

# Étude

NF1368-11

## Assujettissement à la TVA des « no show » dans le secteur hôtelier

À l'appui de la jurisprudence européenne, le Conseil d'État a récemment jugé, sans surprise, que les sommes conservées par les hôteliers en cas de non-présentation d'un client n'ayant pas annulé sa réservation devaient être soumises à la TVA. Ce faisant, la Haute juridiction confirme également qu'elle retient une conception extensive de la notion de « services » taxables et que cette notion tend à revêtir des contours de plus en plus flous. Depuis lors, la CJUE a eu l'occasion de confirmer à nouveau cette analyse et l'administration fiscale a d'ores et déjà intégré cette position dans ses commentaires.

*CE, 9 oct. 2024, n° 472257, B, SAS Hôtellerie Paris Eiffel Suffren ; CE, 9 oct. 2024, n° 489947, C, Société Accorinvest*

Par deux décisions rendues le 9 octobre dernier, le Conseil d'État s'est à nouveau prononcé sur l'assujettissement à la TVA des sommes conservées par les hôteliers en cas de non-présentation d'un client qui n'avait pas annulé sa réservation (« no show »).

Le juge de l'impôt français, s'appuyant sur la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), confirme l'assujettissement à la TVA des sommes perçues en contrepartie des « no show ». Ces deux décisions, abondamment commentées, confirment la tendance des juges, tant nationaux qu'européens, à soumettre à la TVA toutes les sommes perçues dans le cadre de l'activité courante d'un assujetti.

### La pratique des « no show » dans le secteur hôtelier

Les deux décisions concernaient deux sociétés hôtelières : les sociétés SAS Hôtellerie Paris Eiffel Suffren et la société Accorinvest.

Dans ce secteur d'activité, lorsqu'un client réserve une chambre, il est fréquent qu'il n'ait aucun prépaiement à effectuer et qu'il doive seulement laisser une empreinte bancaire. À cette occasion, le client accepte, lorsqu'il communique le numéro de sa carte bancaire, que l'hôtelier prélève un montant prédéterminé dans l'hypothèse où il ne se présenterait pas à la date convenue, sans avoir annulé sa réservation (i.e., en cas de « no show »). Ce montant correspond



Anne-Laure  
BENOIST  
Avocat associée  
KPMG Avocats



Roman KOWALIK  
Avocat senior  
manager  
KPMG Avocats



Sabrina  
BANDOUI  
Avocat assistant  
manager  
KPMG Avocats

en général au prix de la première nuitée de la chambre réservée.

Au cas particulier :

- la société Accorinvest avait conservé :
  - pour les clients personnes physiques : le montant de la première nuitée, et
  - pour les sociétés : la totalité du séjour ;
- la SAS Hôtellerie Paris Eiffel Suffren, quant à elle, avait conservé les sommes correspondant à une nuitée.

Aucun des deux hôteliers n'avait collecté la TVA sur les sommes conservées, considérant que ces sommes n'avaient pas pour contrepartie une prestation de services rendue au client mais qu'elles constituaient des indemnités non soumises à la TVA.

L'administration fiscale, à l'issue de vérifications de comptabilité, a contesté cette analyse et considéré que les sommes encaissées par les sociétés hôtelières auraient dû être soumises à la TVA, au motif qu'elles constitueraient la contrepartie d'une prestation de services taxable.

## Les principes dégagés par la jurisprudence européenne

### La notion prétorienne de « lien direct »

La question de l'assujettissement des sommes en cause à la TVA renvoie à la nécessité de caractériser l'existence d'un « lien direct » entre les sommes conservées par les hôteliers et une prestation, taxable à la TVA, fournie au client.

La notion prétorienne de « lien direct » est fondée sur deux dispositions de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 (directive TVA), transposées par les deux articles du Code général des impôts (CGI) visés par les décisions commentées :

- l'article 256 du CGI (transposant l'article 2, 1, a) de la directive TVA), relatif au champ d'application de la taxe, prévoit que « *l. Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée [...] les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* » ;
- l'article 266 du CGI (transposant l'article 73 de la directive TVA) précise que la base d'imposition « *est constituée : a. pour [...] les prestations de services [...] par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations* ».

En application de ces dispositions, la CJUE a précisé qu'« *une prestation de services est taxable, au sens de la [...] directive, lorsque ce service est effectué à titre onéreux et que la base d'imposition d'une telle prestation est consti-*

*tuée par tout ce qui est reçu en contrepartie du service ; il doit donc exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue [...] »* <sup>(1)</sup>.

Depuis, la CJUE rappelle constamment « *qu'il doit exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue pour qu'une prestation de services soit taxable* » <sup>(2)</sup>.

Dans le cas des « no show », l'essentiel du débat porte donc sur l'identification d'un « lien direct » entre les sommes conservées par l'hôtelier et un service taxable fourni au client en contrepartie. En d'autres termes, il convient, pour pouvoir taxer les sommes conservées par l'hôtelier, d'identifier une prestation de services rendue par ce dernier à un client qu'il n'a pas hébergé.

### L'arrêt *Sté Thermale d'Eugénie-les-Bains et la non-imposition des arrhes*

Le premier arrêt de la CJUE cité par le Conseil d'État dans les deux décisions commentées avait conclu au non-assujettissement à la TVA des arrhes versées par des curistes à une société exploitant des établissements thermaux à Eugénie-les-Bains <sup>(3)</sup>. Les deux sociétés requérantes se prévalaient d'ailleurs de cette jurisprudence. Elles considéraient que cette décision pouvait être transposée au cas où un hôtelier prélève, au moyen de l'empreinte bancaire, une somme équivalant à une nuitée - ou à l'intégralité du séjour selon les cas - auprès de leurs clients.

Toutefois, la décision *Eugénie-les-Bains* invoquée portait sur le versement d'arrhes au sens de l'article 1590 du Code civil, donc de sommes versées à l'avance par les clients qui s'imputent sur le prix définitif de l'opération ou, à défaut, qui constituent le prix du dédit du client. À la différence des deux présentes affaires, l'établissement thermal prélevait les sommes à l'avance, les arrhes constituaient une partie seulement du prix de la prestation totale (prix du séjour des curistes) et, en cas d'annulation de la réservation de son fait, l'établissement thermal s'engageait à rembourser aux curistes le double des arrhes versées.

En outre, l'administration fiscale, pour justifier l'assujettissement des arrhes versées à la taxe, avait soutenu que ces arrhes constituaient la contrepartie d'une prestation de réservation fournie au client, qui aurait donc été, par hypothèse, distincte de la prestation d'hébergement.

La CJUE, interrogée par le Conseil d'État, a conclu à la non-taxation des sommes, au motif qu'elle n'identifiait aucun service rendu en contrepartie du versement des arrhes.

(1) CJCE, 5 févr. 1981, n° C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA, ECLI:EU:C:1981:38, pt. 12.

(2) CJCE, 8 mars 1988, n° C-102/86, Apple and Pear Development Council, ECLI:EU:C:1988:120.

(3) CJUE, 18 juill. 2007, n° C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-bains, ECLI:EU:C:2007:440.

Plusieurs éléments plaident en faveur du non-assujettissement des arrhes :

- les arrhes ne rémunéraient pas la prestation de réservation, car les clients pouvaient réserver sans verser d'arrhes ;
- la prestation de réservation constituait un élément de la prestation d'hébergement qui ne pouvait être artificiellement décomposée ;
- le mécanisme des arrhes impliquait que l'engagement de l'hôtelier n'était pas de réserver le séjour mais de verser le double des arrhes versées en cas d'annulation de son propre fait : la nature indemnitaire de ces sommes apparaissait ainsi clairement lorsque les sommes étaient versées pour le double par l'hôtelier, le client ne rendant alors aucune prestation de services à l'hôtelier.

Les deux affaires commentées ne s'inscrivaient pas exactement dans le sillage de la décision *Eugénie-les-Bains*. En outre, elles présentaient des similitudes avec d'autres décisions, moins favorables, rendues par la suite par la CJUE et également citées par le Conseil d'État.

### L'arrêt *Air France-KLM et Hop!* et l'imposition des billets d'avion non utilisés

La CJUE, toujours interrogée par le Conseil d'État, s'est par la suite prononcée sur le sort des sommes conservées par les compagnies aériennes en contrepartie des billets d'avion vendus et non remboursés, lorsque les clients ne se présentent pas à l'embarquement pour bénéficier de la prestation de transport<sup>(4)</sup>.

Dans ces affaires, les compagnies aériennes considéraient que ces sommes ne constituaient pas la contrepartie d'une prestation de service taxable au sens de l'article 266 du CGI, puisque le client n'avait bénéficié d'aucune prestation de transport. Elles en concluaient que les sommes constituaient une indemnité forfaitaire hors du champ d'application de la TVA.

Après avoir rappelé le contenu des prestations incluses dans le contrat de transport, la CJUE indique que « *la réalisation de ces prestations n'est possible qu'à la condition que le passager de la compagnie aérienne se présente à la date et au lieu de l'embarquement prévus, ladite compagnie lui réservant le droit d'en profiter jusqu'à l'heure de l'embarquement dans les circonstances précisées par le contrat de transport conclu lors de l'achat du billet* »<sup>(5)</sup>. Pour la première fois, la Cour en conclut que « *la contre-valeur du prix versé lors de l'achat du billet est constituée par le droit qu'en tire le passager de bénéficier de l'exécution des obligations découlant du contrat de transport, indé-*

*pendamment du fait que le passager mette en œuvre ce droit, la compagnie aérienne réalisant la prestation dès lors qu'elle met le passager en mesure de bénéficier de ces prestations* »<sup>(6)</sup>.

Parmi les circonstances qui ont été déterminantes pour la Cour, nous relèverons en particulier :

- la volonté de ne pas faire dépendre la taxation du comportement subjectif des clients ;
- la vente conclue entre la compagnie aérienne et son client était ferme et définitive dès le versement de l'intégralité du prix du billet ;
- la circonstance que les sommes conservées par les compagnies aériennes à titre « d'indemnisation » correspondaient au montant TTC des billets et que les compagnies auraient constaté un profit supérieur en cas « d'indemnisation » qu'en cas de réalisation de la prestation.

Par cette décision, la CJUE confirmait pour la première fois qu'un droit à bénéficier d'une prestation constituait une opération taxable à la TVA au sens des articles 2 et 73 de la directive TVA et qu'un client qui n'avait pas voyagé pouvait être considéré comme ayant consommé un service au sens de la directive TVA.

### L'arrêt *MEO – Serviços de Comunicações* et le cas des indemnités de résiliation des offres d'abonnement téléphonique avec engagement

Dans le dernier arrêt de la CJUE mentionné par les décisions commentées<sup>(7)</sup>, la Cour avait eu à se prononcer sur l'assujettissement à la TVA d'une indemnité de résiliation anticipée due par le client dans le cadre d'un contrat de service de télécommunication avec période minimale d'engagement. Lorsque le client résiliait le contrat pendant la période minimale d'engagement, il devait verser à l'opérateur une indemnité de résiliation égale au montant des mensualités restant à courir jusqu'à la fin de la période d'engagement. Dès lors qu'à compter de la résiliation, ils ne fournissaient plus aucun service téléphonique au client, les opérateurs avaient considéré que les indemnités de résiliation perçues ne constituaient pas la contrepartie d'un service taxable.

La Cour relève que « *le versement du montant dû pour non-respect de la période minimale d'engagement permet à MEO d'obtenir, en principe, les mêmes revenus que si le client n'avait pas résilié le contrat prématurément* »<sup>(8)</sup>.

Elle en conclut que « *la contre-valeur du montant payé par le client à MEO est constituée du droit du client de bénéficier de l'exécution, par cet opérateur, des obligations*

(4) CJUE, 23 déc. 2015, aff. jtes, n<sup>os</sup> C-250/14 et C-289/14, *Air France-KLM et Hop!-Brit Air SAS*, ECLI:EU:C:2015:841.

(5) Ibid., pt. 27.

(6) Ibid., pt. 28.

(7) CJUE, 22 nov. 2018, n<sup>o</sup> C-295/17, *MEO*, ECLI:EU:C:2018:942.

(8) Ibid., pt. 42.

découlant du contrat de prestation de services, même si le client ne souhaite pas ou ne peut pas mettre en œuvre ce droit pour un motif qui lui est imputable ».

Dans cette affaire, la CJUE a considéré que : « le montant dû pour non-respect de la période minimale d'engagement doit être considéré comme faisant partie intégrante du prix total payé pour la fourniture de prestations de services, divisé en mensualités, lequel devient immédiatement exigible en cas de manquement à l'obligation de paiement »<sup>(9)</sup>. Pour conclure à la taxation, la CJUE a considéré que, d'un point de vue économique, l'offre d'abonnement avec période minimale d'engagement constituait une seule prestation globale fournie pour un prix total déterminé d'avance, divisé en mensualités, et incluant une indemnité en cas de résiliation anticipée. La prestation fournie par l'opérateur était donc constituée d'un droit à bénéficier des services de téléphonie pendant toute la durée de la période minimale d'engagement en contrepartie d'un prix total, indépendamment du fait que le client mette en œuvre ce droit ou qu'il renonce à en bénéficier. L'indemnité de résiliation constituait donc une modalité de versement du prix convenu initialement.

Cette décision est venue confirmer la tendance, amorcée par la CJUE depuis l'arrêt *Air France-KLM*, à soumettre à la taxe le simple droit à bénéficier d'une prestation lorsqu'aucun service n'est effectivement rendu au client.

## Le traitement TVA des « no show » dans le secteur hôtelier

### L'identification d'une contrepartie aux sommes prélevées par les hôteliers

Au vu des décisions rappelées ci-avant, le risque d'assujettissement à la taxe des sommes prélevées par les hôteliers était bien réel. Pour conclure à la taxation des sommes, les juges d'appel avaient d'ailleurs relevé, dans ces affaires, que :

- le montant prélevé par les sociétés hôtelières n'était pas défini de manière forfaitaire mais en fonction des caractéristiques de la réservation (catégorie de chambre réservée); et que
- ces sociétés n'étaient pas en mesure de démontrer que les chambres ne pouvaient pas être relouées à un autre client, ni que les moindres recettes n'étaient pas intégralement compensées par de moindres frais.

Toutefois, à la différence des précédents de la CJUE cités par le Conseil d'État, à l'exception d'un cas de figure (les réservations effectuées par des professionnels dans l'affaire *Société Accorinvest*), le prix versé par les clients

(9) Ibid., pt. 50.

ne correspondait pas à l'intégralité du prix de la prestation mais seulement à la première nuitée.

Autre singularité par rapport aux décisions précédentes, les sommes prélevées par les hôteliers n'étaient pas prépayées par le client mais devenaient exigibles au moment où était constaté le « no show », c'est-à-dire à l'heure limite d'arrivée qui était impartie au voyageur. Les sommes devenaient donc exigibles au moment où l'hôtelier constatait qu'il ne serait pas en mesure de fournir le service au client. Il était donc légitime de s'interroger sur le point de savoir si les sommes ainsi prélevées constituaient la contrepartie d'une prestation d'hébergement.

Ces deux points de divergence n'ont pas résisté à l'analyse du Conseil d'État.

### → Un paiement ne correspondant pas nécessairement à l'intégralité du prix du séjour

Dans ses conclusions, le rapporteur public s'est livré à une analyse approfondie du contrat d'hébergement hôtelier, qu'il qualifie de contrat à exécution successive conclu pour une durée déterminée qui prend pour base la nuitée. Cette analyse consiste à « décomposer » les contrats d'hébergement hôtelier en autant de contrats d'hébergement d'une nuitée que dure le séjour du voyageur : « le contrat d'hôtellerie, en tant que contrat à exécution successive, est parfaitement susceptible d'être divisé ou découpé, du point de vue des obligations contractées par l'hôtelier, en plusieurs tranches de prestations individualisables consistant à donner le gîte au voyageur jour après jour et nuit après nuit »<sup>(10)</sup>.

Ainsi, la difficulté tenant à l'absence de paiement de l'intégralité du prix est contournée par l'analyse juridique qui vient « décomposer » le séjour en une ou plusieurs prestations d'hébergement d'une nuitée, et en autant de services taxables.

### → Un paiement dont l'exigibilité coïncide avec le constat de l'impossibilité de fournir le service

Les sommes n'étaient effectivement prélevées par l'hôtelier que lorsque ce dernier constatait que le client n'honorait pas sa réservation et qu'il ne mettrait pas en œuvre son droit à l'hébergement. À s'en tenir au moment du versement, ces sommes ne pouvaient donc constituer la contrepartie d'un service taxable fourni au client. Toutefois, le précédent *MEO* avait confirmé qu'une indemnité versée par le client et due par ce dernier au moment où plus aucun service ne lui était rendu, pouvait néanmoins être soumise à la TVA.

Cette jurisprudence, combinée avec l'analyse économique du contrat d'hébergement hôtelier comme contrat à exécution successive, permet au Conseil d'État de considérer que, dès la réservation, le client a droit à une nuitée et

(10) Conclusions Romain Victor, point 6.

s'engage de manière ferme à en payer le montant, qu'il fasse ou non usage de ce droit. S'il fait usage de ce droit, il paye cette nuitée, ainsi que les éventuelles autres nuitées composant son séjour. S'il ne fait pas usage de ce droit et ne se présente pas à l'heure convenue, l'hôtelier constate un « no show » et prélève, grâce à l'empreinte bancaire, le montant de l'indemnité convenue à la signature, qui constitue la contrepartie du droit du client à bénéficier d'une nuitée.

## Le sort de la jurisprudence *Sté Thermale d'Eugénie-les-Bains*

Les décisions du Conseil d'État visent expressément la décision *Société Thermale Eugénie-les-Bains* de la CJUE et confirment que demeurent en dehors du champ d'application de la TVA « les sommes versées dans le cadre d'un contrat de prestation de service et conservées par le prestataire lorsque le client fait usage de la faculté de dédit qui lui est ouverte ». Ces sommes « doivent être regardées comme des indemnités forfaitaires de résiliation versées en réparation du préjudice subi à la suite de la défaillance du client, sans lien direct avec un quelconque service rendu à titre onéreux ».

Pour autant, il est possible de se demander dans quel cas de figure cette jurisprudence peut encore trouver à s'appliquer et si elle peut encore s'appliquer au secteur hôtelier. En effet, cette décision concernait des cures thermales, donc des séjours qui ne sont pas en principe réductibles à une nuitée, à la différence d'un contrat d'hébergement hôtelier classique.

Surtout, l'Administration avait, dans cette affaire, tenté d'identifier une prestation de réservation distincte de la prestation d'hébergement. Au vu des développements ultérieurs de la jurisprudence, il est probable qu'elle ne prenne plus le risque de s'aventurer sur ce terrain et s'efforce plutôt de caractériser un lien direct entre les sommes versées et le droit à bénéficier de la prestation d'hébergement.

La jurisprudence *Sté Thermale d'Eugénie-les-Bains* ne devrait donc trouver à s'appliquer qu'en cas de versements d'arrhes, ce qui suppose que :

- les sommes soient versées d'avance par les clients ;
- les sommes ne correspondent pas au prix de l'intégralité de la prestation (donc au prix d'une nuitée dans le cadre de l'hébergement hôtelier) ;
- le professionnel s'engage à reverser le double des arrhes si l'annulation lui est imputable ;

- aucun service ne soit clairement identifiable, au vu des éléments contractuels et factuels.

## Les perspectives

Cette jurisprudence est désormais clairement établie, comme en témoignent, d'une part, un récent arrêt de la CJUE concluant à la taxation des indemnités conservées par un prestataire en cas de résiliation de son client<sup>(11)</sup>, et, d'autre part, l'intégration dans le bulletin officiel des Finances publiques des deux décisions commentées<sup>(12)</sup>.

Les décisions du Conseil d'État sont l'occasion de rappeler que, quel que soit le secteur d'activité d'un assujetti, la taxation à la TVA constitue le principe et l'absence d'assujettissement à cette taxe, l'exception. Il est donc recommandé aux opérateurs, lorsqu'ils s'interrogent sur la soumission à la TVA des sommes qu'ils perçoivent dans le cadre de leur activité courante, de s'assurer qu'elles ne sont pas versées en contrepartie d'un droit de leur client à bénéficier d'une éventuelle prestation taxable. En pratique, le fait que les sommes conservées par l'opérateur au titre d'un « no show » correspondent au montant TTC susceptible d'être facturé par ce même opérateur à ses clients en contrepartie de la prestation non exécutée, constitue un indice fort que les sommes risquent d'être considérées comme rémunérant le droit de bénéficier de cette prestation.

En outre, il ne faut pas oublier que cette construction jurisprudentielle, qui peut parfois apparaître artificielle, vise à éviter que la taxation des sommes encaissées par les opérateurs dans le cadre de leur activité économique, ne dépende du comportement subjectif de leurs clients.

Cette analyse nous conduit enfin à nous interroger sur la définition de la notion de « services » taxables qui s'étend toujours davantage et revêt des contours de plus en plus « flous ». À ce titre, les opérateurs économiques sont invités à la plus grande vigilance, dès lors que ce sujet des « no show » ne concerne pas uniquement l'hôtellerie et est susceptible d'être rencontré dans des situations très variées : réservation de places de cinéma et de spectacles, de véhicules de location, de séances de conduites, de coiffure, de coaching, etc. ■

(11) CJUE, 28 nov. 2024, n° C-622/23, rhtb : projekt gmbh, ECLI:EU:C:2024:994.

(12) BOI-TVA-BASE-10-10-50, n° 260, 11 déc. 2024.