

Impôts locaux

Contribution économique territoriale

304 Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée : conditions de déduction des loyers en cas de sous-location (appréciation de la durée de la sous-location)

La cour administrative d'appel de Paris juge que pour la détermination de la valeur ajoutée servant au plafonnement de la contribution économique territoriale, une société prenant en location des résidences de tourisme qu'elle sous-loue à des organisateurs de voyages pendant les saisons touristiques d'hiver et d'été est en droit de déduire ses charges de loyers, dans la limite du produit de la sous-location, à condition que la durée de cette sous-location soit globalement supérieure à six mois pendant l'exercice clos au cours de l'année d'imposition.

CAA Paris, 9^e ch., 13 févr. 2014, n° 12PA04569, SARL Sara Résidences de tourisme, note Ch. Oriol : *JurisData* n° 2014-007433
Pouvoir enregistré sous le n° 377390 *Cassation*

1. Considérant que la société Sara Résidences de Tourisme, qui exploite des résidences dans plusieurs stations de sport d'hiver, a réclamé, au titre de l'année 2010, le bénéfice du plafonnement de sa contribution économique territoriale en fonction de la valeur ajoutée ; qu'après le rejet de cette réclamation par l'Administration, la société a saisi le tribunal administratif de Paris, qui, par un jugement du 25 septembre 2012, a rejeté sa demande de réduction corrélative de la contribution économique territoriale à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 2010 ; que la société relève appel de ce jugement ;

2. Considérant qu'aux termes de l'article 1647 B sexies du Code général des impôts, applicable à l'année 2010 : « I. - Sur demande du redevable effectuée dans le délai légal de réclamation prévu pour la cotisation foncière des entreprises, la contribution économique territoriale de chaque entreprise est plafonnée en fonction de sa valeur ajoutée. Cette valeur ajoutée est : a) Pour les contribuables soumis à un régime d'imposition défini au 1. de l'article 50-0 ou à l'article 102 ter, égale à 80 % de la différence entre le montant des recettes et, le cas échéant, celui des achats réalisés au cours de l'année d'imposition ; b) Pour les autres contribuables, celle définie à l'article 1586 sexies. La valeur ajoutée prise en compte est celle produite au cours de la période mentionnée au 1. de l'article 1586 quinquies... » ; qu'aux termes de l'article 1586 quinquies du même code : « I. - 1. (...) la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est déterminée en fonction du chiffre d'affaires réalisé et de la valeur ajoutée produite au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie ou au cours du dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile (...) » ; qu'aux termes, enfin, de l'article 1586 sexies : « (...) 4. La valeur ajoutée est égale à la différence entre : a) D'une part, le chiffre d'affaires (...) b) Et, d'autre part : (...) - les services extérieurs diminués des rabais, remises et ristournes obtenus, à l'exception des loyers ou redevances afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois ou en crédit-bail ainsi que les redevances afférentes à ces biens lorsqu'elles résultent d'une convention de location-gérance ; toutefois, lorsque les biens pris en location par le redevable sont donnés en sous-location pour une durée de plus de six mois, les loyers sont retenus à concurrence du produit de cette sous-location (...) » ;

3. Considérant que la société prend en location diverses résidences de tourisme qu'elle sous-loue à des organisateurs de voyages pendant les saisons

touristiques d'hiver et d'été ; qu'il résulte des dispositions précitées du Code général des impôts que, pour la détermination de la valeur ajoutée servant au plafonnement de la contribution économique territoriale, elle était en droit de déduire ses charges de loyers, dans la limite du produit de la sous-location, à condition que la durée de cette sous-location soit globalement supérieure à six mois pendant l'exercice clos au cours de l'année d'imposition ; que l'Administration n'est pas fondée à soutenir que la déduction serait soumise à la condition que chaque convention de sous-location conclue par la société, d'une part pour la saison d'hiver, d'autre part pour la saison d'été, porte sur une période supérieure à six mois ;

4. Considérant qu'il résulte de l'instruction, et qu'il n'est d'ailleurs pas contesté, que les résidences prises à bail par la requérante ont été, au total, sous-louées pour une durée supérieure à six mois pendant l'exercice clos le 31 mars 2010 ; qu'il n'est pas plus contesté que, si cette condition est remplie, la contribution économique territoriale doit être plafonnée à la somme de 101 598 euros et que la requérante a droit à une réduction d'imposition égale à la différence entre la contribution économique territoriale de 210 490 euros initialement mise à sa charge et cette somme, soit 108 598 euros ;

5. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la société Sara Résidences de Tourisme est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande de réduction ;

NOTE

La SARL Sara Résidences de tourisme, qui exploite des appartements dans les stations de sport d'hiver des Hautes-Alpes, a fait appel d'un jugement par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la réduction de la contribution économique territoriale à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 2010, par application du plafonnement de sa cotisation à 3 % de sa valeur ajoutée. Elle contestait l'analyse de l'administration fiscale selon laquelle cette valeur ajoutée devait être calculée sur la base de services extérieurs excluant les loyers afférents à des biens pris en location pour une durée de plus de six mois.

Pour la détermination de la valeur ajoutée à prendre en compte, le b du 4 de l'article 1586 sexies du CGI vise les services extérieurs diminués des rabais, remises et ristournes obtenus, à l'exception des loyers ou redevances afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois ou en crédit-bail, ainsi que les redevances afférentes à ces biens lorsqu'elles résultent d'une convention de location-gérance. Il précise toutefois, et c'est une nouveauté notable par rapport au II de l'article 1647 B sexies du CGI applicable en matière de taxe professionnelle, que lorsque les biens pris en location par le redevable sont donnés en sous-location pour une durée de plus de six mois, les loyers sont retenus à concurrence du produit de cette sous-location.

Tout l'enjeu du débat porté devant la cour administrative d'appel de Paris était donc de savoir si la SARL Sara Résidences de tourisme avait sous-loué ses appartements pendant plus ou moins de six mois.

Elle affirmait que c'était le cas en se fondant sur une période de sous-location de 199 jours, donc de plus de six mois, entre le 1^{er} avril 2009 et le 31 mars 2010, date à laquelle elle avait clos son exercice. Elle se référait en cela au I de l'article 1586 quinquies du CGI qui prévoit effectivement que la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est déterminée en fonction du chiffre d'affaires réalisé et de la valeur ajoutée produite au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie ou au cours du dernier exercice de douze mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile.

Pour sa part, s'il ne contestait pas cette analyse sur le principe, le ministre soutenait devant la cour que la durée de sous-location des biens en cause à des tours opérateurs ne devait pas s'apprécier dans l'absolu, mais contrat de sous-location par contrat de sous-location, lesquels, en l'espèce n'excédaient pas six mois, et appartement par appartement.

Pour trancher cette question, qui n'a pas encore été jugée, la cour n'a pu s'appuyer sur les travaux parlementaires. En effet, l'article 1586 sexies du CGI, issu de l'article 2, 2, 1, 1 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 pour 2010 (*Dr. fisc. 2010, n° 1, 32*), a été définitivement adopté par le législateur sans qu'une seule virgule du projet présenté par le Gouvernement eût été modifiée. Il a donc fait l'objet d'un apparent consensus et n'a pas donné lieu à débats. Néanmoins, M. Gilles Carrez, dans son rapport à l'Assemblée nationale en sa qualité de président de la commission des finances, a présenté cette modification intervenue en 2010 comme un assouplissement supplémentaire au régime déjà existant pour les seuls assujettis à la taxe professionnelle. La ministre de l'Économie elle-même, dans la lettre du 27 juillet 2010 qu'elle a adressée à l'appelante, a présenté le dispositif comme une amélioration des règles relatives aux charges de loyers.

La cour a donc estimé, au vu de ces quelques éléments, que restreindre excessivement le champ de l'article 1586 sexies du CGI en le limitant, comme tentait de le faire le ministre, aux seuls contrats conclus appartement par appartement, méconnaissait l'esprit de la loi fiscale.

Par ailleurs, raisonner par contrat et par appartement n'aurait eu, selon la cour, aucun sens sur le plan économique. En effet, il est bien évident, s'agissant de locations saisonnières, que les tours opérateurs ne s'engagent pas pour au moins six mois. La saison touristique, comme le faisait à juste titre valoir la société, est scindée en deux périodes distinctes : l'hiver, où les touristes skient, et l'été, où ils profitent autrement des joies de la montagne. Chacune des deux périodes, et c'est bien normal, fait l'objet de contrats distincts.

Pour toutes ces raisons, la cour a annulé le jugement attaqué et fait droit à la demande de réduction de la contribution économique territoriale mise à la charge de la SARL Sara Résidences de tourisme au titre de l'année 2010, en raison du plafonnement de 3 % en fonction de la valeur ajoutée. Elle lui a par suite accordé le dégrèvement sollicité correspondant à la différence entre la contribution économique territoriale initialement mise à sa charge et celle procédant du plafonnement tel qu'elle l'a calculé en incluant les produits de ses sous-locations dans les services extérieurs à prendre en compte pour la détermination de sa valeur ajoutée.

Christelle ORIOL,
rapporteur public près la 9^e chambre
de la cour administrative d'appel de Paris

MOTS-CLÉS : Contribution économique territoriale - Plafonnement en fonction de la valeur ajoutée - Calcul de la valeur ajoutée - Sous-location - Appréciation de la durée de la sous-location

JURISCLASSEUR : Fiscal ID, Fasc. 1269