

N° 330094 Keolis Cherbourg
N° 330095 SEML Cité de la mer

3^e et 8^e sous-sections réunies
Séance du 7 décembre 2011
Lecture du 23 décembre 2011

CONCLUSIONS

**Vincent Daumas,
Rapporteur public**

Les dispositions des 3^e et 4^e alinéas de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales ouvrent au contribuable la possibilité 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. Cette faculté de réclamation se trouve bornée dans le temps, à la fois « en arrière » et « en avant » de la flèche du temps. En arrière : ces mêmes dispositions de l'article L. 190 prévoient que le contribuable peut réclamer la restitution d'impositions établies au titre d'une période remontant jusqu'au 1^{er} janvier de la troisième année¹ qui précède celle au cours de laquelle la décision juridictionnelle a été rendue. En avant : les dispositions du c de l'article R. 196-1 du LPF prévoient, pour les impôts autres que les impôts directs locaux, que 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.

Dans un avis du 23 mai dernier, 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 Sté 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. En principe, tel n'est pas le cas d'arrêts de la Cour de justice concernant la législation d'un autre Etat membre, sous réserve, notamment, de l'hypothèse dans laquelle une telle décision révélerait, par l'interprétation qu'elle donne d'une directive, la transposition incorrecte de cette dernière en droit français ».

Les deux affaires qui ont été appelées devraient vous permettre de faire une première application des règles dégagées dans cet avis. Dans chacune d'elles sont en cause deux mécanismes aujourd'hui abrogés, relatifs au droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, mécanismes qu'il faut brièvement décrire.

¹ Antérieurement à sa modification par la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005, cette période s'étendait jusqu'au 1^{er} janvier de la 4^e année précédant celle de la « révélation » de l'inconventionnalité.

Le premier était relatif aux conditions de déduction de la TVA ayant grevé les dépenses de réalisation ou d'acquisition d'immobilisations utilisées pour l'exercice d'activités soumises à la taxe, lorsque l'entreprise utilisatrice n'en était pas elle-même propriétaire. Les articles 216 bis à 216 quater de l'annexe II au CGI, abrogés depuis le 1^{er} janvier 2008, lui ouvraient la possibilité d'une telle déduction. Ces dispositions visaient notamment le cas des entreprises délégataires de service public dans le cadre de contrats de concession ou d'affermage². L'article 216 ter mettait toutefois une condition à cette possibilité de déduction : le coût des immobilisations devait être répercuté dans le prix du service facturé à l'utilisateur. Dans le cas d'un contrat d'affermage, le respect de cette « condition financière » supposait en principe une double répercussion : de la collectivité délégante vers le fermier, sous la forme du paiement d'une redevance d'usage des biens mis à sa disposition incluant les charges d'amortissement de ces biens ; et du fermier vers l'utilisateur, sous la forme d'une répercussion dans le prix du service de cette redevance. L'administration fiscale avait toutefois admis par voie d'instructions qu'en cas d'insuffisance des tarifs pour couvrir les charges d'amortissement, cette « condition financière » devait être regardée comme remplie si la collectivité allouait au délégataire des subventions destinées à compenser cette insuffisance tout en soumettant ces subventions à la TVA³ (doc. administrative de base 3 D-1232 dans le cas de la société Cité de la Mer ; doc. administrative de base 3 D-1723 à jour au 2 novembre 1996 dans le cas de la société Keolis Cherbourg : régime de TVA des services publics de transport de voyageurs, notamment §17 qui renvoie à la documentation 3 D-1232 et §31-35 qui en rappellent la substance).

Le second mécanisme en cause concernait aussi tout particulièrement les entreprises délégataires de service public. Avant l'entrée en vigueur du décret (n° 2007-566) du 16 avril 2007 qui a profondément refondu les modalités de déduction de la TVA, l'étendue du droit à déduction des redevables partiels de la taxe était déterminée en principe par le calcul d'un prorata, comprenant au numérateur le chiffre d'affaires dégagé par les opérations soumises à la taxe et au dénominateur l'ensemble du chiffre d'affaires. L'article 212 de l'annexe II au CGI, également abrogé depuis le 1^{er} janvier 2008, précisait que, s'agissant des immobilisations, les subventions non taxables à la TVA devaient être incluses au dénominateur du prorata. Selon l'interprétation donnée de ces dispositions par l'administration fiscale, ces règles devaient s'appliquer non seulement aux redevables partiels, mais aussi aux « redevables totaux » qui, tout en n'effectuant que des opérations ouvrant droit à déduction, percevaient des subventions (paragraphes 129, 133, 134, et plus particulièrement 144 et 152 de l'instruction 3 CA-94 du 8 sept. 1994, repris à la doc. administrative de base 3 D-1711 n° 34 à jour au 2 novembre 1996). Dans leur cas, l'inclusion des subventions non taxables au dénominateur du prorata conduisait à une détérioration de leurs droits à déduction. Cette instruction administrative précisait toutefois que les collectivités territoriales pouvaient, sur demande écrite, assujettir volontairement à la TVA ces subventions non taxables afin de permettre à leurs bénéficiaires d'exercer, en contrepartie, l'intégralité de leurs droits à déduction (§153 de l'instruction précitée).

*

² Ces entreprises, vous le savez, ne sont en effet pas propriétaires des installations nécessaires au service public qu'elles exploitent, qui appartiennent à la collectivité délégante et sont seulement mises à leur disposition.

³ Il s'agissait sans doute de tenir compte des hypothèses dans lesquelles les collectivités ne souhaitent pas faire supporter aux usagers les conséquences de l'application de la « condition financière ».

La première des affaires appelées concerne la Compagnie des transports de Cherbourg, aux droits de laquelle vient la société Keolis Cherbourg, qui était délégataire du service des transports urbains de la communauté urbaine de Cherbourg. La seconde concerne une société d'économie mixte locale, la société Cité de la Mer, qui exploitait, également dans le cadre d'une délégation de service public, la « Cité de la mer », équipement culturel d'intérêt public créé par la communauté urbaine de Cherbourg.

En application des dispositifs que nous avons mentionnés, ces deux sociétés ont soumis à la TVA, afin d'exercer la plénitude de leurs droits à déduction, les subventions reçues de la communauté urbaine. Il s'agissait aussi bien de subventions d'équilibre que de subventions destinées à compenser le coût des redevances d'usage qu'elles versaient à la communauté urbaine en contrepartie de l'utilisation des biens mis à leur disposition.

Les deux sociétés ont estimé que deux arrêts rendus le 6 octobre 2005 par la CJCE (Commission c/ France, aff. C-243/03 et Commission c/ Espagne, aff. C-204/03) avaient révélé la non-conformité au droit communautaire des dispositifs dont elles avaient fait application, en ce qu'ils soumettaient l'exercice de leurs droits à déduction à une condition non prévue par la 6^e directive TVA⁴. Elles ont donc présenté des demandes de restitution à l'administration fiscale sur le fondement de l'article L. 190 et du c) de l'article R. 196-1 du LPF. Dans les deux cas, l'administration fiscale a reconnu le bien-fondé de leurs demandes, mais elle leur a opposé une forclusion partielle, au motif que les arrêts de la CJCE n'avaient pas directement révélé la non-conformité au droit communautaire d'une règle de droit qui leur avait été appliquée, de sorte qu'elles ne pouvaient s'en prévaloir pour échapper au délai général de réclamation⁵. Saisis à leur tour du litige, le tribunal administratif de Caen puis la cour administrative d'appel de Nantes ont confirmé la position de l'administration. Les sociétés se pourvoient en cassation contre les deux arrêts du 20 avril 2009 que la cour administrative d'appel a rendus respectivement à leur égard.

Les deux pourvois présentés par les sociétés sont rédigés en termes identiques, de même que les arrêts attaqués. L'un des moyens nous semble justifier leur annulation. Il est tiré de ce que la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit en jugeant que les arrêts de la CJCE invoqués par les sociétés ne pouvaient être regardés comme de nature à révéler la non-conformité des dispositifs qu'elles avaient appliqués à une règle de droit supérieure, au sens de l'article L. 190 du LPF.

*

Avant même d'en apprécier le bien-fondé, vous devrez prendre position sur une question relative au champ d'application de l'article L. 190 du LPF.

En effet les demandes de restitution formées par les sociétés auprès de l'administration portaient sur la TVA collectée et reversée au Trésor en raison de la soumission à la taxe des subventions qu'elles ont reçues. Or cet assujettissement est fondé sur les dispositifs prévus par voie d'instructions administratives que nous vous avons décrits, et pas sur la loi fiscale. Les sociétés ne sont donc fondées à se prévaloir des dispositions de l'article L. 190 du LPF que si

⁴ Directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977.

⁵ Réclamation limitée aux impositions versées ou mises en recouvrement au cours des deux années précédant celle au cours de laquelle est déposée la réclamation, en application des a) et b) de l'article R. 196-1 du LPF.

vous admettez que les instructions de l'administration fiscale constituent des « règles de droit » au sens de ces dispositions.

Vous n'avez, curieusement, pas tranché ce point jusqu'à présent. A vrai dire, il nous semble que vous avez même évité de le trancher lorsque l'occasion s'en est présentée. Vous avez ainsi répondu, à un contribuable qui se prévalait de ce qu'une décision du Conseil d'Etat avait révélé l'illégalité de la « doctrine administrative » dont il avait fait application, que cette décision s'était bornée à procéder à une qualification des faits de l'espèce au regard des dispositions fiscales applicables et qu'elle n'avait « ni annulé ni déclaré invalide une disposition fiscale fondant l'imposition du requérant » (CE 6 octobre 2004 n° 257585, 9e et 10e s.-s. : RJF 12/04 n° 1268, concl. S. Verclytte BDCF 12/04 n° 154). Mais vous avez réservé la question de savoir si, pour l'application de l'article L. 190, la doctrine administrative peut être regardée, pour reprendre les termes de cet article, comme une « règle de droit dont il a été fait application ».

En revanche, la Cour de Cassation a pris position. Elle juge qu'entre dans le champ d'application de l'article L. 190 du LPF la demande tendant à obtenir la restitution d'une imposition acquittée sur le fondement de directives de l'administration jugées non conformes à une règle de droit supérieure (Cass. com. 17 novembre 1998 n° 1800 P, Consorts M... : RJF 2/99 n° 258, BOI 13 O-4-99 ; Cass. com. 6 avril 1999 n° 794 P, Sté Ricard : RJF 7/99 n° 945 ; Cass. com. 6 avril 1999 n° 795 D, Sté Pernod : RJF 7/99 n° 945).

Nous vous proposons d'adopter la même solution.

Celle-ci, entendons-nous bien, ne remet absolument pas en cause la règle bien établie selon laquelle l'administration ne peut légalement asseoir une imposition que sur le fondement de la loi fiscale, jamais sur celui de l'interprétation qu'elle en donne (CE 26 juillet 1985 n° 45149 plén. : RJF 10/85 n° 1283). C'est une toute autre question que celle de savoir comment traiter la doctrine au sens et pour l'application des dispositions de l'article L. 190, lesquelles sont favorables au contribuable puisqu'elles lui ouvrent un délai de réclamation étendu.

Certes, nous n'ignorons pas l'orientation en principe restrictive de votre jurisprudence sur l'application combinée des articles L. 190 et R. 196-1 du LPF. Elle est souvent présentée, de manière synthétique, comme n'admettant l'existence d'une décision révélant une non-conformité au sens de L. 190 ou d'un événement au sens de R. 196-1 du LPF, que lorsque cette révélation ou cet événement sont de nature à exercer une influence sur le bien-fondé de l'impôt du contribuable qui s'en réclame, soit dans son principe, soit dans son montant (par exemple CE 19 avril 2000 n° 184502, aux Tables). Mais nous observons que les termes de votre avis Santander précité ont nécessairement écorné cette rigueur en admettant qu'un arrêt de la CJUE concernant un autre Etat membre puisse indirectement révéler la non-conformité d'une règle de droit française.

Et, surtout, lorsqu'un contribuable fait application de l'interprétation administrative de la loi fiscale, parce qu'il croit qu'elle lui est favorable, cette doctrine administrative devient, par l'effet des dispositions législatives de l'article L. 80 A du LPF, opposable à l'administration et, dans cette mesure nous semble-t-il, source de droit. Or une censure, soit de la doctrine elle-même, soit de la loi fiscale qu'elle interprétait, peut révéler que cette doctrine était en réalité défavorable au contribuable par rapport à ce qu'impliquait l'application correcte de la loi fiscale, en conformité avec les règles de droit supérieure. Dans une telle hypothèse, il nous

semble logique de considérer que l'interprétation administrative de la loi fiscale doit être regardée comme « la règle de droit dont il a été fait application », au sens et pour l'application des dispositions de l'article L. 190 du LPF. Il nous semble qu'il ne s'agit, ni plus ni moins, que de tirer les conséquences de la portée des dispositions de l'article L. 80 A pour l'application de celles de l'article L. 190.

*

Nous pouvons en revenir à l'examen du pourvoi. Pour apprécier le bien-fondé du moyen d'erreur de droit soulevé, il faut se pencher sur le contenu des deux arrêts rendus par la CJCE le 6 octobre 2005.

Dans l'arrêt concernant la France, la Cour a jugé contraire à la 6^e directive les dispositions du paragraphe 151 de l'instruction administrative 3 CA-94 du 8 septembre 1994. Elles concernent un dispositif tout à fait similaire à celui prévu à l'article 216 ter de l'annexe II au CGI, selon lequel la déductibilité de la TVA ayant grevé le coût d'une immobilisation financée grâce à une subvention n'était admise qu'à la condition que ce coût fût répercuté dans les prix pratiqués : il s'agit d'un autre cas de « condition financière ».

Dans l'arrêt concernant l'Espagne, la Cour a jugé contraire à la 6^e directive l'application d'un prorata de déduction de la TVA à des redevables n'effectuant que des opérations taxées, que la Cour qualifie d'« assujettis totaux ».

Dans ces deux arrêts, il est intéressant de relever le motif qui fonde l'arrêt de la Cour. Elle commence par reconnaître que la 6^e directive est perfectible s'agissant de la neutralité de la taxe. Mais elle juge ensuite que la directive doit malgré cela être appliquée en l'état, ce qui interdit aux Etats membres d'introduire des limitations ou exclusions du droit à déduction autres que celles qu'elle prévoit expressément. La Cour a ainsi précisé que l'affectation d'un bien à la réalisation d'opérations taxables constitue la seule condition de fond du droit à déduction. Le financement de ce bien, même par voie de subventions non imposables, n'a pas d'incidence, la 6^e directive ne prévoyant pas la prise en compte des subventions pour le calcul de la TVA, sauf dans deux cas : celui des subventions directement liées au prix, qui doivent être incluses dans l'assiette de la taxe ; et celui des redevables partiels, pour lesquelles la directive autorise les Etats membres à prévoir l'inclusion des subventions non taxables au dénominateur du prorata.

Compte tenu de votre avis Sté Santander du 23 mai 2011, et au vu des motifs adoptés par la Cour de justice, il nous semble certain que ses arrêts du 6 octobre 2005 ont révélé la non-conformité au droit communautaire de tous les dispositifs consistant en une limitation du droit à déduction fondée sur la prise en compte du financement des biens ou services acquis grâce à des subventions – réserve faite de l'application du prorata aux redevables partiels. Et c'est d'ailleurs la conséquence que l'administration fiscale en a tirée elle-même en adoptant une instruction 3 D-1-06 du 27 janvier 2006 : d'une part, elle y renonce à tout dispositif fondé sur une « condition financière » ; d'autre part, elle renonce aussi à l'application de la règle du prorata aux « assujettis totaux » bénéficiaires de subventions.

Reste l'argument opposé par l'administration, qui a convaincu la cour administrative d'appel, selon lequel ce qui est en litige dans les présentes affaires, c'est l'assujettissement « volontaire » de subventions, et non à strictement parler la limitation de droits à déduction. Nous pensons que vous ne pourrez vous y arrêter : il est constant que dans les régimes prévus par voie d'instruction dont les sociétés ont fait application, l'assujettissement à la TVA de subventions en principe non taxables n'avait pas d'autre raison d'être que de permettre aux

redevables d'échapper à la limitation de leurs droits à déduction. La révélation de l'illégalité de cette limitation nous semble emporter celle de la soumission à la taxe des subventions, en tant que condition mise au bénéfice par les redevables de l'intégralité de leurs droits à déductions.

Nous vous proposons donc d'accueillir, dans les deux affaires, le moyen tiré de l'erreur de droit commise par la cour administrative d'appel dans l'application de l'article L. 190 du LPF.

*

Le règlement des affaires au fond se déduit presque immédiatement du motif de cassation des arrêts.

Dans l'affaire concernant la société Keolis Cherbourg, la demande de restitution a été présentée le 30 décembre 2005. Compte tenu de ce qui précède, l'administration n'était pas en droit d'opposer une forclusion à la société s'agissant de la période du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2002. Dans l'affaire concernant la société Cité de la Mer, la demande de restitution a été présentée le 27 décembre 2006. De la même façon, l'administration n'était pas en droit d'opposer une forclusion sur la période du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2003.

Toutefois, vous devrez d'abord vous prononcer sur la fin de non-recevoir que soulève le ministre dans chacun des litiges. Il fait valoir que les demandes de restitution présentées par les sociétés étaient entachées d'une irrecevabilité autre que la tardiveté qu'il défendait à titre principal : les sociétés n'étaient, à la fin des années au titre desquelles elles ont demandé les restitutions en litige, que très faiblement en situation nette de débit de TVA à l'égard du Trésor. Aussi le ministre estime-t-il leurs demandes recevables dans la seule mesure des montants qu'elles ont payés au Trésor au titre de ces périodes. Pour le surplus, les sommes dont la restitution est demandée constituant un crédit de taxe déductible, elles devaient faire l'objet d'une réclamation dans les formes prévues par les articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au CGI. Nous croyons cette fin de non-recevoir fondée : votre jurisprudence est clairement en ce sens qu'une demande de remboursement d'un crédit de TVA ne peut être présentée dans le cadre de la réclamation prévue à l'article L. 190 du LPF (CE 27 juillet 2009 n° 297474, SA General Electric Capital Fleet Services (GECFS), aux Tables et à la RJF 11/09 n° 928, concl. P. Collin BDCF 11/09 n° 125). Les montants de TVA acquittés par les sociétés au titre des périodes en litige, tels qu'ils sont indiqués par l'administration, ne sont pas contestés. Par conséquent, vous limiterez le quantum recevable des demandes de remboursement qu'elles ont présentées à ces montants, soit 110 378 euros pour la société Keolis Cherbourg et 37 926 euros pour la société Cité de la Mer.

Et dans les deux affaires, la forclusion étant le seul argument opposé à la demande de restitution par l'administration, qui reconnaissait par ailleurs son bien-fondé, vous ordonnerez la restitution aux deux sociétés des sommes restant en litige.

Vous pourrez également faire droit à leurs conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA, pour les trois niveaux d'instance, à hauteur de 6 000 euros dans chaque affaire.

Par ces motifs nous concluons :

- à l'annulation des deux arrêts de la CAA de Nantes du 20 avril 2009 ;

- sous le n° 330094 :
 - o à ce que la somme de 110 378 euros soit restituée à la société Keolis Cherbourg ;
 - o à ce qu'une somme de 6 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre de l'article L. 761-1 du CJA ;
 - o au rejet du surplus des conclusions de la société ;
 - o et à la réformation du jugement du TA de Caen du 25 mars 2008 en ce qu'il a de contraire.
- sous le n° 330095 :
 - o à ce que la somme de 37 926 euros soit restituée à la société Cité de la Mer ;
 - o à ce qu'une somme de 6 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre de l'article L. 761-1 du CJA ;
 - o au rejet du surplus des conclusions de la société ;
 - o et à la réformation du jugement du TA de Caen du 25 mars 2008 en ce qu'il a de contraire.