

N°s 286699 - 286894 - 286896 - 287399 - 287400 -
287401 - 287477 - 287539 et 287587

Compagnie financière et industrielle des autoroutes et autres

8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies

Séance du 27 septembre 2006

Lecture du 22 novembre 2006

CONCLUSIONS

M. Laurent OLLEON, Commissaire du Gouvernement

Sous les numéros qui viennent d'être appelés, vous êtes saisis de requêtes en tierce opposition formées contre votre décision du 29 juin 2005, SA Etablissements Louis Mazet et autres (RJF 10/05 n° 1016), par laquelle vous avez annulé la décision du 27 février 2001 du secrétaire d'Etat au budget, qui refusait par principe aux transporteurs routiers la possibilité de déduire la TVA afférente aux péages autoroutiers qu'ils avaient acquittés avant le 1^{er} janvier 2001, et la décision du 15 janvier 2003 du directeur de la législation fiscale, selon laquelle les sociétés concessionnaires d'autoroutes n'étaient pas fondées à délivrer aux transporteurs routiers des factures rectificatives comportant mention de la TVA exigible au titre de la période antérieure au 1^{er} janvier 2001.

Rappelons rapidement les termes et enjeux de cette affaire.

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 TVA". 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 en revanche assujettis.

Cet arrêt condamnait le système français, dans lequel les péages n'étaient, en vertu des articles 266-1-h et 273 ter du code général des impôts, pas soumis à la TVA. L'article 2 de la loi n° 2000-1353 du 30 décembre 2000 portant loi de finances rectificative pour 2001 s'est attaché à mettre la loi nationale en conformité avec la sixième directive en abrogeant, à compter du 1^{er} janvier 2001, les dispositions des articles 266-1-h et 273 ter du code général des impôts. Depuis cette date, les péages sont donc 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 1^{er} 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 afférente aux péages que l'exploitant n'a pas acquittée du 1^{er} janvier 1996 au 11 septembre 2000. C'est en se livrant à ce calcul que les exploitants d'ouvrages ont, à quelques exceptions près, sur lesquelles nous reviendrons, renoncé à demander la déduction de la TVA qu'ils avaient acquittée.

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'autoroutes 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.

En proposant aux exploitants d'ouvrages 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 1^{er} janvier 1996 au 11 septembre 2000, l'Etat a donc implicitement mais nécessairement considéré que ces exploitants avaient, au cours de la période, collecté de la TVA sur leurs usagers.

Ce mécanisme a éveillé l'attention de certains de ces usagers. 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 1^{er} 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 1^{er} 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.

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 1^{er} 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 1^{er} 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 1^{er} janvier 1996".

La société des Etablissements Louis Mazet et six autres transporteurs routiers vous ont demandé 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 concernaient les possibilités de déduction de la TVA sur les péages pour la période antérieure au 1^{er} janvier 2001. Par votre décision du 29 juin 2005 précitée, vous avez rejeté les conclusions dirigées contre l'instruction, en jugeant que celle-ci ne disait mot des conditions de déduction de la TVA sur la période antérieure au 1^{er} janvier 2001. En revanche, vous avez annulé les courriers des 27 février 2001 et 15 janvier 2003. S'agissant du premier courrier, vous avez jugé qu'il méconnaissait les dispositions combinées des articles 256 et 271 du code général des impôts, qui "ouvrent aux transporteurs routiers assujettis à cette taxe le droit de déduire, sous réserve des conditions relatives à l'exercice du droit à déduction et tenant notamment à la détention de factures, la taxe exigible au titre de ces péages, dont le montant doit être déterminé dans les conditions prévues aux articles 266 et suivants du même code, desquels il résulte que l'assiette imposable est constituée du prix de ces péages, diminué de la taxe exigible". S'agissant de la lettre du 15 janvier 2003, vous avez jugé qu'elle méconnaissait les dispositions du I de l'article 289 du code général des impôts, dont il résulte, lorsqu'elles sont combinées avec les dispositions du VII de l'article 2 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2000, que les sociétés concessionnaires d'autoroutes, dès lors que la TVA est exigible au titre des péages acquittés par les transporteurs routiers assujettis à cette imposition, doivent délivrer à ces derniers, à leur demande, une facture mentionnant la taxe exigible.

Les sociétés concessionnaires d'autoroutes auteurs des tierces oppositions dont vous êtes saisis aujourd'hui s'attachent à vous démontrer que votre décision du 29 juin 2005 leur a causé un préjudice financier et matériel, si bien qu'elles auraient dû être appelées en la cause.

Le préjudice financier proviendrait du risque qui pèse sur elles de devoir reverser au Trésor public la TVA apparaissant sur les factures rectificatives délivrées aux transporteurs routiers. Le préjudice matériel découlerait du coût très élevé que représente l'émission de dizaines de milliers de factures rectificatives.

Relevons tout d'abord que ces tierces oppositions ne contestent pas dans sa totalité votre décision du 29 juin 2005 : l'article du dispositif par lequel vous avez rejeté les conclusions en annulation de l'instruction du 27 février 2001 n'est pas visé. En tout état de cause, une tierce opposition est irrecevable à l'encontre d'un jugement de rejet. Votre décision ne fait donc l'objet de la tierce opposition que dans la mesure où elle prononce l'annulation des courriers des 27 février 2001 et 15 janvier 2003.

L'article R. 832-1 du code de justice administrative, qu'il vous faut appliquer aujourd'hui, dispose que "toute personne peut former tierce opposition à une décision juridictionnelle qui préjudicie à ses droits, dès lors que ni elle ni ceux qu'elle représente n'ont été présents ou régulièrement appelés dans l'instance ayant abouti à cette décision". Ces dispositions codifient l'arrêt B... du 29 novembre 1912 (p. 1128), par lequel vous avez jugé que la tierce opposition n'est ouverte qu'à ceux qui se prévalent d'un droit auquel la décision entreprise aurait préjudicié.

Ainsi que le rappelait notre collègue Jacques-Henri Stahl dans ses conclusions sur une affaire L... du 16 février 2004 (n° 261490), comme pour tous les recours formés contre des décisions juridictionnelles, l'appréciation de l'intérêt à exercer un recours en tierce opposition se mesure à l'aune du dispositif de la décision juridictionnelle contestée, et non à l'aune de ses seuls motifs, qui ne suffisent pas pour rendre redevable une tierce opposition (CE Assemblée, 29 novembre 1929, Baumann, p. 1061).

Qu'en est-il au cas d'espèce ? Votre décision du 29 juin 2005 annule une lettre du 27 février 2001 de la secrétaire d'Etat au budget qui refusait par principe aux transporteurs routiers le droit de déduire la TVA afférente aux péages qu'ils avaient acquittés avant le 1^{er} janvier 2001. Cette annulation ne préjudicie en rien aux droits des sociétés requérantes, d'autant que votre décision prend soin de préciser que le droit à déduction des transporteurs découle de l'exigibilité de la taxe, et qu'est sans influence la circonstance que les sociétés concessionnaires d'autoroutes n'auraient pas acquitté la taxe perçue au titre des péages avant le 1^{er} janvier 2001. Les tierces oppositions sont, dans cette mesure, irrecevables.

Votre décision annule également une lettre du 15 janvier 2003 par laquelle le directeur de la législation fiscale interdisait aux sociétés concessionnaires d'autoroutes de délivrer aux transporteurs des factures rectificatives. Les sociétés requérantes affirment qu'en découle un préjudice financier, lié au risque qui pèse sur elles de devoir reverser au Trésor public la TVA apparaissant sur les factures rectificatives délivrées aux transporteurs routiers. Nous pensons que le préjudice allégué n'existe pas, parce que le risque allégué est lui-même inexistant.

Commençons par traiter le cas des sociétés concessionnaires d'autoroutes qui ont exercé l'option prévue par le VII de l'article 2 de la loi du 30 décembre 2000, telles que la société française du tunnel routier du Fréjus et la société pour la construction et l'exploitation du tunnel routier sous le Mont-Blanc. L'Etat a remboursé à ces sociétés la TVA d'amont qu'elles avaient supportée sur les travaux de construction des autoroutes, diminuée de la TVA qu'elles sont réputées avoir collectée sur les usagers des autoroutes. S'agissant de ces sociétés, le Trésor public a donc bien collecté la TVA d'aval : il l'a fait par contraction avec la TVA d'amont. Par conséquent, l'émission de factures rectificatives par ces sociétés n'est, en aucun cas, de nature à les exposer au risque de devoir régler à l'Etat la TVA mentionnée sur ces factures, dans la mesure où elles ont, déjà, reversé cette TVA au Trésor. Pour elles, le préjudice financier potentiel est nul.

Il l'est tout autant pour les sociétés qui n'ont pas exercé l'option, mais pour une autre raison. Rappelons que l'arrêt du 12 septembre 2000 par lequel la CJCE a révélé la non conformité du droit national à la sixième directive est un événement au sens de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales, qui a rouvert aux transporteurs un délai de réclamation, expirant le 31 décembre 2002, pour demander le remboursement de la TVA qu'ils sont réputés avoir acquittée dans l'ancien système. Comme l'arrêt de la CJCE a révélé une non conformité au droit communautaire, l'article L. 190 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors en vigueur, permettait de remonter quatre années en arrière, soit jusqu'au 1^{er} janvier 1996. C'est donc sur quatre années qu'ont pu porter les réclamations des transporteurs. Ces réclamations se sont heurtées à l'absence de factures rectificatives émises par les sociétés concessionnaires d'autoroutes, émission que le ministère des finances leur avait interdit de pratiquer. C'est cette interdiction qui est à l'origine du contentieux d'excès de pouvoir engagé par les établissements Louis Mazet, qui visait à faire sauter le verrou administratif et à permettre l'obtention des factures rectificatives nécessaires au remboursement de la taxe. A présent que vous avez fait sauter ce verrou, les sociétés concessionnaires d'autoroutes sont-elles exposées au risque de voir l'Etat leur demander de payer la TVA qu'il devra rembourser aux transporteurs routiers ? Il nous semble que les règles de la prescription s'y opposent.

L'article L. 176 du livre des procédures fiscales prévoit en effet que le délai de reprise de l'administration s'exerce, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, jusqu'à la fin de la troisième année suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible selon les règles de l'article 269-2 du code général des impôts. Or cet article prévoit que, pour les prestations de services, la TVA est exigible lors de l'encaissement du prix. Par conséquent, pour la période 1996-2000, le délai de reprise de l'administration à l'encontre des sociétés concessionnaires d'autoroutes est expiré. Et il n'existe pas, en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, de dispositif équivalent à celui que prévoit l'article L. 170 du livre des procédures fiscales pour les impôts directs, qui permet à l'administration de réparer après l'expiration du délai de reprise les omissions ou insuffisances d'impositions révélées par une instance devant les tribunaux ou par une réclamation contentieuse. C'est sans doute après être parvenue à cette conclusion que l'administration a écrit à certaines sociétés concessionnaires, comme à la société Paris-Rhin-Rhône, le 19 octobre 2005, pour les assurer que le règlement du dossier n'entraînerait pour elles aucune charge nouvelle. C'est aussi ce qu'a dit le ministre de l'équipement et des transports, en réponse à une question qui lui avait été posée par M. de Courson, député (séance du 3 novembre 2005 à l'Assemblée nationale).

Il est vrai que les sociétés requérantes invoquent un autre préjudice, né du coût matériel que représente le retraitement de dizaines de milliers de factures. Mais ce faisant, elles se trompent de cause. En effet, ce qui a créé une demande de factures rectificatives, ce n'est pas votre décision Etablissements Louis Mazet du 29 juin 2005, rendue à une date où le délai de réclamation des transporteurs routiers pour la période 1996-2000 était, il faut le souligner, expiré depuis deux ans et demi. L'origine de cette demande, c'est l'arrêt de la CJCE du 12 septembre 2000, qui a jugé que les sociétés concessionnaires d'autoroutes étaient assujetties à la TVA. Et c'est en combinant cette jurisprudence avec votre décision de Section du 14 décembre 1979 que des conseils avisés ont vu la possibilité, pour les transporteurs routiers, de récupérer la TVA en dedans qu'ils étaient réputés avoir acquittée sur la période 1996-2000. C'est à ce moment-là que les premières réclamations ont été formées, et que les sociétés concessionnaires d'autoroutes ont été saisies de demandes de factures rectificatives dans des proportions qui ont fini par devenir telles qu'elles se sont tournées vers le ministère des finances pour savoir ce qu'elles devaient faire. La lettre du 15 janvier 2003 du directeur de la législation fiscale est intervenue près de deux ans et demi après l'arrêt de la CJCE. Si dans l'intervalle les sociétés concessionnaires d'autoroutes n'ont pas délivré de factures rectificatives, ce n'est donc pas en raison de cette lettre du 15 janvier 2003, mais de leur abstention volontaire. Il leur est donc difficile de vous convaincre aujourd'hui que les dizaines de milliers de demandes de factures rectificatives dont elles sont saisies à présent sont les seuls fruits de votre décision du 29 juin 2005. Le préjudice matériel que leur aurait causé cette décision n'étant pas établi, nous vous invitons donc à rejeter comme irrecevables les tierces oppositions dont vous êtes saisis.

Ajoutons, pour faire reste de droit, qu'aucun des moyens soulevés dans les tierces oppositions ne seraient, en tout état de cause, de nature à vous faire revenir sur votre décision du 29 juin 2005.

Il est ainsi soutenu que votre décision Etablissements Louis Mazet viole le principe de confiance légitime et méconnaît la solution préconisée par les autorités communautaires. Mais ce moyen se fonde sur l'idée que votre décision du 29 juin 2005 expose les sociétés concessionnaires d'autoroutes à devoir verser à l'Etat la TVA qu'elles feront figurer sur les factures rectificatives : il n'en est rien, ainsi que nous vous l'avons dit. Ce n'est, le cas échéant, qu'à l'encontre d'une décision de reversement de cette TVA qu'un tel moyen pourrait être utilement invoqué devant le juge de l'impôt.

C'est pour la même raison que ne peut prospérer le moyen tiré de ce que la décision du 29 juin 2005 viole l'interdiction d'atteinte disproportionnée au patrimoine d'un contribuable.

Il est également fait grief à cette décision de fonder directement l'imposition sur la sixième directive, ce qui est impossible. Mais ce moyen procède d'une lecture par trop rapide de votre décision de 2005. C'est effectivement la directive qui conduit à écarter les dispositions des articles 266-1-h et 273 ter du code général des impôts, mais c'est en relevant que l'on retombe alors sur l'article 256 du code, qui est de portée générale, que vous identifiez une base légale nationale à l'assujettissement des sociétés concessionnaires d'autoroutes à la TVA.

Il est enfin soutenu que votre jurisprudence de Section du 14 décembre 1979, Comité de propagande de la banane, est contraire à la fois à la sixième directive et à la jurisprudence de la Cour de cassation. Notons que le second argument est inopérant. Pour le reste, l'évocation de la jurisprudence de 1979 dans votre décision du 29 juin 2005 n'est pas nécessaire au raisonnement par lequel vous jugez que l'interdiction faite par la lettre du 15 janvier 2003 de délivrer des factures rectificatives est illégale, puisque vous tirez cette conclusion de la simple combinaison de l'article 289 du code général des impôts avec le VII de l'article 2 de la loi de finances rectificative pour 2000.

Rejetant les tierces oppositions, vous pourrez faire droit à hauteur de 5.000 euros aux conclusions que les Etablissements Louis Mazet et autres forment en défense, sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative. Vous rejetterez en revanche les conclusions analogues formées par les sociétés requérantes à l'encontre des sociétés défenderesses.

Et par ces motifs, nous concluons :

- au rejet des requêtes n° 286699, 286894, 286896, 287399, 287400, 287401, 287477, 287539 et 287587 ;
- à ce qu'une somme de 5000 euros soit mise à la charge des sociétés requérantes, au profit des Etablissements Louis Mazet et autres, sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.