

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

« Indemnité » : en français courant, « Somme d'argent accordée en compensation d'un dommage subi », et en TVA courante : « Sujet classique de débat entre l'administration et le contribuable, s'achevant forcément au dommage de l'une ou de l'autre » ... comme l'illustre le présent dossier.

Le bail commercial par lequel la SCI Armor Immo donnait des locaux industriels en location à la SARL Serpal a été résilié avec effet au 26 avril 2006 par cette dernière, qui a toutefois refusé de quitter les lieux. La SCI propriétaire a alors engagé une procédure d'expulsion pour occupation sans droit ni titre devant le juge des référés du TGI de Dole qui, par une ordonnance du 3 août 2006 confirmée le 10 janvier 2007 par la cour d'appel de Besançon, a constaté le défaut de titre de la SARL Serpal pour occuper les lieux mais lui a, « *en raison du contexte commercial et salarial* » qui était le sien, laissé un délai de huit mois pour quitter les lieux, et fixé l'indemnité d'occupation due par mois à 9 435,94 euros par mois, soit à un niveau égal du montant du loyer mensuel initialement dû dans le cadre de l'ancien bail. La société Serpal s'est finalement maintenue dans les lieux, contre le gré de sa propriétaire, plus de dix-neuf mois, ne quittant les locaux que le 30 novembre 2007, alors que l'autorité préfectorale avait accepté de prêter le concours de la force publique à son expulsion en décembre de cette même année.

La SCI Armor a estimé que l'indemnité perçue, en exécution de la décision du juge judiciaire, durant la période d'occupation sans titre de ses locaux par société Serpal constituait la réparation du préjudice subi du fait de cette occupation. L'administration fiscale a, à l'issue d'une vérification de comptabilité, porté une appréciation différente sur cette indemnité, qu'elle a regardée comme rémunérant une prestation de services rendue à titre onéreux et a, par suite, assujettie à la TVA. Les rappels de TVA correspondants, assortis des intérêts de retard, ont été contestés par la SCI Armor devant le tribunal administratif de Rennes, qui a rejeté sa demande en décharge, puis devant la cour administrative d'appel de Nantes, qui a rejeté sa requête par l'arrêt attaqué, classé en « solution inédite » à la RJF (CAA Nantes 16 juin 2016, n° 14NT02456, RJF 20146 n° 817).

La cour a jugé que le versement de l'indemnité litigieuse avait eu pour contrepartie l'utilisation du bâtiment industriel ayant fait l'objet du contrat de bail conclu entre la SCI Armor Immo et la société Serpal et en a déduit qu'il devait être regardé, non comme la réparation, par des dommages-intérêts, d'un préjudice subi par le bailleur du fait de l'occupation sans titre des locaux, mais comme rémunérant une prestation de services à titre onéreux au sens du I de l'article 256 du CGI.

Au soutien de son pourvoi, la requérante soutient notamment que la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis, en jugeant que l'indemnité d'occupation versée par l'occupant sans titre d'un local était soumise à la TVA, alors qu'aucune prestation de service n'était rendue en contrepartie (sur votre degré de contrôle en cassation, v. par ex. CE, 20 mars 2013, *SA Diac*, n° 346990, RJF 6/13 n° 600).

Une indemnité ayant, en principe, pour objet de réparer un préjudice subi par son bénéficiaire, les montants versés à ce titre n'entrent pas, en règle générale, dans le champ de la TVA.

Vous vous gardez toutefois de tout nominalisme en la matière, car il peut arriver que de telles sommes, compte tenu des conditions particulières dans lesquelles elles sont versées et de l'objet qu'elles poursuivent, soient regardées en dépit de leur qualification apparente d'indemnités comme constituant la rémunération d'une prestation de service, opération soumise à la taxe.

Votre jurisprudence offre de nombreux exemples de l'examen auquel vous vous livrez en pareille hypothèse, illustrant l'approche casuistique qui est la vôtre – face à laquelle les intérêts du payeur et du bénéficiaire divergent, l'assujettissement de la somme reçue entre les mains du second signifiant corrélativement préservation des droits à déduction du premier.

Ainsi, les sommes versées à titre d'arrhes dans le cadre de contrats portant sur des prestations de service hôtelier ne constituent pas la rémunération d'une prestation de service de réservation au profit d'un client, mais des indemnités de résiliation réparant le préjudice subi à la suite de la défaillance du client, non imposables à la TVA (CJCE, 18 juillet 2007, *Sté Thermale d'Eugénie-les-Bains*, aff. C-277/05, RJF 11/07 n° 1363 ; CE, 30 novembre 2007, *Sté Thermale d'Eugénie-les-Bains*, n° 263653, RJF 2/08 n° 129).

Ne constituent pas davantage la contrepartie directe d'un service et la rémunération d'une prestation individualisable, et ne sont donc pas taxables, une indemnité versée, en cas de sinistre, à une société de location de longue durée de véhicules de tourisme par l'assureur du client, qui correspond à la valeur vénale du bien avant sa perte, et l'indemnité complémentaire versée par le client lui-même, dont vous avez jugé qu'elle n'avait pas pour effet « *de rémunérer la société d'un élément de la prestation consistant à les donner en location ou de compenser le préjudice, directement indemnisé, ayant résulté pour elle de l'interruption prématurée de cette location, mais de la dédommager de l'inexécution, par les locataires, de leur obligation de restituer le bien loué en fin de location* » (CE, 29 juillet 1998, *SNC GEFIRoute*, n° 146333, RJF 8-9/98 n° 926).

De même, ne sont pas soumises à la TVA les indemnités perçues par une société ayant pour objet la location de longue durée de véhicules automobiles, lors de la résiliation unilatérale par le preneur des contrats de location avec promesse de vente, qui ont pour seul objet, eu égard notamment aux modalités dont les parties étaient convenues pour assurer l'équilibre économique du contrat, de réparer le préjudice subi du fait de la résiliation de celui-ci (CE, 20 mars 2013, *SA Diac*, n° 346990, RJF 6/13 n° 600), pas plus que l'indemnité perçue par un équipementier visant à réparer le préjudice subi du fait de la résiliation unilatérale d'un contrat de fabrication par le constructeur automobile et consistant dans les coûts exposés à perte (CE, 28 mai 2004, *Sté Magneti Marelli France*, n° 250817, RJF 8-9/04 n° 916 avec chronique L. Olléon p. 635, concl. G. Bachelier BDCF 8-9/04 n° 104, obs. Ph. Tournès BGFE 4/04 p. 8), ou que l'indemnité perçue, en exécution d'une convention, d'un importateur par une société de distribution, visant à réparer le préjudice subi par la société du fait de la résiliation du contrat de commercialisation et qui ne résultait pas des modalités convenues entre

les parties pour assurer l'équilibre économique du contrat de commercialisation qui les avait liées (CE 21 novembre 2011, *min. c/ Sté Tobacco Exporters International*, n° 316485, RJF 2/12 n° 108, concl. P. Collin).

Enfin, vous avez jugé qu'une indemnité pour rupture abusive d'un contrat de franchise versée en exécution d'une sentence arbitrale par un franchisé à son franchiseur, qui ne constituait pas la contrepartie directe et la rémunération d'une prestation individualisable mais avait pour objet de réparer le préjudice subi par le franchiseur du fait de la résiliation unilatérale du contrat de franchise, n'entraînait pas dans le champ de l'article 256 du CGI (CE, 10 juin 2010, *SAS Caron*, n° 308495, RJF 10/10 n° 880, concl. L. Olléon).

En revanche, vous avez jugé qu'entraînait dans le champ des opérations soumises à la TVA, le dépôt de garantie conservé par un promoteur immobilier en cas de désistement du candidat acquéreur d'un logement, qui constitue la rémunération du service de réservation du bien (CE 23 octobre 1998, *Sté foncière et d'aménagement de l'Hautil*, n° 154039, RJF 12/98 n° 1406). Par ailleurs, vous avez regardé comme la contrepartie directe d'une prestation de réservation de capacité de production non suivie d'une vente, la somme versée dans le cadre d'un contrat par lequel un fournisseur s'était engagé à satisfaire aux besoins d'approvisionnement d'une société, et qui prévoyait en cas de renonciation de cette société à passer commande le versement d'une « indemnité », d'un montant égal à celui des investissements et frais de formation supportés afin de se mettre en mesure d'exécuter le marché (CE, Section, 15 décembre 2000, *Sté Polyclad Europe*, n° 194696, p. 622, RJF 3/01 n° 293 avec chronique J. Maïa p. 191, concl. G. Goulard BDCF 3/01 n° 36).

Dans une espèce très particulière, vous avez jugé que les sommes conservées en cas de résiliation anticipée d'un contrat de crédit-bail immobilier par un preneur, correspondant au solde non encore remboursé du prêt complémentaire consenti par le preneur au bailleur et qui devenait propriété de celui-ci, entraient dans le champ de la TVA, dès lors qu'elles devaient être regardées comme rémunérant la prestation, distincte de la location proprement dite assortie d'une option d'achat, consistant en la réalisation d'un local individualisé et adapté aux besoins spécifiques du preneur (CE, 30 juillet 2003, *Sté Batinorest*, n° 241371, RJF 11/03 n° 1232 avec chronique L. Olléon RJF 8-9/04 p. 635, concl. P. Collin BDCF 11/03 n° 137). Plus récemment, votre 9^e chambre jugeant seule a jugé, dans une affaire d'espèce là encore particulière, où un accord conventionnel ad hoc avait été passé à la seule fin d'obtenir cette libération, que la libération de locaux consécutive à la résiliation anticipée d'un bail commercial, afin de permettre au bailleur de récupérer la jouissance des locaux et de conclure un nouveau bail dans des conditions de marché plus avantageuses, devait être regardée comme un service rendu par le preneur au bailleur nettement individualisable et que l'indemnité de résiliation versée en application de cet accord par la SCI bailleuse à la SA titulaire du bail devait, par suite, être soumise à la TVA (CE, 27 février 2015, *SCI Catleya*, n° 368661, RJF 7/15 n° 576).

La qualification de sommes rémunérant une prestation de service a pu être retenue par votre jurisprudence alors même qu'il n'existait pas de lien contractuel initial direct entre la partie versante et la partie bénéficiaire de la somme en cause. Ainsi, vous avez jugé que les indemnités forfaitaires versées à titre transactionnel par les maîtres d'ouvrage qui ont passé un contrat de promotion immobilière avec un promoteur, aux entreprises de travaux créancières du promoteur défaillant, doivent être regardées comme la rémunération des travaux des entreprises, imposable à la TVA, et non comme une indemnité constitutive de dommages-intérêts non imposables à la TVA (CE, 14 janvier 2008, *Société Cuzet*, n° 297221, p. 4, RJF 4/08 n° 419, concl. L. Olléon BDCF 4/08 n° 51). Mais une telle solution tient aux particularités du contrat de promotion immobilière, régi par les

articles 1831-1 à 1831-5 du code civil, et à la substitution des maîtres d'ouvrage au promoteur défaillant qu'il emporte pour l'exécution des obligations contractuelles de ce dernier à l'égard des entreprises de travaux.

Dans le tableau jurisprudentiel que nous venons de brosser, vous aurez relevé que les sommes versées à titre d'indemnités de résiliation d'un contrat se voient le plus souvent reconnaître un véritable caractère de réparation du préjudice par votre jurisprudence, la qualification de rémunération d'une prestation de service individualisable apparaissant plutôt comme l'exception. Mais vous aurez aussi – et surtout – noté qu'à l'exception du dernier précédent relatif au cas particulier de la promotion immobilière, les hypothèses dans lesquelles vous avez identifié, dans des sommes présentées comme des indemnités, la rémunération d'une prestation de service imposable à la TVA, se rapportaient à des versements intervenus en lien avec une relation contractuelle entre la partie versante et la partie récipiendaire – fût-ce en lien avec la rupture de celui-ci et les conséquences à tirer de sa résiliation.

Ce constat n'est guère étonnant si l'on en revient à la définition même de la prestation de services rendue à titre onéreux, laquelle suppose l'existence d'un rapport juridique entre les parties.

En effet, il découle d'une interprétation jurisprudentielle constante de la CJUE qu'une prestation de services n'est effectuée à titre onéreux, au sens de la directive TVA, que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un « rapport juridique » au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, la rétribution perçue par le prestataire constituant la contre-valeur effective du service fourni au bénéficiaire (par ex., pour une application récente de cette condition conduisant à écarter la qualification de prestation, CJUE, 22 juin 2016, *Český rozhlas*, aff. C-11/15, RJF 10/16 n° 913). Tel est le cas, selon la CJUE, s'il existe un « lien direct » entre le service rendu et la contre-valeur reçue, les sommes versées constituant une contrepartie effective d'un service individualisable fourni dans le cadre d'un tel rapport juridique (par ex. CJCE, 18 juillet 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, préc.).

A cet égard, à l'occasion d'une affaire posant la question de l'assujettissement à la TVA de la redevance sur les appareils d'enregistrement et de reproduction des œuvres protégées par le droit d'auteur et sur les supports servant à fixer de telles œuvres ou de tels objets (CJUE, 18 janvier 2017, *Minister Finansow c/ SAWP*, aff. C-37/16, RJF 4/17 n° 397, BF 4/17 inf. 342), la CJUE s'est fondée, pour écarter l'existence d'un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées entre, d'une part, les titulaires de droits de reproduction et, d'autre part, les producteurs et les importateurs de supports vierges et d'appareils d'enregistrement et de reproduction, sur la circonstance que l'obligation de verser des redevances s'imposait à ces producteurs et importateurs, en vertu d'une loi qui déterminait également leur montant. Par ailleurs, pour juger que l'obligation, pour ces producteurs et importateurs, de verser des redevances ne saurait être considérée comme résultant de la fourniture d'un service dont elle constituerait la contre-valeur directe, la Cour de justice s'est fondée sur le constat que ces redevances visaient à financer la compensation équitable au profit des titulaires de droits de reproduction, et que « *la compensation équitable ne constitue pas la contre-valeur directe d'une quelconque prestation, car elle est liée au préjudice résultant pour ces titulaires de la reproduction de leurs œuvres protégées, effectuée sans leur autorisation.* »

En l'espèce, comme dans ce précédent, il nous paraît en premier lieu exclu de reconnaître l'existence d'un « rapport juridique » liant la société Serpal et la SCI Armor au titre de la période d'occupation à raison de laquelle a été versée l'indemnité en cause.

Certes, un contrat a lié ces deux personnes, mais il a cessé de produire ses effets, et le litige ne porte pas sur les conditions financières de sa résiliation. La société Serpal est un occupant sans titre et nous ne voyons pas de raison de traiter différemment les occupations de locaux sans titre selon que l'occupant indélicat a eu, un jour, des relations de locataire à bailleur avec le propriétaire. La société propriétaire des locaux n'a jamais entendu fournir à la société Serpal un service à titre onéreux de mise à disposition de ses locaux pour la période postérieure au bail : est en cause l'occupation, contre sa volonté et en dehors de tout rapport contractuel, de ses locaux par ce tiers. Quant à la circonstance que le juge des référés du TGI ait, après avoir constaté l'absence de titre de la société Serpal pour occuper ces locaux, laissé à celle-ci un délai de grâce pour vider les lieux, en condamnant cette société à verser au propriétaire une indemnité « évolutive » en fonction du nombre de mois d'occupation effective des locaux, elle ne saurait valoir titre d'occupation de ces lieux ni avoir fait naître un « rapport juridique », au sens des textes précités, entre les deux parties. L'obligation de verser une somme s'impose à la société Serpal de l'extérieur, en vertu d'une décision de justice - prise par un juge qui ne statue pas sur le terrain contractuel, et non en vertu de conditions convenues avec le propriétaire, lequel se voit par ailleurs imposer une situation de fait d'occupation forcée de son bien.

En second lieu, l'indemnité ne saurait être regardée comme la contre-valeur effective d'un service de mise à disposition des locaux. En indemnisant le propriétaire, l'occupant sans titre n'a pas acquis un service, et la circonstance que la somme qu'il a été condamné à verser ait été fixée par le juge des référés à un montant équivalent à celui qui avait été convenu dans le cadre d'une précédente relation de prestation de service, ne saurait modifier la nature et l'objet de ce versement. De même que la stricte équivalence de la contre-valeur et du service rendu n'est pas une condition d'identification d'un lien direct caractérisant une prestation de service rendue à titre onéreux, laquelle ne suppose qu'une relation « nécessaire » entre cette contre-valeur et le service rendu dans le cadre d'un rapport juridique particulier, de même, à l'inverse, l'équivalence du niveau de la compensation versée et du niveau d'une rémunération de marché ne suffit pas à caractériser la fourniture d'une prestation de service à titre onéreux.

En présence d'un préjudice de nature économique, une des modalités de calcul de ce préjudice par le juge peut en effet consister à rechercher la somme qu'un opérateur, indûment privé de son bien, aurait pu tirer de celui-ci s'il avait été libre de l'exploiter lui-même ou de le redonner en location. Mais une telle modalité d'évaluation du préjudice ne saurait remettre en cause la nature réparatrice de l'indemnité versée. Or la jurisprudence judiciaire fonde la condamnation d'un occupant sans titre au versement d'une indemnité d'occupation au propriétaire lésé sur le terrain de la responsabilité pour faute de l'article 1382 du code civil (par ex. Cass. civ. 3^e, 17 juillet 1997, n° 95.22-070, Bull. civ. III n° 166) : une telle indemnité a pour objet de réparer le préjudice subi par le propriétaire du fait de l'occupation fautive de son local et de la privation de la libre disposition de celui-ci qui en résulte.

Ainsi, à aucun moment, le propriétaire n'agit à l'égard de l'occupant comme opérateur économique, ou comme assujetti agissant en tant que tel : il n'agit que comme victime d'une atteinte portée à son droit de propriété. La SCI Armor n'a jamais conféré à la société Serpal le droit, moyennant rémunération, d'occuper son bien entre le 26 avril 2006 et le 30 novembre 2007. Poussé à l'absurde, le raisonnement des juges du fond conduirait à regarder dans l'indemnité qu'une personne serait judiciairement condamnée à verser à une autre pour lui avoir volé et/ou détruit son bien comme le

prix d'un service de location ou d'une livraison de bien, au motif que l'indemnité serait égale à la valeur vénale de l'objet ou de son utilisation.

Par suite, vous accueillerez le moyen d'erreur de qualification juridique soulevé par le pourvoi.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 16 juin 2016 de la cour administrative d'appel de Nantes ;
- au renvoi de l'affaire à cette cour ;
- et à ce que l'Etat verse 3 500 euros à la SCI Armor Immo au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.