

N° 445016
SARL Centre de parachutisme Paris-Nevers

N° 445020
EURL Angel Parachutisme

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 12 mai 2021
Lecture du 28 mai 2021

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Les sociétés Centre de parachutisme Paris-Nevers et Angel Parachutisme, implantées respectivement sur les aéroports de Nevers-Fourchambault (Nièvre) et de Chalon-Champforgeuil (Saône-et-Loire), promettent à leurs clients le « *grand frisson de [leur] vie* », « *à deux heures de Paris* » : elles leur proposent en effet des sauts en parachute biplace guidés par des parachutistes professionnels.

Après un vol d'une quinzaine de minutes à bord d'un avion de tourisme monomoteur, le client et son guide, harnachés ensemble, sont largués à 4 000 mètres d'altitude pour cinquante secondes de chute libre à 200 km/h, suivie d'une descente sous voile de quelques minutes au-dessus des tendres paysages de la Bourgogne, jusqu'à l'atterrissage.

Le prix unitaire d'un saut en tandem démarre autour de 250 € et varie selon qu'il est réalisé en semaine ou le week-end. Les clients peuvent aussi immortaliser l'événement en souscrivant à différents suppléments, de la classique photo de sortie d'avion au tournage d'une vidéo « VIP » par un autre parachutiste.

2.- Les sociétés requérantes auront peut-être obtenu, grâce à nous, un peu de publicité gratuite, mais elles ne devraient pas, pensons-nous, obtenir le taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) sur les prestations de sauts en parachute tandem qu'elles fournissent à leurs clients.

Par des réclamations contentieuses des 13 et 30 décembre 2016, les deux entreprises ont demandé à l'administration fiscale l'application aux prestations qu'elles avaient facturées en 2014, 2015 et 2016 du taux réduit de TVA de 10% prévu par le b *quater* de l'article 279 du code général des impôts en faveur des « *transports de voyageurs* » et la restitution d'une somme – 51 246 € pour Paris-Nevers, 130 639 € pour Angel Parachutisme – correspondant à la différence entre la taxe acquittée au taux normal et les droits résultant de l'application du taux réduit.

Après un rejet – implicite pour l’une, exprès pour l’autre – de leurs réclamations, les sociétés ont porté le litige devant le tribunal administratif de Dijon qui a rejeté leurs demandes par deux jugements du 31 mai 2018. Elles se pourvoient respectivement en cassation, sous les numéros appelés, contre deux arrêts en C+ du 6 août 2020 de la cour administrative d’appel de Lyon ayant rejeté les appels qu’elles avaient formés contre ces jugements. Les arrêts sont identiques et les écritures de cassation aussi, si bien qu’il est permis de les examiner ensemble.

3.- Deux moyens de cassation sont invoqués qui se rapportent respectivement aux motifs de l’arrêt en tant que la cour administrative d’appel s’est prononcée, d’abord, comme il se doit, au regard de la loi fiscale, ensuite seulement au regard de l’interprétation administrative de la loi fiscale.

4.- Les requérantes soutiennent de première part que la cour a entaché ses arrêts d’insuffisance de motivation, d’erreur de droit et de dénaturation des pièces du dossier en jugeant qu’une prestation de saut en parachute biplace, si elle peut être regardée comme une prestation de transport, ne permet néanmoins pas d’assurer le transport de voyageurs, dès lors qu’elle n’a pas pour objet le déplacement du client d’un lieu à un autre.

Le cadre juridique est celui qui résulte de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 dont l’article 98 énonce, au paragraphe 1, que « *Les Etats membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits* » et à son paragraphe 2, premier alinéa, que « *Les taux réduits s’appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l’annexe III* ». Ladite annexe III¹ mentionne, aux côtés, entre autres, des denrées alimentaires, des médicaments, des livres et des droits d’admission aux spectacles, à son paragraphe 5, « *le transport des personnes et des bagages qui les accompagnent* ».

On sait que la France a fait le choix de deux taux réduits à savoir le taux de 5,5% et le taux de 10%, qualifié de « taux intermédiaire ». L’article 279 du CGI dispose, à son *b quater*, que la TVA est perçue au taux de 10% en ce qui concerne « *les transports de voyageurs* ».

D’où ces deux questions que posent les litiges :

- le client d’un assujetti agissant en tant que tel qui effectue à titre onéreux une prestation de services de saut en parachute tandem, est-il, au regard de la TVA, le preneur d’une voire de deux prestation(s) de « transport » aérien effectuées, l’une en avion, puis l’autre en parachute ?
- Mais aussi, ce client est-il un « voyageur » (sans bagage) ?

A la première question, la cour administrative d’appel a répondu par l’affirmative.

¹ Intitulée « *Liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l’objet des taux réduits visés à l’article 98* ».

Décrivant les prestations en litige, elle a rappelé qu'elles consistaient à acheminer le client en altitude, à l'issue d'un déplacement aérien effectué en avion à partir d'un point de décollage « *situé au sol* » (certes) jusqu'à un point de largage « *en vol* » (certes encore), puis à larguer le client accompagné d'un parachutiste professionnel, lequel assure seul la manipulation du parachute, la conduite des deux personnes et leur atterrissage, à l'issue duquel le client est reconduit à son point de départ initial. La cour a admis qu'une telle prestation, qui s'effectue au moyen de deux aéronefs empruntés successivement – l'avion et le parachute – et qui ne pouvait, eu égard à sa nature et à ses modalités d'exécution, être scindée en plusieurs opérations distinctes, devait être regardée comme une prestation de transport.

Hélas pour les requérantes, à la seconde question, la cour a répondu par la négative.

Elle a en effet considéré que cette prestation de transport n'était pas une prestation de transport de voyageurs, au sens du b *quater* de l'article 279 du CGI, dès lors qu'elle n'avait pas pour objet le déplacement du client d'un lieu à un autre.

Pour vous demander de censurer ces motifs, les sociétés fondent entièrement leur raisonnement sur le constat que le saut en parachute tandem correspond en tous points à la définition civile du transport aérien, qui consiste, en vertu de l'article L. 6400-1 du code des transports, « *à acheminer par aéronef d'un point d'origine à un point de destination des passagers, des marchandises ou du courrier* ».

Selon cette définition, un contrat de transport aérien suppose de caractériser trois éléments cumulatifs :

- l'usage d'un aéronef ;
- le recours à cet aéronef pour effectuer un déplacement de passagers ;
- enfin un déplacement réalisé par un « transporteur », c'est-à-dire par un professionnel.

Or les requérantes retrouvent chacun de ces éléments dans la prestation de saut en parachute tandem. Elles observent ainsi :

i) que le parachute est un « *aéronef* » au sens de l'article L. 6100-1 du code des transports, qui le définit comme « *tout appareil capable de s'élever ou de circuler dans les airs* », étant observé que la Cour de cassation a plusieurs fois jugé qu'un parapente répond à cette définition (Cass., 1^{ère} Civ., 19 oct. 1999, *CPAM du Var c/ L... et autres*, n° 97-14.759, Bull. 1999, I, n° 287) ;

ii) que la prestation impliquait bien un déplacement de personnes, l'opération reposant sur l'enchaînement d'une prestation de « parachutage » (laquelle consiste à acheminer les parachutistes par avion jusqu'à l'altitude de largage voulue) suivie du saut en parachute proprement dit ;

iii) que le parachutiste professionnel qui accompagne le client a la complète maîtrise de la chute libre puis du vol.

Les requérantes ajoutent, à raison, que la circonstance que le lieu d'arrivée serait le même que le lieu de départ est sans incidence sur la qualification de transport aérien. Depuis longtemps en effet, la loi² a substitué à la définition ancienne du transport aérien comme un acheminement par aéronef « *d'un point à un autre* » la notion d'acheminement par aéronef « *d'un point d'origine à un point de destination* », qui peut donc être le même que le point d'origine, la Cour de cassation ayant par exemple admis qu'un vol à bord d'un ULM biplace accueillant un passager constitue un contrat de transport aérien « *peu important que le vol ait été circulaire* » (Cass., 1^{ère} Civ., 22 nov. 2005, *M... c/ Caisse régionale de Provence de l'assurance-maladie des professions indépendantes et a.*, n° 03-17.395, Bull. 2005, I, n° 446).

Les deux sociétés relèvent encore que le juge civil retient la qualification de contrat de transport aérien s'agissant des baptêmes de l'air, simples « *promenades aériennes* » pour la Cour de cassation, cette qualification ouvrant droit à une réparation quasi-automatique, mais forfaitaire, en cas de dommage causé au client (1^{ère} Civ., 22 nov. 2005, *B-X... c/ W... et a.*, n° 01-20.778, Bull. 2005, I, n° 444, LPA 4 août 2006 p. 18 note L. Bruneau), et qu'il n'en va différemment que lorsque le vol a pour but la participation sportive du passager, auquel cas c'est le droit commun de la responsabilité civile qui s'applique (1^{ère} Civ., 25 nov. 1997, *Sté Assurances La Réunion Aérienne c/ X... et a.*, n° 94-20.194, Bull. 1997, I, n° 332).

Enfin, si la requérante n'ignore pas que l'opération consistant à acheminer par avion des parachutistes jusqu'à l'altitude de largage (le « parachutage » donc) a la nature d'un « travail aérien » en vertu du code de l'aviation civile³, et non d'un transport aérien, ainsi que vous l'avez jugé en 2001 par une décision *Sté Turbo Mingo Organisation* en excluant pour ce motif l'application du taux réduit (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 27 juil. 2001, n° 211774, T. p. 945, RJF 2011 n° 1373), elle soutient que la prestation de parachutage non éligible au taux réduit n'est ici que l'accessoire de la prestation principale de saut en parachute qui, selon elle, est éligible.

Toute cette argumentation est intéressante mais non déterminante, tant il est manifeste que le client, preneur de la prestation de services de saut en parachute tandem, n'est pas un « voyageur » au sens commun ni au sens fiscal du terme, que le prix de la prestation ne rémunère nullement le service consistant à l'acheminer d'un point à un autre et que la prestation ne saurait être artificiellement tronçonnée en plusieurs opérations distinctes.

Le client paie pour un saut en parachute et ce saut en parachute est ici, de toute évidence, une pure activité récréative, à la rigueur une activité à caractère sportif, si le client n'est pas totalement passif et réalise, avec son instructeur, des figures de voltige ou des déplacements aériens, pendant la chute libre ou pendant le vol. Mais dans tous les cas, il s'agit d'un loisir et non d'une prestation de transport.

C'est ce que, dans un contexte analogue, la cour administrative d'appel de Bordeaux avait jugé à propos des descentes de rivières en raft (CAA Bordeaux, 3^{ème} ch., 6 févr. 2001, *Alti*, n° 98BX00072, RJF 2001 n° 775), qui ne sont pas un « transport fluvial » de voyageurs.

² Art. 42, I de la loi n° 82-1153 du 30 déc. 1982 d'orientation des transports intérieurs ayant modifié l'article L. 310-1 du code de l'aviation civile.

³ Art. R. 421-1 de ce code.

Ce que paie le client, dans notre cas, ce n'est pas le trajet qu'on lui fait faire depuis la porte de l'avion s'ouvrant sur le vide jusqu'au plancher des vaches. C'est le grand frisson, l'émotion forte, la découverte de la troisième dimension, l'expérience de saut puis l'expérience de vol. L'acheminement depuis l'avion jusqu'au sol ne peut donc constituer la « prestation caractéristique » du contrat. Pour l'application des dispositions fiscales en matière de TVA, le saut en parachute tandem ne saurait donc avoir la nature d'un transport de voyageur, car il n'a pas principalement cet objet. Or, c'est bien par rapport à l'objet de la prestation que vous raisonnez pour apprécier si un contrat, quelle que soit la qualification retenue par les parties, doit être regardé comme portant sur une opération de transport de voyageur (9^{ème} et 7^{ème} ssr, 27 avr. 1988, *SA Société des transports Pierre Moritz*, n° 58087, T. p. 765, RJF 1988 n° 722).

Dans ces conditions, toutes les arguments des requérantes manquent leur cible. Peu importe, en particulier, que la Cour de cassation applique au contrat noué entre le parachutiste professionnel et son client le régime protecteur de la responsabilité civile des transporteurs qu'elle a créé par son arrêt *Compagnie Transatlantique* de 1911 en jugeant que le transporteur, soumis à une obligation de sécurité, doit amener le voyageur sain et sauf à destination et voit sa responsabilité engagée en cas de mort ou de dommage corporel survenant au voyageur (Civ., 21 déc. 1911, S. 1912, I, 73, note Lyon-Caen, GAJC 13^{ème} éd. n° 262), sauf à démontrer un événement de force majeure (1^{ère} Civ., 3 juil. 2002, *SNCF c/ CRAC de la Côte d'Azur et a.*, n° 99-20.217, Bull. civ. I, n° 183).

La branche d'erreur de droit ne peut donc qu'être écartée et, pour le reste, la cour a suffisamment motivé ses arrêts et n'a pas dénaturé les pièces du dossier.

5.- Les requérantes soutiennent de seconde part que la cour a entaché ses arrêts d'erreur de droit en jugeant qu'elles ne pouvaient se prévaloir, sur le fondement du deuxième alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, du paragraphe n° 140 des commentaires administratifs publiés au BOFIP-Impôts le 25 juin 2013 sous la référence BOI-TVA-LIQ-30-20-60.

Ce paragraphe reproduit le texte d'une décision de rescrit du 6 septembre 2005, répondant à la question de savoir « *Quel est le taux de TVA applicable aux baptêmes de l'air en engins ultra-légers motorisés (ULM) ?* ». Elle énonce sur ce point : « *Indépendamment du caractère touristique de la prestation, le taux réduit de la TVA prévu au b quater du l'article 279 du CGI pour les transports de voyageurs s'applique aux opérations de baptêmes de l'air dès lors qu'elles répondent à la définition du transport aérien prévu par l'article L.6400-1 du code des transports et l'article R.330-1 du code de l'aviation civile. Constitue un transport aérien au sens de ces dispositions toute opération consistant à acheminer par aéronef, d'un point d'origine à un point de destination, des passagers, du fret ou du courrier à titre onéreux. Tel est notamment le cas des baptêmes de l'air en engins ULM (...)* ».

Les juges d'appel ont opposé aux requérantes qu'elles n'entraient pas, à raison des opérations de saut en parachute tandem, dans les prévisions de la doctrine invoquée. Ils ont relevé, « *en outre* », qu'elles avaient appliqué la TVA dont elles ont ultérieurement demandé

la restitution sans faire application de cette interprétation administrative de la loi fiscale, ce dont ils ont déduit qu'elles ne pouvaient « *en tout état de cause* » se prévaloir des énonciations.

La première branche du moyen part de l'idée qu'une « *invocation par analogie d'une doctrine administrative est parfaitement recevable* », dès lors qu'elle « *concerne un impôt identique et porte sur la même règle d'imposition* ». Ce n'est toutefois pas la ligne de votre jurisprudence qui a depuis longtemps érigé en principe l'interprétation littérale de la doctrine. Comme le retient votre avis de Section Mlle Y... : « *Si les dispositions de l'article L. 80 A (...) instituent une garantie contre les changements de doctrine de l'administration, qui permet aux contribuables de se prévaloir des énonciations contenues dans les notes ou les instructions publiées, qui ajoutent à la loi ou la contredisent, c'est à la condition que les intéressés entrent dans les prévisions de la doctrine, appliquée littéralement, résultant de ces énonciations* » (Avis Section, 20 oct. 2000, Mlle Y..., n° 222675, rec. p. 448, RJF 2001 n° 67, avec concl. G. Bachelier p. 10, BDCF 1/01 n° 7 et Dr. fisc. 2001 n° 10 c. 201).

Quand, par voie de circulaire publiée, l'administration fait connaître son interprétation d'un texte fiscal dans une situation *x* (par exemple : le taux de TVA applicable aux baptêmes de l'air en ULM), elle ne peut être regardée comme ayant pris position sur une situation *y* (par exemple : le taux de TVA applicable aux sauts en parachute tandem), ces situations seraient-elles voisines et l'imposition en cause identique, sauf à transformer la garantie de l'article L. 80 A du LPF, instrument de sécurité juridique au service du contribuable, en instrument d'insécurité juridique totale pour l'administration fiscale.

La seconde branche du moyen est tout aussi infondée.

Les requérantes reprochent à la cour de leur avoir opposé qu'elles n'avaient pas fait application de la doctrine qu'elles invoquaient. Mais la cour a eu raison, car rien en pratique ne faisait obstacle à ce que les deux entreprises, si elles s'y croyaient fondées, fassent spontanément application de la doctrine. Et contrairement à ce qu'elles soutiennent, elles n'entrent pas dans le champ des rares exceptions, récemment éclairées par vos arrêts *A...* et *Damolin Etrechy* du 9 septembre 2020 (8^{ème} et 3^{ème} chr, 9 sept. 2020, *A...*, n° 433821, à mentionner aux T., *Sté Damolin Etrechy*, n° 434364, à mentionner aux T., RJF 2020 n° 984 et 1004, à nos concl. C1004, chron. G. de la Taille RJF p. 1429), qui permettent à un contribuable de s'affranchir de la condition d'application de la doctrine, eu égard à l'objet des énonciations invoquées, lorsqu'il lui est seulement permis de faire pour la première fois application de la doctrine par sa réclamation.

PCMNC au rejet des deux pourvois, y compris des conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.