleur donnant à bail un immeuble à un preneur qui affectera le bien à des prestations d'hébergement est lui-même considéré comme fournissant une prestation de fourniture de logement. Il bénéficie à ce titre du taux réduit de TVA, au même titre que son preneur. Cette solution n'est pas nouvelle, puisque le Conseil d'État avait déjà jugé « le propriétaire de locaux nus, meublés ou garnis, qui les loue au moyen d'un bail commercial à l'exploitant d'un établissement d'hébergement imposable à la TVA à ce titre, est lui-même imposable à la TVA au taux réduit » (*CE, 9e et 10e ss-sect., 30 déc. 2009, n° 301077, SA PGL Aventures : JurisData n° 2009-081585 ; Dr. fisc. 2010, n° 13, comm. 264, concl. P. Collin ; RJF 4/2010, n° 342*). La doctrine administrative était également depuis plusieurs années en ce sens pour les immeubles à usage d'hôtel (*Rép. min. n° 51059 : JOAN 17 févr. 1992, p. 765, J. Valleix*) ou pour ceux à usage d'Ehpad (*BOI-TVA-LIQ-30-20-10-10, 7 juin 2017, § 60*). Par l'arrêt *Nouvelles Résidences de France*, le Conseil d'État réaffirme le résultat de la combinaison des articles 260 D et 279. Outre, l'hôtellerie, la solution est transposable à d'autres activités telles que celles des Ehpad : la TVA applicable au loyer prévu dans un bail consenti entre le propriétaire de l'immeuble et l'exploitant de l'Ehpad sera au taux réduit pour la partie affectée *in fine* à la fourniture de logement.

Sans l'[article 260 D du CGI](#), le taux réduit ne pourrait remonter « par capillarité » jusqu'au bailleur de l'exploitant. La solution n'est donc pas transposable aux locations non visées par ce texte, et donc aux locations de terrains alors que l'article 260 D ne vise que les locations de locaux. C'est ainsi que le Conseil d'État a refusé le bénéfice d'un taux réduit à un bailleur de terrains de camping qui l'avait confié à un exploitant alors même que ce dernier pouvait bénéficier du taux réduit (*CE, 9e et 10e ss-sect., 30 déc. 2009, n° 301077, SA PGL Aventures, préc.*). L'[article 279 ter du CGI](#) est réservé

aux locations d'emplacements dans des terrains de camping, mais ne s'étend pas aux locations de terrains aménagés ayant cette finalité, puisqu'aucun texte ne prévoit l'assimilation.

Enfin, l'assimilation de la location à finalité de logement meublé à la fourniture de logement ne semble pas toujours produire pleinement ses effets en combinaison avec d'autres dispositifs. Ainsi, pour l'application de l'article 257 bis par exemple, le juge a été récemment amené à se prononcer sur la situation d'une société d'exploitation hôtelière qui avait cédé d'une part ses murs (ou plus exactement ses droits de preneur d'un bail à construction) à une société, et d'autre part son fonds hôtelier à une autre société, la première le donnant alors à bail à la seconde. La question s'est posée de l'application de l'article 257 bis du CGI. Avant cession, l'immeuble est affecté à une activité d'hébergement. Après cession, il est affecté à une activité locative en TVA assimilée par l'article 260 D du CGI à une activité de fourniture de logement. Rappelant que l'article 257 bis requiert la transmission d'une universalité de biens, les juges ont ici considéré que la cession de l'immeuble (ou plus exactement de droits de bail) n'était pas « de nature à permettre la poursuite, de manière autonome, de l'activité économique d'exploitation d'un fonds de commerce d'hôtellerie et de restauration », dès lors que l'activité économique après cession « était seulement de donner à bail commercial l'immeuble acquis » si bien que la cession ne présentait pas, selon lui, le caractère d'une transmission d'une universalité partielle de biens au sens de l'article 257 du CGI (*CAA Nantes, 1re ch., 21 avr. 2016, n° 14NT02617. – CE, (na), 30 déc. 2016, n° 400886*). L'existence de l'article 260 D du CGI n'a pas ici suffi.

2. Traitement TVA des locations hybrides : une nécessaire ventilation

3 – L'article 268 bis rappelle que chaque opération doit suivre son régime propre en matière de TVA. Cette règle vaut également pour l'application des différents taux de TVA : chaque opération doit se voir appliquer son taux de TVA qui lui est propre. C'est ainsi que la location d'un immeuble à usage d'hébergement relève du taux de 10 % et que la location d'un immeuble à un autre usage relève du taux de droit commun. Bien que non visé par l'arrêt, l'article 268 bis constitue le point de départ : en effet, la question de la ventilation n'a de portée que pour autant que les opérations doivent être dissociées.

4 – Nécessaire ventilation du prix. – Bien entendu pour pouvoir appliquer cette règle, encore faut-il être en mesure de déterminer l'assiette imposable correspondant à chacun des taux. Pour le cas des locations immobilières, le critère de la surface reste le plus souvent retenu en pratique. C'est ainsi que, pour le cas d'un bail consenti à l'exploitant d'un Ehpad, il a été précisé que les « locaux destinés à l'hébergement proprement dit ainsi que les locaux d'accueil, les parties communes et les locaux administratifs qui ne produisent pas d'autres recettes par eux-mêmes que les loyers acquittés par les clients au titre de l'hébergement en meublé sont soumis au taux réduit de la TVA. Les locaux qui sont affectés à des services exonérés, ou à des prestations soumises au taux normal de la TVA, sont soit soumis à la TVA sur option dans les conditions prévues par l'article 260,2° du code précité lorsqu'ils sont loués nus, soit soumis de plein droit lorsqu'ils sont aménagés. Le taux applicable est alors le taux normal, quand bien même l'exploitant de l'établissement bénéficierait du taux réduit ou

serait exonéré de TVA au titre des services rendus dans ces locaux. En conséquence, il appartient au bailleur de ventiler le loyer perçu entre les locaux destinés à l'hébergement soumis au taux réduit, et les autres locaux soumis au taux normal » (*Rép. min. n° 76984 : JOAN 20 déc. 2005, p. 11777, R.-P. Victoria* – non reprise au BOFiP). Dès lors que le preneur est un assujetti, entrent en jeu les questions d'une part de droit à déduction du preneur et la notion de TVA légalement facturée (*CGI, art. 271. – V. infra*), d'autre part de TVA collectée correspondant à celle mentionnée sur la facture (*CGI, art. 283.3*) et enfin d'obligations en matière de facturation (*CGI, art. 289. – CGI, ann. II, art. 242 nonies A*).

Dans le cas d'un prix forfaitaire facturé à un non-assujetti ou facturé sans mention de TVA (certains cas de TVA sur marge), l'élément central se rapporte avant tout à la comptabilisation de l'opération : il appartient toujours au contribuable collecteur de procéder à la ventilation en comptabilité et, selon la doctrine administrative, « de manière simple et économiquement réaliste, sous sa propre responsabilité et sous réserve du droit de contrôle de l'administration » (*BOI-TVA-LIQ-30-30, 21 juill. 2014, § 220. – BOI-TVA-LIQ-30-10-40, 15 juill. 2013, § 80*). La base d'imposition d'une opération est constituée par tout ce qui est reçu en contrepartie du service effectué, cette contrepartie relève donc bien d'une valeur subjective en ce sens qu'elle correspond à la contrepartie réellement reçue et non à une valeur estimée selon des critères objectifs. Ce sont donc en principe les parties contractantes qui seules décident du niveau du prix mais la liberté a ses limites quand il s'agit de ventiler un prix global et forfaitaire, en respectant un principe « économiquement réaliste ». Concernant une offre dite « *triple play* » facturée aux clients pour un prix unique mais comportant des services internet et téléphonie relevant du taux normal et des services de télévision relevant du taux réduit, le juge de l'impôt a été amené à vérifier que la méthode de ventilation retenue par l'opérateur dans sa comptabilité correspondait à une « réalité économique » (*CAA Versailles, 7e ch., 9 juin 2016, n° 14VE01088, Sté Free SAS : JurisData n° 2016-025554 ; Dr. fisc. 2016, n° 51-52, comm. 673*), admettant la référence à des méthodes fondées sur le coût de revient ou la valeur de marché. La cour s'inspirait notamment de la décision *Madgett et Baldwin* de la CJCE relative à des hôteliers fournissant pour un prix forfaitaire et global plusieurs prestations dont certaines seulement pouvaient relever de la TVA sur marge (*CJCE, 5e ch., 22 oct. 1998, aff. C-308/96 et C-94/97, Madgett, Baldwin et The Howden Court Hotel, pt 24 : Dr. fisc. 1998, n° 48, act. 100383 ; RJF 12/1998, n° 1521*). Dans cette affaire, la Cour a dû déterminer « l'unité de référence » permettant de procéder à la ventilation requise et a considéré qu'« il ne peut être exigé d'un opérateur économique qu'il calcule la partie du forfait correspondant à la prestation propre [ne relevant pas du régime de la TVA sur marge] selon le principe des coûts effectifs lorsqu'il est possible d'isoler cette partie du forfait sur la base de la valeur de marché des prestations analogues à celles faisant partie du forfait. ». Il existe donc, au sein des méthodes de ventilation, une hiérarchie : valeur de marché et à défaut méthode des coûts effectifs. Pour le cas de location, le critère de la surface reste en pratique celui retenu (*V. supra*).

5 – Absence de ventilation et position administrative. – Lorsque l'opérateur n'a pas isolé chacune des bases imposables, notamment dans le cas d'application de taux différenciés, il n'est, par définition, pas possible d'appliquer un taux spécifique à chaque base et l'Administration en tire les conséquences suivantes : « [À] défaut d'une telle ventilation, le prix doit être soumis dans sa totalité au taux le plus élevé » (*BOI-TVA-LIQ-30-30, 21 juill. 2014, § 220*), ou

encore « Faute de se soumettre à cette obligation, les intéressés peuvent se voir imposer une ventilation effectuée par l'administration ou même réclamer l'impôt au taux le plus élevé sur la totalité du prix réclamé » (*BOI-TVA-BASE-10-10-10, 15 nov. 2012, § 470*). On notera utilement la possibilité ici expressément prévue de « se voir imposer une ventilation par l'administration ». Faute de précision dans cette doctrine, on ne sait cependant dans quel cas cette solution doit être retenue ou peut être opposée au service, alors que son alternative peut se révéler redoutable pour le prestataire (application du taux le plus élevé).

6 – Absence de ventilation et jurisprudence. – Pour sa part, la jurisprudence statuant du point de vue du collecteur de TVA, se réfère à une obligation de ventilation en comptabilité dont le défaut est pénalisé par l'application du taux le plus élevé. On citera notamment les exemples suivants.

En 1982, le Conseil d'État statue sur le cas d'une facturation globale et forfaitaire de la vente avec pose, alors que ces deux opérations relevaient à l'époque des faits, de taux de TVA différents. Il a alors jugé « Considérant [...] que M. M ne mentionnait pas séparément, sur les factures qu'il adressait à ses clients, le prix des appareils vendus et le coût des travaux d'installation et de pose de ces appareils et qu'il n'est pas en outre en mesure d'établir, notamment par la présentation d'une comptabilité détaillée de ses recettes, la part de son chiffre d'affaires provenant de chacune de ces deux catégories d'opérations ; que l'Administration était dès lors en droit de soumettre la totalité des affaires réalisées par le requérant à la TVA au taux normal » (*CE, 7e et 9e ss-sect., 1er déc. 1982, n° 25071, M. Menant : Lebon T., p. 613 ; Dr. fisc. 1983, n° 20-21, comm. 1080, concl. C. Schricke ; RJF 2/1983, n° 205*). On relèvera que la référence à la comptabilité est ici précédée d'un « notamment ». Cette jurisprudence fait écho à un précédent cas portant sur un contribuable réalisant à la fois des opérations soumises à TVA et des opérations non soumises sans que sa comptabilité ne permette d'isoler les seules opérations taxables, il a été soumis à la TVA sur la totalité (*CE, 7e et 8e ss-sect., 14 janv. 1981, n° 7632, Kepeneghian : JurisData n° 1981-606589 ; Dr. fisc. 1981, n° 23, comm. 1239*). La question est manifestement celle de la preuve de la base imposable. La comptabilité reste bien entendu le meilleur moyen d'établir cette base mais n'est pas exprimée comme étant le seul et unique moyen.

S'agissant d'une activité de restauration-buvette, dont la comptabilité ne distinguait pas entre les recettes à emporter et celles qui proviennent des consommations sur place, l'Administration a pu valablement soumettre toutes les recettes au taux normal de TVA (*CE, 9e et 10e ss-sect., 20 nov. 2002, n° 221440, SARL New-Sports : JurisData n° 2002-080230 ; Dr. fisc. 2003, n° 9, comm. 174 ; RJF 2/2003, n° 222*).

Dans le cas de « livres-cédéròms », l'Administration a pu, à bon droit, soumettre au taux normal l'ensemble des opérations, à défaut de ventilation selon le taux (taux réduit pour le livre) applicable dans la comptabilité de la société (*CAA Paris, 5e ch., 8 févr. 2001, n° 99PA03795, Sté Havas Interactive : Dr. fisc. 2001, n° 41, comm. 925. – CE, 8e et 3e ss-sect., 5 juin 2002, n° 232392, Sté Havas Interactive : JurisData n° 2002-080160 ; Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 656, concl. G. Bachelier ; RJF 2002, n° 921*).

Pour une location à la fois de centre de loisirs comportant des bâtiments d'hébergement et de terrains de camping, l'absence de ventilation du loyer tant sur les factures qu'en comptabilité a conduit à l'application de la TVA au taux de droit commun sur la totalité du

loyer (*CE, 9e et 10e ss-sect., 30 déc. 2009, n° 301077, SA PGL Aventures, préc.*). Cette affaire est très similaire à celle jugée le 28 novembre 2018. On y retrouve d'ailleurs la même formulation : « Lorsqu'un redevable réalise des affaires passibles de la TVA selon des taux différents et tient une comptabilité qui ne permet pas de distinguer entre ces différentes catégories d'affaires, il est passible de la taxe au taux le plus élevé sur la totalité des affaires ».

Concernant un Ehpad qui n'avait procédé à aucune ventilation en comptabilité entre les prestations de blanchisserie des effets personnels et d'aide à l'hygiène corporelle selon le degré de dépendance et donc selon qu'elles étaient imposables au taux normal ou au taux réduit, le Conseil d'État a validé l'application du taux normal pour toutes les prestations. (*CE, 3e et 8e ss-sect., 20 oct. 2014, n° 367433, Sté SCPR : Dr. fisc. 2014, n° 50, comm. 683, concl. V. Daumas*).

On comprend que lorsque la facturation est forfaitaire et globale, la recherche de l'assiette imposable correspondant à chaque taux doit nécessairement se référer à des éléments extérieurs à la facture et que la référence à la comptabilité constitue le premier, voire l'unique recours. Le lien entre TVA et comptabilité figure expressément dans la directive TVA n° 2006/112/CE sous l'article 242 : « *Tout assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'Administration fiscale* ». La jurisprudence française semble aller encore plus loin puisqu'elle fait de la comptabilité un critère indispensable à l'application d'un taux de TVA. Ce principe est expressément rappelé dans l'arrêt du 28 novembre 2018 (*pt 6*). Faut-il en conclure que si la comptabilité ne ventile pas par opération et par taux, le redevable ne pourrait démontrer par des éléments extra-comptables (et extra-facturations par définition) la ventilation de sa base ? La question ne s'est pas posée tout à fait en ces termes devant le Conseil d'État dans l'affaire du 28 novembre 2018, mais les précédents arrêts et la formulation reprise dans le présent arrêt laisse craindre la réponse. On osera ici la comparaison, certes éloignée en apparence, avec les affaires relatives non pas au taux de TVA mais à l'assiette imposable en cas de TVA sur marge, puisque dans tous les cas, ce qui occupe est bien la détermination de l'assiette. Dans les affaires concernant la TVA sur marge des agences de voyages, le juge communautaire propose des méthodes de calcul permettant de ventiler à partir d'un forfait global la partie qui sera soumise au régime de la TVA sur marge et la partie qui sera soumise au régime classique (*CJCE, 5e ch., 22 oct. 1998, aff. C-308/96 et C-94/97, Madgett, Baldwin et The Howden Court Hotel : Dr. fisc. 1998, n° 48, act. 100383 ; RJF 12/1998, n° 1521*) et ce dans un cas où vraisemblablement le contribuable n'avait initialement pas procédé à sa ventilation en comptabilité. On relèvera le cas où le contribuable a été reconnu fondé à modifier sa ventilation initiale : une agence de voyages avait fourni aux voyageurs en contrepartie d'un prix forfaitaire des prestations acquises auprès de tiers et des prestations propres et avait ventilé le prix pour le calcul de la TVA en utilisant la méthode fondée sur les coûts réels ; elle a été autorisée à recalculer après coup la taxe exigible en fonction d'une autre méthode, celle fondée sur la valeur de marché (*CJCE, 3e ch., 6 oct. 2005, aff. C-291/03, MyTravel : Dr. fisc. 2006, n° 14, comm. 308 ; RJF 2005, n° 1496*). En revanche, la question ne semble pas s'être posée devant le juge communautaire de ventilation de l'assiette imposable pour les besoins de l'application de taux de TVA.

Enfin, lorsque la facturation forfaitaire est réalisée comme en l'espèce au profit d'un autre assujetti, la ventilation en comptabilité apparaît en outre insuffisante à appliquer des taux de TVA différenciés. Le prestataire reste en effet tenu de collecter ce qu'il a lui-même mentionné

sur sa propre facture (sous réserve de facture modificative), par application de l'[article 283, 3 du CGI](#). En outre, mentionnant un taux unique de TVA, cet opérateur doit-il être considéré en infraction avec les règles de facturation des articles 289 du CGI et 242 nonies A de l'annexe II au CGI, dispositions qui imposent de mentionner distinctement chacune des prestations, leur prix, leur taux de TVA. En effet, si la règle applicable en l'espèce est en premier lieu celle de l'[article 268 bis du CGI](#) en tant que prestations dissociables, alors chaque opération devait en principe faire l'objet d'une facturation distincte mentionnant son taux de TVA propre. Aussi, dans l'affaire du 28 novembre 2018, si le taux de droit commun se trouve *in fine* devoir être appliqué, n'est-ce pas par suite d'impossibilité d'identifier les bases respectives de chaque taux (ni sur la facture, ni dans le bail, ni en comptabilité) ? Pour autant, on ne devrait pouvoir en conclure que l'opérateur dispose d'un véritable choix consistant soit à ventiler et appliquer chaque taux, soit ne pas ventiler et peut appliquer le taux de droit commun sur le tout. En mentionnant sur sa facture un prix unique et donc un taux unique de TVA, là où la loi impose la ventilation, ne doit-il pas être considéré comme étant en infraction avec les règles de facturation par exemple, et partant, passibles des amendes applicables en la matière ? Il semble que la question n'ait pas été posée sous cet angle au Conseil d'État. Ce dernier a constaté que le « mode de facturation retenu par le bailleur » ne permettait pas de ventiler les prestations par taux de TVA : le Conseil d'État tire ici la conséquence de la facturation globale sans se prononcer sur la conformité de ce « mode de facturation » aux règles de facturation en B to B. Si la ventilation est nécessaire du point de vue du collecteur pour appliquer des taux différenciés, elle ne semble pas pouvoir être imposée par le preneur à bail, à tout le moins dans le présent litige qui n'a pas statué sur les obligations de facturation. L'ambiguïté vient de l'expression « mode de facturation retenu » par le bailleur, laissant presque supposer que ce dernier disposait d'un choix entre ce mode de facturation globale ou d'un mode de facturation détaillée, ventilée. Le Conseil d'État a tiré les conséquences d'une situation donnée, à savoir d'une facturation globale, sans préciser s'il incombait à l'émetteur de la facture de procéder autrement pour se conformer aux [articles 268 bis et 289 du CGI](#). L'arrêt prend soin cependant de préciser « eu égard à la portée de la question soumise par la cour d'appel de Paris au tribunal Administratif de Paris, aucune question ne reste à juger. »

3. Le cas particulier des opérations indissociables : l'interdiction de ventiler

7 – Chaque prestation doit certes normalement être considérée comme distincte et indépendante, ainsi qu'il découle de l'article 2, 1 de la directive TVA n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 ([CJUE, 6e ch., 27 sept. 2012, aff. C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, pt 14 : RJF 1/2013, n° 119](#)). Toutefois, plusieurs prestations peuvent dans certains cas être traitées comme une opération unique et suivre un unique régime TVA. Cette question ne semble pas avoir été abordée dans l'affaire du 28 novembre 2018 ou a été implicitement mais nécessairement écartée, elle n'a, en tout état de cause, pas été traitée dans l'arrêt.

Une opération est unique notamment lorsque deux ou plusieurs éléments ou actes fournis par l'assujetti sont si étroitement liés qu'ils forment, objectivement, une seule prestation économique indissociable dont la décomposition revêtirait un caractère artificiel ([CJCE, 1re ch., 27 oct. 2005, aff. C-41/04, Levod Verzekeringen et OV Bank, pt 22 : Rec. CJCE, p. I-9433 ; Dr. fisc. 2006, n° 23, comm. 434 ; RJF](#)

1/2006, n° 112 ; BCDF 1/2006, n° 7, concl. J. Kokott). Tel est également le cas lorsqu'une ou plusieurs prestations constituent une prestation principale et que la ou les autres prestations constituent une ou plusieurs prestations accessoires : une prestation doit notamment être considérée comme accessoire à une prestation principale lorsqu'elle constitue pour la clientèle non pas une fin en soi, mais le moyen de bénéficier dans les meilleures conditions du service principal du prestataire (CJCE, 6e ch., 25 févr. 1999, aff. C-349/96, *Card Protection Plan Ltd (CPP)*, pt 30 : *JurisData* n° 1999-590025 ; *Rec. CJCE*, p. I-973 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 15-16, act. 100138 ; *RJF* 1999, n° 522. – CJCE, 5e ch., 22 oct. 1998, aff. C-308/96 et C-94/97, *Madgett, Baldwin et The Howden Court Hotel*, pt 24, préc. – CJUE, 3e ch., 16 avr. 2015, aff. C-42/14, *min. Finansow c/ Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, pt 31 : *Dr. fisc.* 2015, n° 18, act. 270 ; *Europe* 2015, comm. 239, note A.-L. Mosbrucker. – CJUE, 4e ch., 10 nov. 2016, aff. C-432/15, *Odvolaci financni reditelstvi c/ Pavlina Bastova*, pt 71 : *Dr. fisc.* 2016, n° 46, act. 646 ; *Europe* 2017, comm. 20, obs. S. Cazet. – CJUE, 5e ch., 8 déc. 2016, aff. C-208/15, *Stock 94 Szolgaltato Zrt*, pt 27 : *JurisData* n° 2016-029284 ; *Dr. fisc.* 2016, n° 50, act. 706 ; *RD rur.* 2017, comm. 158, note O. Peiffert). Par ailleurs, une prestation qui ne se trouve pas indispensable pour atteindre l'objectif visé par la prestation principale ne sera pas considérée comme étroitement liée à cette dernière quand bien même on pourrait la considérer comme très utile (concl. E. Sharpston ss CJUE, 3e ch., 10 juin 2010, aff. C-262/08, *CopyGene A/S* : *RJF* 10/2010, n° 974. – V. *Dr. fisc.* 2010, n° 24, act. 222. – concl. E. Sharpston ss CJCE, 3 ch., 1er déc. 2005, aff. C-394/04 et C-395/04, *Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE*, pt 27 : *Rec. CJCE*, p. I-1073 ; *Dr. fisc.* 2005, n° 50, act. 252). Le Conseil d'État a appliqué ces principes notamment au cas d'une prestation d'accès à un centre nautique en complément d'une prestation d'hébergement (CE, 8e et 3e ss-sect., 24 juin 2015, n° 365849, *Sté Center Parcs Resort France* : *JurisData* n° 2015-015416 ; *Dr. fisc.* 2015, n° 48, comm. 703, concl. B. Bohnert, note S. Le Normand-Caillère). À l'inverse, des prestations d'assurance vendues en sus d'une location de ski, ou d'un séjour en hôtel sont traitées comme des opérations dissociables devant suivre leur régime propre, à savoir l'exonération (CAA Lyon, 2e ch., 13 déc. 2016, n° 15LY01413, *Sté Favre Sports* : *JurisData* n° 2016-026769 ; *RJF* 4/17, n° 315. – V. S. Rudeaux, *Sélection d'arrêts des cours administratives d'appel* : *Dr. fisc.* 2017, n° 21, étude 319, spéc. n° 9. – CAA Lyon, 2e ch., 28 mars 2017, n° 15LY02661, *Les balcons de Belle-Plagne* : *JurisData* n° 2017-016653 ; *RJF* 7/2017, n° 674, concl. T. Besse, C 674)

Dans l'affaire du 28 novembre 2018, la question ne semble pas avoir été abordée sous cet angle et le preneur n'a *a priori* pas procédé à l'analyse du contrat et des faits pour tenter de démontrer le cas échéant qu'une location pouvait être qualifiée de principale et une autre d'accessoire. Il ressort des conclusions du rapporteur public que les locaux à usage d'hôtel et ceux à usage de restaurant sont désignés respectivement sous l'appellation « bâtiment A » et « bâtiment B », laissant supposer que nous étions en présence de deux bâtiments distincts sans que l'on ne connaisse précisément leur lien physique. La situation apparaissait vraisemblablement différente du cas de l'hôtel-restaurant pour lequel le restaurant constitue une pièce de l'immeuble à usage d'hôtel et n'est d'ailleurs parfois réservé qu'aux clients de l'hôtel en demi-pension.

À supposer que deux prestations (locations ou autres) puissent constituer une prestation unique du point de vue du preneur, pourrait-on conclure que le taux de TVA applicable pour l'ensemble dépendrait de savoir quel est le taux de la location principale ? C'est cette question de principe qui vient récemment d'être posée, pour des prestations autres que des locations, à la CJUE (CJUE, 9e ch., 18 janv. 2018, aff. C-463/16, *Stadion Amsterdam* : *JurisData* n° 2018-002371 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 4, act. 40 ; *Europe* 2018, comm. 118, note S. Cazet) : il s'agissait de visites touristiques payantes

organisées par une société commerciale et composées d'une part d'une visite guidée du stade de football Arena, et d'autre part d'une visite, sans guide, du musée dédié au club AFC Ajax. La Cour conclut que l'application d'un taux unique résulte de la qualification même d'opération unique. Aussi, le taux applicable à une telle opération ne peut être que celui applicable à l'opération principale. La Cour n'a pas eu ici à se prononcer sur le caractère de « prestation unique » mais uniquement sur son traitement au regard de la TVA pour conclure qu'« une prestation unique, telle que celle en cause au principal, composée de deux éléments distincts, l'un étant principal, l'autre accessoire, qui, s'ils étaient fournis séparément, seraient soumis à des taux de TVA différents, doit être taxée au seul taux de TVA applicable à cette prestation unique déterminée en fonction de l'élément principal, et ce, même si le prix de chaque élément composant le prix total payé par un consommateur aux fins de pouvoir bénéficier de cette prestation peut être identifié. »

Un autre paramètre peut parfois encore interférer dans l'application des taux de TVA face à un ensemble d'opérations. Il a en effet déjà été jugé que les États membres pouvaient appliquer un taux réduit à « des aspects concrets et spécifiques d'une catégorie de prestations visées à l'annexe III de la directive TVA 2006/112 » : la France a donc été reconnue fondée à n'appliquer le taux réduit de TVA qu'à la seule prestation de transport de corps par des entreprises de pompes funèbres en dehors d'autres prestations qui s'y rapporteraient (*CJUE, 1re ch., 6 mai 2010, aff. C-94/09, Comm. c/ France : Europe 2010, comm. 249, obs. A.-L. Mosbrucker ; Dr. fisc. 2010, n° 19, act. 164*). La Cour a rappelé et précisé que cette limitation ne supposait pas de rechercher le caractère unique ou différencié des prestations qui la composent : « la Cour a considéré qu'il n'était pas nécessaire de rechercher si les prestations de services fournies par les entreprises de pompes funèbres devaient ou non être considérées comme une opération unique, mais qu'il importait en revanche de vérifier si le transport de corps par véhicule constituait un aspect concret et spécifique de la catégorie de prestation telle qu'elle figure à l'annexe III de la directive » (*CJUE, 9e ch., 18 janv. 2018, aff. C-463/16, Stadion Amsterdam, préc., pt 34*).

4. Conclusion

8 – L'arrêt du 28 novembre 2018, publié au recueil Lebon, rappelle plusieurs principes connus : d'une part, l'application du taux réduit au bailleur d'immeuble par combinaison des [articles 260 D et 279 du CGI](#), d'autre part, l'application du taux de TVA le plus élevé chez le prestataire qui ne ventile pas ses opérations en comptabilité, ni lors sa facturation. Il tire les conséquences du « mode de facturation retenu » pour conclure à l'application d'un taux unique au loyer global non ventilé sur la facture. On regrettera cependant que le débat n'ait pas porté sur le caractère dissociable ou non des prestations composant le forfait (peut-être que le dossier ne se prêtait pas à débat en l'espèce), mais aussi l'impasse sur l'[article 268 bis du CGI](#) ou encore des obligations en matière de facturation qui auraient pu conduire à mettre en exergue que le bailleur était en principe tenu de procéder à la ventilation que revendiquait son preneur. Certes, ce dernier avait pu ici exercer pour le passé l'intégralité de ses droits à déduction. Cependant, le taux unique de droit commun ne doit-il pas s'entendre comme un « taux sanction », même s'il n'est pas rappelé que le bailleur a l'obligation de ventiler par taux de TVA, et le preneur ne doit-il pas craindre que la TVA appliquée de manière indifférenciée ne corresponde pas à une TVA « légalement » appliquée au sens de l'[article 271](#)

du CGI, fragilisant alors son droit à déduction, sous réserve de prescription ? En effet, la taxe n'est déductible, conformément à l'article 271, II, 1, a du CGI, que si elle peut légalement figurer sur la facture. Certes, le Conseil d'État n'exclut la déduction que si l'irrégularité est connue, ou doit l'être, du client, connaissance que revendiquait ici le preneur. Or, il a déjà jugé, en cas d'erreur de taux, que seul le taux de TVA légalement applicable est déductible et non le taux supérieur mentionné sur la facture (*CE, 8e et 9e ss-sect., 25 févr. 1981, n° 17140 : RJF 5/1981, n° 436*). Faut-il conclure de cet arrêt que les droits à déduction du locataire sont, dans de telles circonstances, parfaitement sécurisés ? Au motif que seule la TVA au taux de droit commun était au cas d'espèce applicable, par défaut de ventilation, peut-on aller jusqu'à considérer que cette TVA était bien « *légalement* » applicable pour la totalité du loyer ? Une telle conclusion ne reviendrait-elle pas à créer, du chef du bailleur, un choix du taux légalement applicable ? Conclusion peu satisfaisante. Pour autant, on s'accordera à reconnaître que si la TVA au taux de droit commun est la seule applicable dans ce cas, même pour cause de défaut de ventilation, il conviendrait par symétrie de l'admettre en déduction chez le preneur à qui on refuse ici la correction de taux, et ce *a minima* pour assurer le principe de neutralité. On peine néanmoins à concevoir ce que l'on doit entendre dans une telle configuration par TVA « *légalement* » applicable : si l'article 268 bis est correctement appliqué, la TVA « *légalement applicable* » est celle résultant d'une ventilation (une partie au taux plein, une partie au taux réduit) tant en comptabilité que sur la facture ; c'est ensuite le défaut de ventilation qui conduit à traiter le taux de droit commun comme le taux légalement applicable. L'infraction de l'un peut-elle par ailleurs être considérée comme valant « *légalité* » pour l'autre dès lors que la supposée infraction à la règle de ventilation n'est pas susceptible de correction ? L'arrêt ne porte pas directement sur le droit à déduction du preneur mais sur son droit de correction du taux appliqué par son bailleur.

NDRL : Concernant la procédure préjudicielle *V. Dr. fisc. 2019, n° 12, comm. 212* .

Mots clés : **Taxe sur la valeur ajoutée. - Taux. - Locations de biens soumis à des taux différents. - Facturation globale. - Application du taux le plus élevé**

..**Encyclopédies** : [Fiscal Chiffre d'affaires, fasc. 2030-10 et 2030-15](#)

© LexisNexis SA