

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 30 novembre 2022

Décision du 16 décembre 2022

Conclusions

M. Thomas PEZ-LAVERGNE, Rapporteur public

1. La société La ferme enfantine, qui exploite un parc de loisirs à Hyères et y organise un marché aux puces hebdomadaire, a déposé auprès de l'administration fiscale une demande de remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) d'un montant de 40 000 euros au titre du mois de mars 2012. Cette demande a été implicitement rejetée. Le tribunal administratif de Toulon a rejeté la demande de la société tendant au remboursement de ce crédit de TVA. Cette dernière se pourvoit en cassation contre l'arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Marseille a rejeté son appel formé contre le jugement du tribunal.

2. Le premier moyen, tiré de la méconnaissance du champ d'application de l'article L. 203 du livre des procédures fiscales (LPF), nous paraît fondé et opérant. La solution que nous allons vous proposer d'adopter est contraire à celle retenue par les cours administratives d'appel de Marseille¹ et de Bordeaux² sur les arrêts desquelles l'administration se fonde pour soutenir que la compensation est possible en cas de demande du contribuable de remboursement

¹ Tant dans l'arrêt attaqué que dans un arrêt antérieur (CAA Marseille, 7 décembre 2010, *Soc. BRM*, n° 08MA00563, C).

² CAA Bordeaux, 8 août 2018, *Min. C/ Soc. Somaf*, n° 15BX02801, C. V. aussi, la compensation, envisagée comme possible, ayant été refusée pour un autre motif : CAA Bordeaux, 3 juin 1997, *Min. c/ B...*, n° 95BX01019, RJF 04/98, n° 600.

d'un crédit de TVA. C'est ce qui a justifié l'inscription de l'affaire au rôle de votre formation de jugement.

2.1. La question qui vous est posée est simple : la faculté de compensation³ prévue par l'article L. 203 du livre des procédures fiscales ne peut-elle être demandée par l'administration qu'à l'occasion d'une demande du contribuable de décharge ou de réduction d'imposition ou peut-elle également l'être à l'occasion d'une demande de remboursement de crédit de TVA ? La réponse nous paraît évidente : elle résulte d'une application littérale de ces dispositions.

2.1.1. L'article L. 203 du livre des procédures fiscales dispose, en effet, que : « *Lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'administration peut, à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de prescription, effectuer ou demander la compensation dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande* ».

L'article L. 203 institue ainsi une procédure dérogatoire à la procédure normale d'établissement de l'impôt⁴, dont le champ d'application doit pour cette raison faire l'objet d'une interprétation stricte⁵. Or, selon la lettre du texte, la compensation n'est applicable que « *lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque* », et non lorsqu'il demande le remboursement d'un crédit de TVA⁶.

Une demande de remboursement d'un crédit de TVA a, certes, le caractère d'une réclamation (CE 8/3 SSR, 7 décembre 2015, *Société Last Minute Network Ltd*, n° 371406, aux tables), mais cette réclamation ne tend pas à la décharge ou à la réduction d'une imposition. Le champ d'application de l'article L. 190 du LPF qui définit la notion de réclamation est, au demeurant, bien plus large que celui de l'article L. 203.

³ M. Collet, P. Collin, *Procédures fiscales*, 4^{ème} éd., 2020, PUF, n° 400-401. Cette « compensation d'assiette » ne doit pas être confondue avec la « compensation de recouvrement » (op. cit., n° 447 bis).

⁴ Comme le résumait B. Martin-Laprade dans une chronique (RJF 1975, p. 166), « la procédure contentieuse contradictoire se substitue alors à l'ensemble des garanties que comporte la procédure normale d'établissement de l'impôt ».

⁵ E. Bokdam-Tognetti, concl. sur CE9/10 CHR, 18 juillet 2018, *Soc. BNP Paribas*, n° 404226, B, Rec. T. p. 634.

⁶ Il ne fait, en revanche, aucun doute que la compensation peut être demandée par l'administration à l'occasion d'une demande de décharge de rappels de TVA lorsqu'elle constate par exemple un excédent de droits à déduction de taxe (CE, 29 décembre 1997, *SA Billon*, n° 140829, A, concl. G. Goulard, RJF 02/98 n° 151) ; le redevable peut en faire de même, sur le fondement de l'article L. 205 du LPF, à l'occasion de rappels de TVA en invoquant par exemple un excédent de taxe perçue à son détriment (CE, 16 mai 2012, *Société Bacotra*, n° 338401, C). Dans une configuration inverse à la présente affaire, il a été jugé que la restitution d'un avoir fiscal effectuée au profit d'un contribuable ne remplissant pas les conditions exigées pour obtenir une telle restitution constitue une insuffisance d'imposition qui peut être opposée par l'administration à une demande en dégrèvement reconnue fondée sur un autre point (CE, 22 janvier 1975, n° 90087, RJF 3/75 n° 114) ; en d'autres termes, il est possible pour l'administration, à l'occasion d'une demande de décharge ou de réduction d'imposition présentée par un contribuable, de solliciter la compensation avec un trop-perçu d'avoir fiscal ou de crédit d'impôt.

2.1.2. Nous avons d'autant moins d'hésitations à vous proposer de retenir une interprétation littérale de cet article que vous avez déjà eu l'occasion d'appliquer à la lettre une autre des conditions qu'il pose. Vous jugez en effet que l'administration ne peut demander une compensation, sur son fondement, que si l'insuffisance ou l'omission d'imposition qu'elle invoque a été constatée « *au cours de l'instruction* » de la réclamation, ainsi que le prévoit le texte, et non dès avant cette instruction⁷.

2.1.3. Si vous nous suivez, vous en déduirez qu'en l'espèce l'administration ne pouvait demander, en cours d'instance, la compensation entre le crédit de TVA dont le remboursement était demandé et les insuffisances de TVA révélées par une vérification de comptabilité opérée pendant l'instruction de la demande de remboursement. En faisant droit à une telle demande de l'administration, la cour nous semble avoir méconnu le champ d'application de l'article L. 203 du livre des procédures fiscales. Le moyen est donc fondé.

2.2. Nous pensons, en outre, qu'il est opérant. Il est vrai qu'il n'était pas invoqué devant les juges du fond et que vous jugez que la compensation ne peut pas être soulevée d'office par le juge⁸ ou que le juge de cassation ne peut soulever d'office le moyen tiré de ce qu'une cour aurait commis une erreur de droit en faisant droit à une demande de compensation présentée devant elle par l'administration⁹.

Toutefois, il nous semble que l'erreur commise par la cour, dans l'arrêt attaqué, doit être regardée comme tiré du champ d'application de la loi¹⁰, car le mécanisme de la compensation de l'article L. 203 du LPF, ainsi que nous venons de vous le dire, n'est tout simplement pas applicable à une demande de remboursement de crédit de TVA. Le moyen, soulevé par la société requérante devant vous, est donc d'ordre public et opérant, bien que nouveau, en cassation.

Si vous ne nous suiviez pas et décidiez que ce premier moyen est soit inopérant soit infondé, vous devrez alors, selon nous, écarter aussi les autres moyens du pourvoi dont il nous faut vous dire un mot.

⁷ Appliquant à la lettre l'article L. 203 du LPF, vous jugez que l'administration ne peut demander une compensation que si l'insuffisance ou l'omission d'imposition qu'elle invoque a été constatée « au cours de l'instruction de la réclamation » et non dès avant cette instruction (CE 10/9 CHR, 10 juillet 2017, société GDF Suez Energie Services, n° 395318, C, RJF 11/17, n° 1038, concl. É. Crépey, C 1038).

⁸ CE 9/8 SSR, 23 octobre 1991, *Mme M-D...*, n°s 55599, 55600, A (fichée sur un autre point) ; RJF 12/91 n° 1588.

⁹ CE, 9 février 2009, *SA Import-Export du Velay*, n° 292252, C ; RJF 04/09 n° 485 (dans cette affaire, la société soutenait que l'administration n'apportait pas la preuve des insuffisances et omissions compensant les dégrèvements justifiés).

¹⁰ Sur la notion de moyen tiré du champ d'application de la loi, v. Antoine Bernard, concl. sur CE Sect. 1958, *Deltail*, Rec. p. 189.

3. Le deuxième moyen, d'erreur de droit, est tiré de ce que la compensation serait subordonnée à la mise en recouvrement des rappels de TVA venant en compensation.

3.1. Même si vous admettiez que la compensation peut être opérée à la suite d'une demande de remboursement d'un crédit de TVA, ce moyen ne serait pas fondé. En effet, la compensation « d'assiette »¹¹ de l'article L. 203 du LPF est opérée entre des excédents et des insuffisances de base imposable, avant toute mise en recouvrement. Elle se distingue d'une autre faculté de compensation opérée au stade du recouvrement par le comptable public, en application de l'article L. 257 B du même livre¹², texte qui instaure une « compensation fiscale de recouvrement »¹³ dont l'administration n'a pas fait application en l'espèce.

3.2. La logique même de la compensation d'assiette prévue par l'article L. 203 du LPF nous semble exclure toute condition tirée d'une mise en recouvrement. La demande de compensation est, en quelque sorte, une riposte de l'administration à une demande de décharge d'impositions mises en recouvrement dont elle admet ou pressent le bien-fondé. Elle permet de faire l'économie d'une nouvelle procédure d'établissement des impositions. Elle consiste pour l'administration, à défaut d'y procéder elle-même, à demander au juge de l'impôt une « *modification de la matière imposable* »¹⁴ par rapport à celle qu'elle a initialement retenue dans son redressement, modification de la matière imposable d'une même contribution due pour la même période par le même contribuable. Il ne s'agit pas de mettre en recouvrement des impositions supplémentaires¹⁵. La compensation d'assiette « ne concerne en rien des dettes réciproques liquides et exigibles puisqu'elle intervient avant même la liquidation de l'impôt »¹⁶ et, en cela, elle se distingue de la compensation de recouvrement. Vous pourrez donc écarter le moyen.

¹¹ BOI-CTX-DG-20-40.

¹² « *Le comptable public compétent peut affecter au paiement des impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard dus par un redevable les remboursements, dégrèvements ou restitutions d'impôts, droits, taxes, pénalités ou intérêts de retard constatés au bénéfice de celui-ci. / Pour l'application du premier alinéa, les créances doivent être liquides et exigibles* ».

¹³ BOI-REC-PREA-10-30.

¹⁴ V. par ex CE 3/8 CHR, 13 novembre 2020, *Société Orange*, n° 424455, B, RJF 02/21, n° 200 ; CE 19/9 CHR, 10 juillet 2017, *Soc. GDF Suez Energie Services*, n° 395318, C.

¹⁵ D'ailleurs, en application de l'article L. 203 du LPF, l'admission d'une demande de compensation présentée par l'administration devant le juge de l'impôt n'implique pas qu'une procédure administrative comportant, notamment, une notification de redressements, doive être préalablement engagée (CE Plénière, 6 mars 1991, X..., n° 61863, A, RJF 5/91 n° 544). Au surplus, une demande de compensation présentée par l'administration devant le juge de l'impôt doit, si elle est reconnue fondée, être accueillie, ce qui suppose que cette demande fasse l'objet d'une instruction contradictoire selon la procédure juridictionnelle de droit commun mais n'implique pas qu'une procédure administrative comportant notamment une notification de redressement doive être préalablement engagée (CE 7/9 SSR, 4 novembre 1988, *Benes*, n° 61185, C, RJF 1/89 n° 106). Et, dans le même ordre d'idées, l'administration fiscale peut compenser un dégrèvement, y compris lorsqu'il est prononcé d'office, sur le fondement de l'article R. 211-1 du LPF, par des impositions supplémentaires résultant de redressements et n'émettre, en conséquence, qu'un avis de dégrèvement partiel de la cotisation d'impôt primitivement établie (CE, 11 décembre 2008, *M. et Mme G...*, n° 296429, B, RJF 3/09 n° 209).

¹⁶ M. Collet, P. Collin, *Procédures fiscales*, 4^{ème} éd., 2020, PUF, n° 447 bis (compensation de recouvrement).

4. Le troisième moyen est relatif à la date à laquelle l'insuffisance d'imposition a été constatée. Le pourvoi soutient que la cour a commis une erreur de droit en faisant droit à la demande de compensation présentée par l'administration qui se fondait sur des éléments recueillis antérieurement à l'instruction de la demande présentée par la société requérante.

4.1. Vous jugez que la compensation doit être refusée lorsque l'omission ou l'insuffisance pouvait être constatée par l'administration avant la réclamation du contribuable, mais que celle-ci a délibérément choisi de ne pas établir d'impositions supplémentaires¹⁷. Et la question de savoir si l'insuffisance ou l'omission d'imposition que l'administration invoque a été effectivement constatée par celle-ci au cours de l'instruction de la réclamation, lui permettant ainsi de demander une compensation, relève de l'appréciation souveraine des juges du fond¹⁸.

4.2. En l'espèce, la demande de remboursement de crédit de TVA a été présentée le 20 avril 2012 tandis que la vérification de comptabilité de la société requérante a commencé le 17 janvier 2012 pour s'achever le 29 août 2012. Une proposition de rectification et une réponse aux observations du contribuable ont été notifiées en 2013. Les opérations de vérification ont certes commencé trois mois avant la demande de remboursement pour s'achever quatre mois après cette demande, mais il n'apparaît pas, au vu du dossier soumis aux juges du fond, que la cour aurait dénaturé les pièces du dossier en estimant que la demande de compensation ne se fondait pas sur des éléments recueillis avant la présentation de la demande de remboursement de crédit de TVA. Vous écarterez donc le moyen.

5. Quant au quatrième et dernier moyen tiré d'une méconnaissance de l'article premier du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, il est nouveau en cassation, n'est pas d'ordre public¹⁹ et est donc inopérant.

6. En définitive, seul le premier moyen tiré de la méconnaissance du champ d'application de l'article L. 203 du LPF peut fonder l'annulation de l'arrêt attaqué.

7. Et par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille du 2 février 2021, au renvoi de l'affaire

¹⁷ CE plénière, 18 juin 1991, *Min. c/ Soc. Blumet et fils*, n° 63066, A ; RJF 8-9/91 n° 1073.

¹⁸ CE 8/3 SSR, 11 décembre 2009, *L...*, n° 300733, B (fichée sur un autre point) ; RJF 3/10 n° 195.

¹⁹ CE Sect., 11 janvier 1991, *S.A. Morgane*, n° 90995, A.

devant cette cour et à ce que l'État verse une somme de 3 000 euros à la société La ferme enfantine au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.