

N^{os} 492382, 492582

REPUBLIQUE FRANÇAISE

M. BRISSON et M. BROSSAT

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

ASSOCIATION POUR UN TOURISME
PROFESSIONNEL,
UNION DES METIERS DU TOURISME
ET DE L'HOTELLERIE,
GROUPEMENT DES HOTELLERIES ET
RESTAURATIONS DE FRANCE

Le Conseil d'Etat statuant au contentieux
(Section du contentieux, 8^{ème} chambre)

Mme Marie Prévot
Rapporteuse

M. Romain Victor
Rapporteur public

Séance du 30 mai 2024
Décision du 8 juillet 2024

Vu la procédure suivante :

1°) Sous le numéro 492382, par une requête, un mémoire en réplique et un nouveau mémoire, enregistrés les 6 mars, 17 mai et 27 mai 2024 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. Max Brisson et M. Ian Brossat demandent au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'actualité publiée le 14 février 2024 commentant la mise à jour du paragraphe 55 des commentaires administratifs publiés le même jour au Bulletin officiel des finances publiques-impôts sous la référence BOI-BIC-CHAMP-40-20 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- leur requête est recevable ;

- l'actualité attaquée est entachée d'incompétence en ce qu'elle permet l'application au titre du revenu 2023 de modalités d'imposition abrogées par la loi de finances pour 2024 ;

- l'actualité attaquée est illégale dès lors qu'elle restreint le champ d'application des dispositions de l'article 45 de la loi de finances pour 2024 aux seules locations de meublés non classés.

Par deux mémoires en défense, enregistrés les 18 avril et 24 mai 2024, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique conclut au rejet de la requête. Il soutient que :

- la requête est irrecevable dès lors qu'elle demande l'annulation d'une actualité ayant pour seul objet de commenter la mise à jour de commentaires administratifs ;

- les requérants n'ont pas intérêt à agir pour demander son annulation ;

- les moyens de la requête ne sont pas fondés.

2°) Sous le numéro 492582, par une requête et deux mémoires en réplique, enregistrés les 14 mars, 29 avril et 24 mai 2024 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, l'Association pour un tourisme professionnel (ATOP), l'Union des métiers et des industries de l'hôtellerie (UMIH) et le Groupement des hôtelleries et restaurations de France (GHR) demandent au Conseil d'Etat d'annuler l'actualité publiée le 14 février 2024 commentant la mise à jour du paragraphe 55 des commentaires administratifs publiés le même jour au Bulletin officiel des finances publiques-impôts sous la référence BOI-BIC-CHAMP-40-20.

Ils soutiennent que :

- leur requête est recevable ;

- l'actualité attaquée est entachée d'incompétence en ce qu'elle permet l'application au titre du revenu 2023 de modalités d'imposition abrogées par la loi de finances pour 2024 ;

- l'actualité attaquée est illégale dès lors qu'elle restreint le champ d'application des dispositions de l'article 45 de la loi de finances pour 2024 aux seules locations de meublés non classés.

Par deux mémoires en défense, enregistré les 18 avril et 10 mai 2024, le ministre de l'économie, des finances et de la relance conclut au rejet de la requête. Il soutient que :

- la requête est irrecevable, l'actualité dont l'annulation est demandée ayant pour seul objet de commenter la mise à jour de commentaires administratifs ;

- les requérants n'ont pas intérêt à agir pour demander son annulation ;

- les moyens de la requête ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

- la loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de Mme Marie Prévot, maîtresse des requêtes,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

Considérant ce qui suit :

1. M. Max Brisson et M. Ian Brossat demandent au Conseil d'Etat d'annuler pour excès de pouvoir l'actualité publiée sur le site internet « bofip.impots.gouv.fr » le 14 février 2024 commentant la mise à jour du paragraphe 55 des commentaires administratifs publiés le même jour au Bulletin officiel des finances publiques-impôts sous la référence BOI-BIC-CHAMP-40-20. L'Association pour un tourisme professionnel, l'Union des métiers et des industries de l'hôtellerie et le Groupement des hôtelleries et restaurations de France demandent au Conseil d'Etat d'annuler la même actualité. Ces requêtes présentent à juger des questions similaires. Il y a lieu de les joindre pour y statuer par une seule décision.

Sur les fins de non-recevoir opposées par le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique :

En ce qui concerne l'objet du recours :

2. Les documents de portée générale émanant d'autorités publiques, matérialisés ou non, tels que les circulaires, instructions, recommandations, notes, présentations ou interprétations du droit positif peuvent être déférés au juge de l'excès de pouvoir lorsqu'ils sont susceptibles d'avoir des effets notables sur les droits ou la situation d'autres personnes que les agents chargés, le cas échéant, de les mettre en œuvre. Ont notamment de tels effets ceux de ces documents qui ont un caractère impératif ou présentent le caractère de lignes directrices.

3. Aux termes du paragraphe 1 de l'actualité attaquée : « L'article 45 de la loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024 modifie les modalités d'application du régime des micro-entreprises, prévues à l'article 50-0 du code général des impôts (CGI), pour les activités de location meublée de tourisme. / Cet article prévoit notamment, pour les activités de location de locaux meublés de tourisme non classés, la baisse du seuil de chiffre d'affaires d'application du régime des micro-entreprises à 15 000 € et fixe l'abattement représentatif de charges à 30 %. / Par ailleurs, cet article institue un abattement supplémentaire de 21 % pour les activités de location de locaux meublés classés lorsque ces derniers ne sont pas situés dans des zones géographiques se caractérisant par un déséquilibre important entre l'offre et la demande de logements. Le bénéfice de cet abattement est, en outre, conditionné à la réalisation d'un chiffre d'affaires hors taxes, pour l'ensemble de ces activités, n'excédant pas, au cours de l'année civile précédente, 15 000 €. Les dispositions de cet article sont réputées s'appliquer aux revenus de

l'année 2023, y compris lorsqu'elles ont pour effet de faire basculer des contribuables du régime des micro-entreprises vers un régime réel d'imposition du fait de la baisse du seuil de chiffre d'affaires d'application du régime des micro-entreprises. / Cette modification impose aux contribuables concernés de reconstituer a posteriori une comptabilité commerciale pour l'année 2023./ Les contribuables peuvent donc appliquer, dès l'imposition des revenus de l'année 2023, les modifications issues de l'article 45 de la loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024./ Toutefois, afin de limiter les conséquences d'une application rétroactive de cette mesure à des opérations déjà réalisées, il est admis que les contribuables puissent continuer à appliquer aux revenus de 2023 les dispositions de l'article 50-0 du CGI, dans leur version antérieure à la loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024 ».

4. Par l'actualité attaquée, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique a fait part de son interprétation des modifications introduites à l'article 50-0 du code général des impôts par les dispositions de l'article 45 de la loi de finances pour 2024, s'agissant notamment de l'application aux revenus issus de l'activité de location de locaux meublés de tourisme non classés réalisés au titre de l'année 2023, de l'abaissement du plafond de chiffre d'affaires applicable au régime des micro-entreprises et de l'abattement représentatif des charges. Cette interprétation émanant des services chargés d'établir l'assiette de l'imposition, qui ne se borne pas à renvoyer sans s'y substituer aux commentaires de la loi fiscale publiés sous la référence BOI-BIC-CHAMP-40-20, est susceptible de produire des effets notables sur la situation des personnes qui, ayant réalisé au titre de l'année 2023 des activités entrant dans le champ d'application de l'article 50-0 du code général des impôts, pourraient faire le choix de ne pas appliquer, pour la déclaration desdits revenus, les dispositions en vigueur depuis le 31 décembre 2023. Il suit de là que la fin de non-recevoir opposée par le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique, tirée de ce que l'actualité litigieuse serait insusceptible de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir, doit, en tant qu'elle concerne le sixième alinéa du 1/ de cette actualité, être écartée.

En ce qui concerne l'intérêt à agir des requérants :

5. En premier lieu, MM. Max Brisson et Ian Brossat, qui se prévalent de leurs qualités de résidents fiscaux de France et de parlementaires, ne justifient pas à ce titre d'un intérêt leur donnant qualité pour former un recours pour excès de pouvoir contre l'actualité dont ils demandent l'annulation, sans qu'aient d'influence, à cet égard, ni la circonstance que l'interprétation qu'elle contient commente les dispositions de la loi de finance pour 2024 résultant d'un amendement dont ils sont les auteurs ni l'atteinte alléguée à leur réputation. Leur requête ne peut, par suite, qu'être rejetée comme irrecevable.

6. En second lieu, l'ATOP a notamment pour objet, aux termes de ses statuts, de « valoriser, soutenir, défendre l'économie régulée de l'hébergement touristique, notamment face à la distorsion de concurrence et au dumping social ». L'UMIH a quant à elle pour objet « la défense des intérêts professionnels de ses membres, tant au point de vue économique qu'au point de vue social, juridique et fiscal ». Enfin le GHR a pour objet tant « la défense des intérêts matériels, moraux et professionnels de ses membres, tant d'un point de vue économique qu'au point de vue social, juridique et fiscal » que « la défense des intérêts généraux de toutes les entreprises des secteurs des hôtels (...) ». De tels objets confèrent à ces requérants, du fait de la concurrence qui résulte, pour eux, de l'activité de loueurs de locaux meublés de tourisme, un intérêt suffisamment direct et certain leur donnant qualité pour demander l'annulation de

l'actualité qu'ils attaquent, sans qu'ait d'incidence, à cet égard, la circonstance que la tolérance administrative contestée, applicable au seul titre de l'année 2023, aurait épuisé ses effets. Il résulte de ce qui précède que les fins de non-recevoir opposées à ces organismes par le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique doivent être écartées.

Sur la légalité de la publication attaquée :

7. En application du II l'article 1^{er} de la loi de finances pour 2024 : « *Sous réserve de dispositions contraires, la présente loi s'applique : / 1° A l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 2023 et des années suivantes (...)* ». En vertu des dispositions de l'article 50-0 du code général des impôts, dans leur version résultant de l'article 45 de cette loi : « *1. Sont soumises au régime défini au présent article pour l'imposition de leurs bénéficiaires les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année de référence, n'excède pas, l'année civile précédente ou la pénultième année :/ 1° 188 700 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, à l'exclusion de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, autres que ceux mentionnés aux 2° et 3° du III de l'article 1407 ;/ 1° bis 15 000 € s'il s'agit de la location directe ou indirecte de meublés de tourisme au sens de l'article L. 324-1-1 du code du tourisme (...)* Le résultat imposable, avant prise en compte des plus ou moins-values provenant de la cession des biens affectés à l'exploitation, est égal au montant du chiffre d'affaires hors taxes diminué d'un abattement, qui ne peut être inférieur à 305 €, de : (...) -30 % pour le chiffre d'affaires provenant d'activités de la catégorie mentionnée au 1° bis ».

8. En premier lieu, les énonciations du deuxième alinéa du paragraphe 1 de l'actualité attaquée qui, introduites par l'adverbe « notamment », se bornent à commenter les incidences de l'article 45 de la loi de finances pour 2024 sur le régime fiscal applicable aux activités de location de locaux meublés de tourisme non classés, ne comportent aucun commentaire relatif à l'application de ces dispositions aux locaux meublés de tourisme classés. Le moyen tiré de ce que ces dispositions restreindraient illégalement le champ d'application de l'article 50-0 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à compter du 31 décembre 2023, ne peut qu'être écarté.

9. En second lieu, en indiquant, au sixième et dernier alinéa du paragraphe 1/ de l'actualité attaquée, que les bénéficiaires de revenus entrant dans le champ de ces dispositions ont la possibilité d'appliquer, pour la détermination de leurs bases d'imposition au titre de 2023, les dispositions de l'article 50-0 du code général des impôts dans une rédaction qui n'était plus applicable auxdits revenus, par l'effet de la modification législative mentionnée au point 7, l'administration a incompétemment ajouté à la loi. Il y a lieu, par suite, d'annuler cet alinéa.

10. Il résulte de ce qui précède que l'Association pour un tourisme professionnel, l'Union des métiers et des industries de l'hôtellerie et le Groupement des hôtelleries et restaurations de France d'autre part, sont seulement fondées à demander l'annulation du sixième et dernier alinéa du 1 de l'actualité attaquée.

Sur les conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

11. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat, qui n'est pas la partie perdante sous le n° 492382, la somme que M. Brisson et M. Brossat demandent au titre des frais exposés et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête de M. Max Brisson et M. Ian Brossat est rejetée.

Article 2 : Le sixième et dernier alinéa du paragraphe 1 de l'actualité publiée sur le site internet « bofip.impots.gouv.fr » le 14 février 2024 commentant la mise à jour du paragraphe 55 des commentaires administratifs publiés le même jour au Bulletin officiel des finances publiques-impôts sous la référence BOI-BIC-CHAMP-40-20 est annulé.

Article 3 : Le surplus des conclusions de la requête de l'Association pour un tourisme professionnel, l'Union des métiers et des industries de l'hôtellerie et le Groupement des hôtelleries et restaurations de France est rejeté.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à M. Max Brisson, à M. Ian Brossat, à l'Association pour un tourisme professionnel, à l'Union des métiers et des industries de l'hôtellerie, au Groupement des hôtelleries et restaurations de France et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

Délibéré à l'issue de la séance du 30 mai 2024 où siégeaient : M. Thomas Andrieu, président de chambre, présidant ; M. Jonathan Bosredon, conseiller d'Etat et Mme Marie Prévot, maîtresse des requêtes-rapporteure.

Rendu le 8 juillet 2024.

Le président :
Signé : M. Thomas Andrieu

La rapporteure :
Signé : Mme Marie Prévot

La secrétaire :
Signé : Mme Catherine Xavier

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique en ce qui le concerne ou à tous commissaires de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

Pour expédition conforme,

Pour la secrétaire du contentieux, par délégation :