N° 268681
S.A. Etablissements Louis Mazet et autres

8ème et 3ème sous-sections réunies
Séance du 4 avril 2005
Lecture du 29 juin 2005

CONCLUSIONS

M. Laurent Olléon, commissaire du gouvernement

Par un arrêt Commission c/ France du 12 septembre 2000 (aff. C 276/97 : RJF 12/00 n° 1536), la Cour de justice des communautés européennes a jugé que les concessionnaires d'autoroutes, en tant qu'ils mettent à la disposition des usagers contre rémunération une infrastructure routière, accomplissent une activité économique au sens de la directive n° 77/388 CEE du 17 mai 1977, dite "sixième directive". Faisant usage du critère du lien direct, la Cour a conclu que cette mise à disposition constitue une prestation de services effectuée à titre onéreux. Elle a enfin jugé que si des organismes de droit public exploitant une autoroute à péage peuvent exercer cette activité en tant qu'autorités publiques et ne pas être assujettis à la TVA en application de l'article 4 § 5 de la sixième directive, des opérateurs de droit privé exerçant la même activité d'exploitation d'autoroutes sont assujettis.

Cet arrêt condamnait le système français, dans lequel les péages n'étaient pas soumis à la TVA, motif pris de ce que l'activité de construction puis d'exploitation des ouvrages moyennant la perception de péages était exercée dans le cadre d'un mandat pour le compte de l'Etat. Le droit national faisait seulement entrer dans le champ de la taxe la rémunération des prestations de construction et de gestion de ces ouvrages rendues à l'État, correspondant à la quote-part des péages que le concessionnaire conservait pour son compte.

L'article 2 de la loi n° 2000-1353 du 30 décembre 2000 portant loi de finances rectificative pour 2001 s'est très vite attaché à mettre la loi française en conformité avec la sixième directive en abrogeant, à compter du 1er janvier 2001, les dispositions des articles 266-1-h et 273 ter du code général des impôts. Depuis cette date, les péages sont ainsi assujettis à la TVA dans les conditions de droit commun.

S'agissant du passé, le point VII de l'article 2 de la loi du 30 décembre 2000 a prévu la possibilité, pour les exploitants d'ouvrages, de formuler des réclamations tendant à l'exercice du droit à déduction de la TVA ayant, le cas échéant, grevé à titre définitif les travaux de construction et de grosses réparations réalisés à compter du 1er janvier 1996 au titre d'ouvrages mis en service avant le 12 septembre 2000. Il ne s'agit là que d'une faculté, et l'on comprend pourquoi tous les concessionnaires ne l'ont pas exercée. La loi précise en effet que le montant restitué est, en cas d'exercice de l'option, égal à l'excédent de taxe sur le montant de la TVA

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

afférente aux péages que l'exploitant n'a pas acquittée du 1er janvier 1996 au 11 septembre 2000. C'est en se livrant à ce petit calcul que la plupart des exploitants d'ouvrages ont renoncé à demander la déduction de la TVA qu'ils avaient acquittée, seuls deux d'entre eux choisissant d'exercer l'option : la société des autoroutes Paris Normandie et la société française du tunnel routier de Fréjus.

Le système repose donc sur l'idée, parfaitement conforme au droit communautaire et à votre jurisprudence, selon laquelle l'arrêt de la Cour de justice a révélé l'assujettissement à la TVA des sociétés concessionnaires d'autoroute qui, s il n'était pas prévu par la législation française, n'en découlait pas moins de la sixième directive. Or vous avez jugé, par une décision de Section du 14 décembre 1979, Comité de propagande de la Banane (RJF 2/80 n° 99), rendue aux conclusions de Bruno Martin Laprade, que lorsqu'un assujetti réalise une affaire moyennant un prix convenu qui ne mentionne aucune TVA dans des conditions qui ne font pas apparaître que les parties seraient convenues d'ajouter au prix stipulé un supplément de prix égal à la TVA applicable à l'opération, la taxe due au titre de cette affaire doit être assise sur une somme égale au prix stipulé, diminué notamment du montant de ladite taxe. En d'autres termes, un assujetti qui facture une prestation ou la livraison d'un bien sans mentionner le montant de la taxe doit être réputé avoir émis une facture toutes taxes comprises, si bien que le prix facturé comprend la TVA. C'est ce que le jargon désigne sous l'expression TVA "en dedans", par opposition à la TVA "en dehors", qui est celle que l'on ajoute à un prix facturé hors taxe.

L'Etat, en proposant aux exploitants d'ouvrage désireux de récupérer la TVA qu'ils avaient exposée sur les travaux de construction des autoroutes et les grosses réparations de leur verser une soulte correspondant à la différence entre cette TVA et celle qu'ils n'avaient pas acquittée du 1er janvier au 11 septembre 2000, a donc implicitement mais nécessairement considéré que ces exploitants avaient, au cours de cette période, collecté de la TVA sur leurs usagers.

Ce mécanisme a, comme chacun pouvait s'y attendre, éveillé l'attention de certains de ces usagers. C'est ainsi qu'au début de l'année 2001, la Fédération nationale des transporteurs routiers s'est inquiétée auprès du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie de la question de savoir si les usagers étaient en droit de prétendre à la restitution de la TVA qui avait grevé les péages qu'ils ont acquittés avant le 1er janvier 2001, date d'entrée en vigueur du nouveau régime. Par un courrier en date du 27 février 2001, la secrétaire d'Etat au budget a répondu au délégué général de cette fédération que les principes régissant la TVA et les règles du contentieux de l'impôt s'opposent à ce qu'un redevable obtienne la restitution d'une taxe à laquelle les services qu'il a utilisés n'ont pas été soumis. Elle a en revanche rappelé que les entreprises de transport routier étaient autorisées à déduire dans les conditions de droit commun la taxe qu'elles supportent effectivement depuis le 1er janvier 2001.

Ce courrier de la secrétaire d'Etat au budget annonçait enfin la publication prochaine d'une instruction commentant les nouvelles règles applicables. Ce fut chose faite avec l'instruction 3 A-4-01 du 27 février 2001, parue au Bulletin officiel des impôts du 16 mars 2001. Ce texte présente, en conséquence de l'arrêt de la CJCE, les règles applicables aux exploitants d'ouvrages de circulation routière (c'est le point A de ce texte) et à leurs usagers (c'est le point B). S'agissant des premiers, l'instruction indique qu'ils doivent, à compter du 1er

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

janvier 2001, imposer à la TVA les péages. S'agissant des seconds, le texte précise que les usagers redevables de la TVA sont, à compter du 1er janvier 2001, autorisés à déduire la taxe grevant les péages qui leur est facturée par les exploitants. Cette déduction s'opère dans les conditions de droit commun : elle porte sur la TVA acquittée au titre du péage et qui figure sur le reçu ou la facture qui leur est délivrée, lesquels doivent comporter un certain nombre de mentions.

Le 5 décembre 2002, le président du comité des sociétés d'économie mixte concessionnaires d'autoroutes a communiqué pour avis au directeur général des impôts plusieurs demandes présentées par le cabinet d'avocats Francis Lefebvre pour le compte de ses clients transporteurs routiers et tendant à ce que leur soient délivrées des factures rectificatives faisant apparaître une TVA au titre des péages acquittés du 1er janvier 1996 au 31 décembre 2000. Par un courrier du 15 janvier 2003, le directeur de la législation fiscale a apporté à son interlocuteur plusieurs précisions. Confirmant l'analyse développée dans la lettre que la secrétaire d'Etat au budget avait adressée à la Fédération nationale des transporteurs routiers, il y affirmait que les sociétés concessionnaires d'autoroutes "ne sont pas fondées à délivrer des factures rectificatives faisant apparaître une taxe au titre des péages acquittés par les usagers avant le 1er janvier 2001 qui n'ont pas été soumis à cet impôt". Il ajoutait que "la taxe qui serait, le cas échéant, mentionnée sur de telles factures rectificatives serait due au Trésor du seul fait de sa facturation". Il précisait enfin que cette analyse n'était pas applicable "aux sociétés concessionnaires qui ont sollicité et obtenu une restitution de TVA sur le fondement du VII de l'article 2 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2000", ces sociétés, "et elles seules, étant fondées à délivrer des factures rectificatives faisant apparaître la TVA ayant grevé les péages acquittés par leurs usagers depuis le 1er janvier 1996".

La société des Etablissements Louis Mazet et six autres transporteurs routiers vous demandent d'annuler pour excès de pouvoir l'instruction du 27 février 2001, le courrier de la secrétaire d'Etat au budget du même jour et la lettre du directeur de la législation fiscale du 15 janvier 2003, par une requête qui ne vise en réalité que les dispositions de ces textes qui concernent les possibilités de déduction de la TVA sur le péage pour la période antérieure au 1er janvier 2001.

Le ministre oppose à cette requête une fin de non recevoir inspirée de votre jurisprudence de Section du 18 décembre 2002, Mme D… (p. 463). Par cette décision, vous avez jugé que "l'interprétation que l'autorité administrative donne, notamment par voie de circulaires ou d'instructions, des lois et règlements qu'elle a pour mission de mettre en œuvre n'est pas susceptible d'être déférée au juge de l'excès de pouvoir lorsque, étant dénuée de caractère impératif, elle ne saurait, quel qu'en soit le bien-fondé, faire grief". Le ministre se fonde plus précisément sur les conséquences que vous avez cru pouvoir tirer de cette jurisprudence en jugeant qu'une instruction fiscale qui se borne à résumer les modifications apportées par le législateur à un dispositif donné et à rappeler le régime en vigueur n'a pas pour objet de donner de ces dispositions législatives une interprétation qui, par son caractère impératif, devrait être regardée comme faisant grief (4 février 2004, n° 248647, Office public d'habitations à loyer modéré de Seine-et-Marne : RJF 4/04 n° 405). Il soutient ainsi que les trois actes attaqués, qui se bornent à résumer les modifications apportées par l'article 2 de la loi de finances rectificatives du 20 décembre 2000, ne peuvent être considérées comme faisant grief et ne sont, par suite, pas susceptibles de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Vous ne pourrez selon nous qu'écarter cette fin de non recevoir s'agissant des deux courriers litigieux, qui n'entrent pas dans le champ de la jurisprudence D.., dans la mesure où il ne s'agit pas d'instructions ou de circulaires adressées aux services. S'agissant de l'instruction fiscale, nous vous inviterions volontiers à écarter la fin de non recevoir en abandonnant expressément la jurisprudence OPHLM de Seine-et-Marne, que nous avons vivement critiquée dans d'autres fonctions (voir chronique à la RJF 4/04, p. 271). Mais cette affaire ne vous en fournira pas l'occasion si, comme nous le pensons, vous devez rejeter les conclusions dirigées contre cette instruction.

En effet, ainsi que nous vous l'avons dit, ce texte présente le régime applicable à compter du 1er janvier 2001, et les requérants lui font dire ce qu'il ne dit pas, à savoir qu'il proscrirait la possibilité pour les usagers de déduire la TVA qu'ils sont réputés avoir acquitté avant le 1er janvier 2001. Si l'instruction affirme qu'à compter de cette date, les usagers sont autorisés à déduire, dans les conditions de droit commun, la taxe grevant les péages qui leur est facturée par les exploitants, elle n'exclut pas *a contrario* toute possibilité de déduction pour la période antérieure. Le ministre l'a peut-être pensé très fort en concevant l'instruction, mais il ne l'a pas écrit.

Demeurent les conclusions en annulation dirigées contre les lettres des 27 février 2001 et 15 janvier 2003. Ces lettres sont-elles susceptibles de recours ? Il nous semble que oui.

Par une décision de Section du 5 novembre 1993, n° 132305, Le Courrier de l'Ouest (RJF 12/93 n° 1575), vous avez jugé recevable le recours pour excès de pouvoir dirigé contre une lettre par laquelle un directeur de services fiscaux, en réponse à la demande formulée par une entreprise, refuse d'étendre à une catégorie de salariés de cette entreprise le bénéfice d'une déduction supplémentaire pour frais professionnels prévue pour une autre catégorie de salariés. Cette jurisprudence nous semble rendre recevables les conclusions par lesquelles les sociétés requérantes attaquent la lettre adressée le 27 février 2001 à la Fédération nationale des transporteurs routiers par la secrétaire d'Etat au budget.

Moins immédiate apparaît la recevabilité des conclusions formées par ces sociétés à l'encontre du courrier du 15 janvier 2003 qui est, lui, adressé au comité des sociétés d'économie mixte concessionnaires d'autoroutes. Elle nous semble toutefois découler d'une autre de vos décisions, par laquelle vous avez jugé que la lettre par laquelle l'administration informe une association qu'elle ne remplit pas les conditions définies par l'article 200 du code général des impôts pour que les dons effectués à son profit ouvrent droit, pour leurs auteurs, à une réduction d'impôt et qu'elle ne peut donc établir au profit de ceux-ci des reçus fiscaux leur permettant de bénéficier de cet avantage constitue une décision faisant grief à cette association (CE 3 juillet 2002 n° 214393 Association des contribuables associés : RJF 10/02 n° 1369). Dès lors que vous avez admis dans cette affaire la recevabilité de l'action de l'association, vous auriez *a fortiori* admis celle d'un requérant faisant état de sa qualité de donateur. Revenant à la présente espèce, il n'est guère douteux que l'interdiction faite aux concessionnaires d'autoroutes de délivrer des factures rectificatives faisant apparaître une TVA pour la période antérieure au 1er janvier 2001 fait grief aux transporteurs routiers qui souhaitent obtenir la déduction. Vous êtes en présence d'une relation triangulaire, et les conclusions dont les transporteurs vous saisissent à l'encontre de la lettre du 15 janvier 2003 sont donc bien recevables.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Vous devrez selon nous faire droit aux conclusions tendant à l'annulation des deux lettres, en accueillant l'argumentation développée à titre principal par les sociétés requérantes, selon laquelle l'interdiction faite aux usagers de récupérer la taxe pour la période antérieure au 1er janvier 2001 méconnaît l'article 271 du code général des impôts et le troisième alinéa de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales.

Contrairement à ce qu'affirment les trois actes litigieux, ce n'est pas à compter du 1er janvier 2001 que les péages autoroutiers ont été soumis à la TVA. Le 1er janvier 2001 est seulement la date à partir de laquelle le droit positif français s'est trouvé en conformité avec la sixième directive, pour l'application de laquelle, ainsi que l'a révélé la CJCE par son arrêt du 12 septembre 2000, les activités des concessionnaires d'autoroutes ont, depuis l'origine, revêtu le caractère de prestations se services effectuées à titre onéreux. Car ce que cet arrêt a révélé, c'est l'inconventionnalité des articles 273 ter et 266-1-h du code général des impôts. Or cette inconventionnalité, en rendant inapplicables les dispositions en cause, ne créait pas un vide juridique : elle faisait seulement retomber dans le droit commun en matière de champ d'application de la TVA et d'exercice du droit à déduction. Il est d'ailleurs significatif, de ce point de vue, que le point VII de l'article 2 de la loi du 30 décembre 2000 règle le cas de la TVA acquittée par les exploitants d'ouvrages avant le 12 septembre 2000, date de l'arrêt de la Cour de justice, et non avant le 1er janvier 2001, date présentée –et présentée à tort- par l'instruction comme celle du retour dans le droit commun.

L'Etat aurait donc très bien pu, à la suite de cet arrêt de la CJCE, opérer des redressements sur les concessionnaires d'autoroutes, en leur demandant, par application de votre jurisprudence de Section précitée, Comité de la propagande de la banane, de verser au Trésor la TVA "en dedans" qu'ils étaient réputés avoir collectée dans le délai de reprise. Ce n'est pas ainsi qu'il a décidé de procéder, en privilégiant un mécanisme qui, en quelque sorte, laissait les concessionnaires d'autoroutes tirer les premiers. A ceux qui demanderaient ni plus ni moins que la possibilité de déduire, dans les conditions de droit commun, la TVA qu'ils avaient exposée dans le délai de réclamation, il ne serait remboursé que la différence entre cette TVA et la TVA "en dedans".

Mais la TVA "en dedans" réputée acquittée par les usagers des autoroutes n'est pas un élément qui apparaît ou disparaît selon que l'assujetti qui l'a facturée a, de son côté, demandé ou non la déduction de la TVA qu'il a lui-même exposée. Elle existe ou bien n'existe pas, indépendamment de ces circonstances. Or le système de la soulte mis en place par le point VII de l'article 2 de la loi du 30 décembre 2000 prouve bien que cette TVA "en dedans" existe, puisqu'elle est l'un des deux termes de la soustraction opérée.

Le directeur de la législation fiscale en est du reste bien conscient, qui dans sa lettre du 15 janvier 2003 autorise les seules sociétés concessionnaires ayant opté pour le système de la soulte à délivrer des factures rectificatives, interdisant aux autres de le faire. Dans la pureté des principes, c'est dans la mesure de cette interdiction, et dans cette mesure seulement, que cette lettre devrait être annulée, comme directement contraire aux dispositions de l'article 289 du code général des impôts, qui prévoient que "tout assujetti doit délivrer une facture ou un document en tenant lieu pour les biens livrés ou les services rendus à un autre assujetti ou à une personne morale non assujettie, ainsi que pour les acomptes perçus au titre de ces opérations lorsqu'ils donnent lieu à exigibilité de la taxe", et que "la facture ou le document en tenant lieu

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

doit faire apparaître, par taux d'imposition, le total hors taxe et la taxe correspondante mentionnés distinctement". Mais vous jugerez sans doute préférable d'annuler dans son ensemble cette lettre du 15 janvier 2003, en considérant qu'elle avait pour unique objet l'interdiction qui nous semble illégale.

Quant à la lettre du 27 février 2001, elle est illégale en ce qu'elle répond à la fédération nationale des transporteurs routiers que les entreprises de transport routier ne pouvaient, avant le 1er janvier 2001, prétendre à la restitution d'une TVA qui n'était pas perçue sur les péages réclamés aux usagers. Cette illégalité découle de ce qu'à la suite de l'arrêt de la CJCE , les dispositions de droit commun trouvaient à s'appliquer, et notamment l'article 271 du code général des impôts, aux termes duquel "la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la TVA applicable à cette opération", et "le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible". Par conséquent, ainsi que nous vous l'avons dit, la TVA sur les péages doit être réputée avoir été perçue "en dedans". Et la circonstance que l'Etat ait, à la suite de l'arrêt de la CJCE, renoncé à percevoir effectivement cette TVA que les concessionnaires étaient réputés avoir collectée, en application de votre jurisprudence Comité de propagande de la banane, ne pouvait faire obstacle à ce que les transporteurs routiers prétendent à la déduction de la TVA d'aval. La formulation de la lettre de la secrétaire d'Etat au budget rendant assez indivisibles les dispositions illégales, vous devrez certainement l'annuler dans son intégralité.

Notons avant de conclure que, dans l'hypothèse où vous n'accueilleriez pas leur argumentation principale, les requérants développent une argumentation subsidiaire, par laquelle ils s'attachent à obtenir l'annulation des décisions litigieuses en contestant la conformité au droit communautaire du point VII de l'article 2 de la loi du 30 décembre 2000. Selon eux, la France ne pouvait, en exécution de l'arrêt de la CJCE, laisser la faculté aux concessionnaires d'autoroutes de décider, en exerçant ou non l'option, de verser la TVA au titre de la période encore passible du droit de reprise de l'administration. Ils rappellent ainsi que l'article 10 du traité CE prescrit aux Etats membres de prendre toutes mesures propres à assurer l'exécution des actes des institutions de la Communauté. La loi serait donc contraire au droit communautaire en ce qu'elle prévoit une dispense de taxe au profit des concessionnaires d'autoroute pour la période antérieure. Et les requérants de rappeler que les contributions nationales au budget communautaire sont fonction des recettes de TVA des Etats membres, lesquelles ne sauraient donc, en application du droit communautaire, se dispenser de percevoir une taxe qui existe pourtant en vertu de la sixième directive.

Enfin, toujours à titre subsidiaire, ils invoquent la violation par les actes attaqués de l'article 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales combiné avec l'article premier du premier protocole additionnel à cette convention, en soutenant qu'ils opèrent une discrimination illégale en distinguant les possibilités de déduction des usagers selon que les réseaux qu'ils empruntent sont exploités par un concessionnaire qui a ou non exercé l'option prévue par la loi du 30 décembre 2000.

Dans la mesure où nous estimons que la solution du litige peut découler de la seule application des règles de droit nationales, nous pensons que vous n'aurez pas à vous prononcer sur cette argumentation subsidiaire, qui nous paraît néanmoins particulièrement intéressante…

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Les requérants vous saisissaient de conclusions tendant à ce qu'il soit enjoint au ministre chargé du budget de prendre une nouvelle instruction à la suite de l'annulation de celle du 27 février 2001. Si vous nous avez suivi, vous aurez rejeté les conclusions dirigés contre cette instruction, si bien que votre décision n'impliquera pas, à titre de mesure d'exécution, qu'une nouvelle instruction soit prise.

Enfin, vous pourrez faire droit aux conclusions par lesquelles les requérants vous demandent de mettre à la charge de l'Etat, à leur profit, une somme de 4.000 euros au titre des frais exposés par eux et non compris dans les dépens.

Et par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de la lettre de la secrétaire d'Etat au Budget en date du 27 février 2001 ;
- à l'annulation de la lettre du directeur de la législation fiscale en date du 15 janvier 2003 ;
- à ce que soit mise à la charge de l'Etat, au profit des requérants, une somme de 4.000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- au rejet du surplus des conclusions de la requête.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.