

N° 339203
Société Heppner

3^e et 8^e sous-sections réunies
Séance du 7 mai 2012
Lecture du 30 mai 2012

CONCLUSIONS

Vincent Daumas,
Rapporteur public

La présente affaire contribuera peut-être à clore ce que Laurent Olléon, dans sa chronique à la RJF d'août-septembre 2002, avait appelé « le feuilleton français sur l'exclusion du droit à déduction de la TVA acquittée sur les frais de représentation ».

1. Pour situer l'affaire, il est nécessaire de rappeler les principaux épisodes de cette saga contentieuse de plus de vingt ans.

Avant l'intervention de la « 6^e directive TVA » (n° 77/388/CEE du 17 mai 1977), la législation française excluait du droit à déduction certaines dépenses, en particulier les dépenses de logement et d'hébergement des dirigeants et du personnel de l'entreprise, ainsi que les « dépenses exposées pour assurer la satisfaction des besoins individuels des dirigeants et du personnel (...) » et notamment les « frais de réception, de restaurant et de spectacle ». Ces exclusions entraient en contradiction avec le principe général du droit à déduction et constituaient autant d'entorses à la neutralité de la TVA. L'article 17 de la 6^e directive a ouvert une période transitoire – qui dure encore – au cours de laquelle le droit applicable avant l'entrée en vigueur de cette directive se trouvait gelé, la clause de gel (ou de « standstill ») autorisant les Etats membres à conserver les exclusions existantes mais leur interdisant d'en créer de nouvelles.

Premier épisode du feuilleton : postérieurement à l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 1979, de la 6^e directive, la France a reformulé, dans un décret (n° 79-1163) du 29 décembre 1979, les dispositions relatives au droit à déduction qui remontaient à un décret (n° 67-604) du 27 juillet 1967. L'article 236 nouveau de l'annexe II au code général des impôts, issu de ce décret de 1979, excluait la déductibilité de « la taxe ayant grevé des biens ou services utilisés par des tiers, par des dirigeants ou le personnel de l'entreprise, tels que le logement ou l'hébergement, les frais de réception, de restaurant, de spectacles ou toute dépense ayant un lien direct ou indirect avec les déplacements ou la résidence ».

Deuxième épisode : dans votre décision *Alitalia* de 1989 (CE assemblée 3 février 1989, compagnie Alitalia, n° 74052, au Recueil et à la RJF 3/89 n° 299 avec concl. N. Chahid-Nourai p. 125 et chronique J. Turot p. 115), vous avez jugé que ces nouvelles dispositions, en tant qu'elles refusaient la déduction de la TVA ayant grevé l'acquisition de tous les biens et services utilisés par des tiers à l'entreprise, étendaient l'exclusion du droit à déduction au-delà de ce qu'autorisait la clause de gel.

Troisième épisode : le gouvernement français a réagi en demandant promptement aux autorités communautaires la possibilité de bénéficier d'une dérogation pour maintenir dans sa réglementation une disposition excluant du droit à déduction l'ensemble des dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles. Ce qui lui a été accordé par une décision (n° 89/487) du Conseil des Communautés du 28 juillet 1989. Un décret (n° 89-885) du 14 décembre 1989 a suivi, qui a donné une nouvelle rédaction à l'article 236 de l'annexe II, reprenant celle de la décision du Conseil. Se trouvaient donc exclues du droit à déduction les dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles, non seulement celles exposées en faveur des salariés ou dirigeants de l'entreprise, mais aussi celles bénéficiant à des tiers. Ce qui revenait à priver d'effet pour l'avenir la décision *Alitalia*.

Or, quatrième épisode, la décision du Conseil a été invalidée par un arrêt du 19 septembre 2000 de la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE 19 septembre 2000, société Ampafrance et société Sanofi Synthélabo, aff. C-177/99 et C-181/99, au Rec. 2001 p. I-7013 et à la RJF 11/2000 n° 1392).

Pas découragé – et c'est le cinquième épisode – le gouvernement français a fait une lecture restrictive de cet arrêt dans une instruction du 13 novembre 2000, référencée 3 D-2-00. L'administration y admettait que l'exclusion du droit à déduction ne pouvait s'appliquer aux dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacles exposées au profit de tiers. En revanche, elle considérait que cette exclusion continuait de s'appliquer pour l'ensemble des dépenses de cette nature exposées au profit des dirigeants et du personnel.

Sixième épisode : vous avez annulé cette instruction par une décision du 27 mai 2002 (CE 27 mai 2002, Syndicat de l'industrie des technologies de l'information (SITI), n° 229133, inédite au Recueil, RJF 8-9/02 n° 925), en tant qu'elle exclut du droit à déduction les dépenses de restaurant, de réception et de spectacles qui, bien que bénéficiant aux dirigeants ou au personnel, sont exposées dans l'intérêt de l'activité de l'entreprise.

Septième épisode : le gouvernement a rendu les armes sur le plan réglementaire. Il a rédigé une nouvelle instruction (3 D-3-02 du 15 juillet 2002) et une nouvelle version de l'article 236 de l'annexe II (décret n° 2002-1466 du 12 décembre 2002), qui limite l'exclusion du droit à déduction aux seules dépenses supportées par les entreprises pour assurer le logement de leurs dirigeants et de leur personnel.

A la fin de sa chronique, Laurent Olléon posait la question de savoir jusqu'à quand les réclamations des redevables privés à tort du droit à déduction seraient recevables. La présente affaire vous donne l'occasion de la trancher.

2. La société Heppner a présenté le 31 décembre 2004 à l'administration fiscale une demande de restitution de la TVA ayant grevé des dépenses de restauration, de réception et de spectacles engagées au profit de ses salariés, au titre des années 1998 à 2004.

Rappelons que les dispositions des 3e et 4e alinéas de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales encadrent la possibilité ouverte au contribuable de réclamer la restitution d'impositions lorsque certaines décisions juridictionnelles révèlent la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application avec une règle de droit supérieur, notamment une règle du droit de l'Union européenne. Ces mêmes dispositions, dans leur rédaction antérieure

à la loi de finances pour 2006¹, prévoient qu'il peut réclamer la restitution d'impositions établies au titre d'une période remontant jusqu'au 1er janvier de la quatrième année qui précède celle au cours de laquelle la décision juridictionnelle a été rendue. Il résulte des dispositions du c) de l'article R. 196-1 du LPF que, pour les impôts autres que les impôts directs locaux, le contribuable ne peut déposer une réclamation que jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant la réalisation de l'événement qui motive la réclamation, l'événement dont il s'agit étant alors la décision juridictionnelle.

Vous comprenez immédiatement qu'en adressant le 31 décembre 2004 une demande de restitution portant sur les années 1998 à 2004, la société considérait que votre décision *SITI* du 27 mai 2002 constituait un événement au sens du c) de l'article R. 196-1 du LPF, ayant révélé la non-conformité d'une règle de droit avec le droit communautaire, au sens des dispositions de l'article L. 190 du même livre.

L'administration a intégralement refusé de faire droit à la demande de restitution présentée par la société. Saisi par cette dernière, le tribunal administratif de Strasbourg a rejeté ses conclusions en décharge pour un motif de fond, tiré de l'absence de production des pièces justificatives des dépenses. La société a fait appel. En cours d'instance contentieuse, elle a produit les pièces justificatives en question. L'administration, toutefois, a considéré que votre décision du 27 mai 2002 n'avait pu constituer un événement de nature à motiver la réclamation de la société, de sorte que celle-ci ne pouvait s'en prévaloir pour échapper au délai général de réclamation prévu aux a) et b) de l'article R. 196-1 du LPF. Elle a donc refusé de faire droit à la demande de restitution au-delà des deux années précédant celle de la réclamation. Ainsi, la restitution prononcée par l'administration devant la cour a seulement porté sur la période d'imposition du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2004. Demeurait seule en litige la taxe supportée sur la période du 1er janvier 1998 au 31 décembre 2001. La cour administrative d'appel de Nancy, faisant sienne la position défendue par l'administration, a confirmé la tardiveté, pour cette période, de la réclamation de la société. Celle-ci se pourvoit en cassation.

La cour administrative d'appel a jugé que votre décision du 27 mai 2002 ne pouvait être regardée comme un événement nouveau autorisant la société requérante à demander la restitution de la TVA ayant grevé les dépenses de restauration, de réception et de spectacles engagées au profit de ses salariés dans l'intérêt de l'entreprise, au titre des années 1998 à 2001. Elle a considéré que seul l'arrêt de la CJCE du 19 septembre 2000 était de nature à motiver une telle demande de restitution. Ce faisant, elle a reproduit une solution déjà éprouvée par la cour administrative d'appel de Versailles (CAA Versailles 17 décembre 2007, société Mentor Graphics France, n° 06VE00189, à la RJF 4/08 n° 504). La société, dans son pourvoi, critique ce raisonnement par un moyen d'erreur de droit. Même si l'on peut hésiter à adhérer à l'ensemble de son argumentation, nous croyons ce moyen fondé.

La société soutient en effet, d'une part, que l'arrêt de la CJCE du 19 septembre 2000 n'a pas révélé la non-conformité au droit communautaire de l'article 236 de l'annexe II au CGI, en tant qu'il excluait du droit à déduction les dépenses de réception, de restauration et de spectacles exposées dans l'intérêt de l'entreprise au profit de ses salariés ou dirigeants. Elle soutient, d'autre part, que seule votre décision *SITI* du 27 mai 2002 a révélé cette non-conformité.

¹ Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005.

21. L'analyse de ces deux aspects de son argumentation doit prendre en compte deux décisions récentes qui ont précisé la portée de l'article L. 190 du LPF.

Dans un avis du 23 mai 2011, vous avez précisé la portée de ces dispositions s'agissant des arrêts rendus par la Cour de justice de l'Union européenne (CE avis 23 mai 2011 société Santander Asset Management SGIIC SA, n° 344678 et autres, à publier au Recueil ; RJF 8-9/11 n° 1009 ; concl. P. Collin BDCF 8-9/11 n° 104). Vous avez jugé que seules les décisions de la CJUE retenant une interprétation du droit de l'Union qui révèle directement une incompatibilité avec ce droit d'une règle applicable en France sont de nature à constituer le point de départ du délai dans lequel sont recevables les réclamations motivées par la réalisation d'un tel événement, au sens et pour l'application de l'article R. 196-1 du LPF, et de la période sur laquelle l'action en restitution peut s'exercer en application de l'article L. 190 du même Livre. Vous avez ajouté qu'en principe, tel n'est pas le cas d'arrêts concernant la législation d'un autre Etat membre, sous réserve, notamment, de l'hypothèse dans laquelle une telle décision révèle, par l'interprétation qu'elle donne d'une directive, la transposition incorrecte de cette dernière en droit français.

Par ailleurs, dans deux décisions du 23 décembre dernier rendues à nos conclusions, vous avez admis, implicitement mais tout à fait consciemment, qu'une décision juridictionnelle pouvait révéler la non-conformité d'une instruction fiscale avec une règle de droit supérieure, au sens de l'article L. 190 du LPF, et constituer un événement nouveau au sens du c) de l'article R. 196-1 du même livre (CE 23 décembre 2011, société Keolis Cherbourg, n° 330094 et SEML Cité de la mer, n° 330095, à mentionner aux tables du Recueil). Vous avez donc admis que l'interprétation de la loi fiscale donnée par l'administration doit être regardée comme une « règle de droit » au sens de l'article L. 190 du LPF. Il s'en déduit qu'il n'y a pas d'obstacle de principe à ce que vous jugiez que votre décision *SITI* du 27 mai 2002 a révélé, au sens de ces dispositions, la non-conformité de l'instruction administrative du 13 novembre 2000 avec le droit communautaire.

22. Revenons au premier aspect de l'argumentation de la société, par lequel celle-ci conteste la portée donnée par la cour administrative d'appel à l'arrêt de la CJCE du 19 septembre 2000. Il nous semble fondé, encore que l'on puisse hésiter.

Au vu des motifs retenus par la CJCE dans cet arrêt, il était clair que la version de l'article 236 de l'annexe II au CGI issue du décret de 1989 n'était compatible avec le droit communautaire qu'en tant qu'elle maintenait les seules exclusions du droit à déduction prévues par le décret de 1967. Mais une fois ce principe affirmé, encore fallait-il connaître exactement, pour apprécier dans quelle mesure le décret de 1989 était non conforme au droit communautaire, l'étendue des exclusions du droit à déduction résultant du décret de 1967.

A cet égard, vous pourriez être tentés de considérer qu'une lecture attentive des motifs mêmes de l'arrêt *Ampafrance* aboutissait à la conclusion que les dépenses de réception, de restauration et de spectacles exposées au profit des salariés et dirigeants de l'entreprise mais dans l'intérêt de l'entreprise ne figuraient pas au nombre de celles couvertes par les exclusions prévues par le décret de 1967. La cour a en effet jugé, au point 40 de son arrêt, « que le décret [de 1967] excluait du droit à déduction de la TVA les dépenses exposées pour assurer le logement des dirigeants ou du personnel de l'entreprise, sans distinguer selon qu'elles avaient été engagées à des fins professionnelles ou pour répondre à des besoins individuels, et les dépenses de réception, de restaurant et de spectacles exposées pour assurer la satisfaction des besoins individuels des dirigeants ou du personnel ». Selon la lecture du

décret de 1967 faite par la Cour, l'expression « besoins individuels » s'opposait donc aux « fins professionnelles », de sorte que, ainsi que le soulignait Guillaume Goulard dans ses conclusions sur votre décision *SITI* du 27 mai 2002, la Cour a compris l'exclusion du décret de 1967 comme limitée aux dépenses de réception, de restaurant et de spectacles effectuées à des fins autres que professionnelles.

Vous pourriez cependant éprouver des réticences à déduire de cette circonstance la conclusion que l'arrêt *Ampafrance* a révélé la contrariété à la clause de *standstill* de la directive de l'article 236 de l'annexe II au CGI, dans sa version issue du décret de 1989, en tant qu'il excluait du droit à déduction les dépenses de réception, de restauration et de spectacles exposées au profit des salariés ou dirigeants mais dans l'intérêt de l'entreprise. En premier lieu, nous l'avons dit, parce que seule une lecture attentive de l'arrêt de la Cour permet de comprendre que, selon elle, le décret de 1989 est dans cette mesure également contraire à la directive. En deuxième lieu, parce que le motif de l'arrêt de la Cour que nous avons cité, qui n'est nullement le soutien nécessaire de son dispositif, ne porte pas sur l'interprétation d'une disposition de droit communautaire mais sur celle d'une disposition nationale ; or, si votre avis *Santander* admet qu'un arrêt de la CJUE puisse révéler indirectement l'incorrecte transposition d'une directive en droit français, seule une interprétation du droit de l'Union peut, selon ses termes, être à l'origine d'une telle révélation. Enfin parce qu'il faut se garder de faire de l'arrêt *Ampafrance* une lecture influencée par les événements survenus ultérieurement et que, si l'on s'efforce de résister à cette tentation de la lecture *a posteriori*, sa portée n'était, à la date à laquelle il est intervenu, pas du tout évidente sur le point qui nous intéresse.

Ces objections, à la réflexion, nous arrêtent.

23. Mais quoiqu'il en soit, nous croyons que vous n'avez pas à trancher expressément cette question. En effet, il nous semble qu'en tout état de cause, votre décision *SITI* du 27 mai 2002 constitue un événement au sens du c) de l'article R. 196-1 du LPF, de nature à permettre aux redevables de la TVA, sur la période mentionnée aux 3^e et 4^e alinéas de l'article L. 190 du LPF, de demander la restitution de la taxe ayant grevé les dépenses de réception, de restauration et de spectacles exposées dans l'intérêt de l'entreprise lorsqu'elles ont bénéficié aux salariés ou dirigeants.

L'interprétation de l'article 236 de l'annexe II au CGI, dans sa rédaction issue du décret de 1989, que l'administration a donnée dans son instruction du 13 novembre 2000, au vu de l'arrêt *Ampafrance*, a exclu en effet du droit à déduction, nous vous l'avons dit, les dépenses de réception, de restauration et de spectacles exposées au profit des salariés ou dirigeants mais dans l'intérêt de l'entreprise. Cette interprétation valait non seulement pour l'avenir, mais aussi pour la période antérieure à l'intervention de l'instruction.

Or, l'arrêt *Ampafrance* n'a pu, par construction, révéler la non-conformité au droit communautaire de cette instruction – sauf à considérer qu'une décision juridictionnelle puisse révéler la non-conformité à une règle de droit supérieure d'une « règle de droit », au sens de l'article L. 190 du LPF, édictée postérieurement à cette décision... ce qui serait audacieux au regard de la lettre de ces dispositions.

Seule votre décision du 27 mai 2002 a pu constituer l'événement ayant révélé la non-conformité au droit communautaire de cette instruction du 13 novembre 2000. Cette analyse nous semble logique et conforme à l'objet protecteur de l'article L. 190 du LPF. Peu importe,

en effet, que les exigences du droit communautaire soient restées les mêmes entre l'arrêt *Ampafrance* de la CJCE et votre décision du 27 mai 2002. Peu importe même que la portée de ces exigences ait été précisément connue dès l'intervention de cet arrêt, auquel cas votre décision n'en constituerait qu'une application. Ce qui nous paraît suffire, pour considérer qu'elle a de nouveau révélé une non-conformité au droit communautaire au sens de L. 190 et, dans cette mesure, qu'elle a constitué un événement au sens de R. 196-1, c'est que la non-conformité qu'elle constate est celle d'une règle de droit – toujours au sens de L. 190 – qui n'existait pas lorsque la CJCE a statué.

Le schéma nous paraît reproductible à l'infini : il nous semble qu'à chaque fois qu'une règle de droit – au sens de l'article L. 190 du LPF encore une fois, c'est-à-dire y compris une instruction administrative – vient s'interposer entre une norme supérieure et le contribuable et que la première est contraire à la seconde, il y a lieu de considérer que la décision juridictionnelle constatant cette contrariété opère une nouvelle révélation et constitue un événement nouveau susceptible de motiver une réclamation.

24. Si vous étiez réticents à nous suivre pour admettre un tel enchaînement d'événements emportant autant de révélations, au sens des articles L. 190 et R. 196-1 du LPF, nous persisterions néanmoins à vous proposer de censurer le raisonnement de la cour administrative d'appel.

Nous vous avons dit qu'il nous paraît difficile de considérer que l'arrêt *Ampafrance* a, d'emblée, révélé la non-conformité au droit communautaire du décret de 1989, en tant qu'il excluait du droit à déduction les dépenses de réception, de restauration et de spectacles exposées dans l'intérêt de l'entreprise lorsqu'elles ont bénéficié aux salariés ou dirigeants. Si vous étiez d'accord avec cette analyse, vous devriez alors admettre que cette non-conformité n'est apparue qu'avec votre décision du 27 mai 2002. C'est en effet par cette décision que vous avez, pour la première fois aussi précisément, interprété sur ce point les dispositions du décret de 1967 auxquelles se trouvait restreint, à la suite de l'arrêt *Ampafrance*, le champ des exclusions du droit à déduction prévues par décret de 1989 qui demeuraient compatibles avec le droit communautaire. Ce n'est qu'avec votre décision que s'est trouvée précisée, clairement, la notion de dépenses de réception, de restaurant et de spectacles « exposées pour assurer la satisfaction des besoins individuels des dirigeants et du personnel », dont les dispositions du décret de 1967 prévoyaient l'exclusion du droit à déduction et dont vous avez jugé qu'elle ne couvrait pas les dépenses de cette nature « motivé[es] par le souci d'assurer le bon déroulement des activités de l'entreprises », autrement dit celles exposées dans le cadre d'une gestion normale.

Nous vous proposons donc, à titre subsidiaire, de juger que votre décision du 27 mai 2002, en regardant comme non conforme au droit communautaire l'interprétation du décret de 1989 donnée par l'administration dans son instruction du 13 novembre 2000, en tant qu'elle exclut du droit à déduction les dépenses de réception, de restaurant et de spectacles supportées au bénéfice des dirigeants et des salariés dans l'intérêt de l'activité de l'entreprise, a révélé la non-conformité, dans cette même mesure, du décret de 1989.

*

Que vous suiviez le raisonnement que nous vous proposons à titre principal ou celui que nous venons de vous exposer à titre subsidiaire, vous en déduirez que la cour a commis l'erreur de droit qui lui est reprochée en jugeant que votre décision du 27 mai 2002 ne pouvait être

regardée comme un événement nouveau au sens du c) de l'article R. 196-1 du LPF, autorisant la société requérante, en application de l'article L. 190 du même livre, à demander en 2004 la restitution de la TVA ayant grevé les dépenses de réception, de restaurant et de spectacles engagées au profit de ses salariés dans l'intérêt de l'entreprise, au titre des années 1998 à 2001.

Vous annulerez donc l'arrêt attaqué. Vous pourrez faire droit à la demande présentée par la société au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative en mettant à la charge de l'Etat, à son profit, une somme de 3 000 euros sur les 4 000 qu'elle demande.

Par ces motifs nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué ;
- au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Nancy ;
- à ce que l'Etat verse une somme de 3 000 euros à la société au titre de l'article L. 761-1 du CJA.