

# Taux réduit de TVA et transport de voyageurs : la fourniture de pédalorails n'ouvre pas droit à déduction

## Lire les commentaires de :

**Xavier Mignot**

Précisions sur la notion de transport de voyageurs pour l'application du taux de TVA réduit

## DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 17LY01367 – Société par actions simplifiées compagnie des chemins de fer du cantal – 05 juin 2018 – C+ [↗](#)

## INDEX

---

### Mots-clés

TVA, Taux réduit, Déduction, Transport de voyageurs, Article 279 b quater du code général des impôts, Pédalo rails

### Rubriques

Fiscalité

Résumé Note universitaire

## Résumé

- <sup>1</sup> En vertu du b quater de l'article 279 du code général des impôts, la taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit en ce qui concerne les transports de voyageurs.
- <sup>2</sup> Une société qui fournit à ses clients des pédalorails au moyen desquels ils circulent sur des circuits correspondant à des tronçons d'anciennes voies ferrées désaffectées ne saurait être regardée comme exerçant une activité de transport de voyageurs dès lors que la prestation fournie ne vise pas principalement à assurer le transport de voyageurs d'un point à un autre et que ses utilisateurs louent ce moyen de transport ludique à des fins essentiellement touristiques, récréatives et sportives.
- <sup>3</sup> Rappr, s'agissant de la notion de véhicules servant au transport de personnes CE 20 octobre 2000 N° 203793 S.A.R.L. Auto-école Schlub classée en B
- <sup>4</sup> S'agissant de la notion de transports de voyageurs pour les transports de corps réalisés par les services des pompes funèbres : CE 10 novembre 2004 N° 260343 B Société Omnium de gestion financière
- <sup>5</sup> Voir aussi CAA Lyon 6 août 2020 SARL Centre de parachutisme Paris-Nevers 6 août 2020 pour des sauts en parachute biplace et La note sur ALYODA sous cette affaire

# Note universitaire

## Précisions sur la notion de transport de voyageurs pour l'application du taux de TVA réduit

**Xavier Mignot**

Elève-magistrat

DOI : [10.35562/alyoda.8356](https://doi.org/10.35562/alyoda.8356)

<sup>1</sup> Le présent arrêt *Compagnie des chemins de fer du Cantal* fleure bon la jurisprudence administrative de la III<sup>e</sup> République. Qu'on ne s'y trompe pas : il n'a été rendu que le 5 juin dernier. La société qui lui donne son nom avait pour objet de proposer des excursions en pédalorail sur d'anciennes voies désaffectées, rappelant le temps où six grandes compagnies privées se partageaient l'exploitation du réseau ferré national – il n'existait, d'ailleurs, aucune « Compagnie des chemins de fer du Cantal », ce département étant alors couvert par la Compagnie du Grand-Central, puis, après sa déconfiture en 1857, par la puissante Compagnie de Paris à Orléans.

<sup>2</sup> La société en question, estimant faire du « *transport de voyageurs* » au sens du b *quater* de l'article 279 du Code général des impôts (CGI), s'était appliqué le taux de TVA réduit prévu par ces dispositions. A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a contesté l'applicabilité de ce taux réduit, et procédé en 2014 à un redressement sur la base du taux normal, assorti des intérêts de retard dus. La SAS Compagnie des chemins de fer du Cantal (ci-après « la Compagnie ») a alors demandé au Tribunal administratif de Clermont-Ferrand de prononcer la décharge de ces rappels de TVA. Sa requête est rejetée par un jugement du 31 janvier 2017, dont elle interjette appel devant la Cour administrative d'appel de Lyon. Par l'arrêt commenté, celle-ci confirme en tous points la décision de rejet entreprise.

<sup>3</sup> Cet arrêt contribue donc à préciser la notion de « *transport de voyageurs* », que la loi fiscale ne définit pas, et qui soulève des difficultés d'interprétation quand la prestation de transport constitue comme ici une fin *per se* (I). La société requérante ayant par ailleurs invoqué la garantie du contribuable contre les changements de doctrine (art. L.80 A du Livre des procédures fiscales), la Cour a été conduite à refuser, avec une rigueur contestable, d'appliquer le mécanisme d'opposabilité de cette doctrine (II).

## I. Régime fiscal d'une prestation de transport valant comme fin en soi

<sup>4</sup> Estimant qu'on ne saurait interpréter la notion fiscale de « transport de voyageurs » à la lumière du Code des transports (A), la Cour écarte opportunément l'applicabilité du taux réduit à une activité de pédalorail au regard de sa finalité particulière (B).

## A. L'impossibilité d'invoquer le Code des transports pour interpréter la notion fiscale de « transport de voyageurs »

<sup>5</sup> L'article 279 du CGI, qui énumère les différentes activités soumises au taux de TVA réduit, se borne à mentionner dans son *b quater* les « transports de voyageurs » sans plus de précisions. Toutefois, ne pouvait-on pas trouver d'autres dispositions légales susceptibles d'éclairer cette notion ?

<sup>6</sup> La société requérante invoquait dans ses écritures l'article L.2000-1 du Code des transports, qui définit le « transport ferroviaire ou guidé » comme « tout transport public dont les véhicules sont assujettis à suivre, sur tout ou partie de leur parcours, une trajectoire déterminée. » Or tout l'intérêt du pédalorail litigieux consistait précisément à suivre la trajectoire fixe d'une ancienne voie ferrée, de sorte que l'activité de la Compagnie paraissait pouvoir entrer dans les prévisions de cette définition du « transport ferroviaire », et donc, *a fortiori*, dans celle du « transport de voyageurs. »

<sup>7</sup> La Cour écarte pourtant ce moyen par une considération de pur droit. Elle estime que la notion fiscale de transport de voyageurs ne saurait être interprétée à la lumière de la définition donnée par cet article L. 2000-1 du Code des transports « qui, selon ses propres termes, n'a vocation à s'imposer que pour l'application de ce code » (4<sup>e</sup> considérant).

<sup>8</sup> A la vérité, l'article L. 2000-1 dit définir le transport ferroviaire ou guidé « pour l'application du présent code. » La formule, on le voit, ne comporte pas exactement le tour exclusif que la Cour a voulu lui prêter. Dès lors, l'hermétisme radical qu'elle défend dans cet arrêt n'a pas tout à fait la force de l'évidence.

<sup>9</sup> Sur ce problème méthodologique, l'administration fiscale adopte d'ailleurs une position toute différente. Ainsi par exemple, la doctrine référencée BOI-TVA-LIQ-30-20-80-20180307 sur les taux de TVA réduits en matière de services d'aide à la personne mentionne les prestations destinées aux personnes handicapées, visées par le D de l'article 278-0 bis du CGI et par l'article 86 de l'annexe III du même code. Or pour éclairer la notion de *handicap* au sens de ces dispositions fiscales, il est fait référence (§210) à la définition qu'en donne l'article L.114 du Code de l'action sociale et des familles. Pourtant cet article, issu de l'article 2 de la Loi n° 2005-102 du 11 février 2005, dit pareillement définir le handicap « au sens de la

*présente loi.* » On voit que cette précision – un lieu commun de la légistique contemporaine – n'empêche pas l'Administration de mobiliser une loi non-fiscale pour l'interprétation d'une disposition fiscale qui lui est extérieure.

<sup>10</sup> On conviendra néanmoins que le législateur n'adopte pas une loi en ayant à l'esprit toutes les législations préexistantes avec lesquelles elle partage une notion commune. La CAA de Lyon manifeste dans cet arrêt le souci de ne pas déconnecter la loi fiscale de la logique qui lui est propre : c'est de ce point de vue-là que la solution consacrée paraît devoir être approuvée.

## B. Le pédalo rail, une activité récréative étrangère aux finalités sociales du taux réduit

<sup>11</sup> La TVA constitue en effet, plus que tout autre prélèvement obligatoire, un puissant instrument de politique économique et sociale. On se souvient qu'en 2009 – au plus fort de la crise financière – l'instauration d'un taux de TVA réduit dans la restauration était censée soutenir l'emploi dans ce secteur. La plupart des taux réduits répondent toutefois à des « *motifs sociaux* » (Br. TESCHER, « Taxe sur la valeur ajoutée », n° 57, *Rép. Dalloz Droit européen*, août 2008).

<sup>12</sup> A cet égard, la diversité des taux de TVA reflète – grossièrement – la hiérarchie des besoins humains telle qu'elle a été fameusement théorisée par Maslow (A. MASLOW, « A Theory of Human Motivation », *Psychological Review*, n° 50, 1943, p. 370-396). Si les produits d'alimentation, qui relèvent des « *besoins physiologiques* » de l'individu, bénéficient d'un taux de 5,5 %, les bijoux et les parfums, qui ressortissent à ses « *besoins d'estime* » ou à ses « *besoins d'amour* », sont au contraire taxés au taux normal de 20 %.

<sup>13</sup> Ce sont des préoccupations sociales de ce genre qui justifiaient qu'on soumit le transport de voyageurs à un taux de TVA réduit (5,5 % puis 7 % au cours de la période en litige). Pour bien des usagers en effet (en particulier ceux que les anglo-saxons nomment *commuters*), la prestation de transport est un moyen d'exercice de leur activité professionnelle, et partant l'outil de leur subsistance même : elle intéresse dès lors les besoins fondamentaux de l'individu.

<sup>14</sup> Mais cette justification disparaît lorsque la prestation de transport est à elle-même sa propre fin, comme c'est le cas en l'espèce. La Cour relève à juste titre que la prestation fournie par la Compagnie « *ne vise pas principalement à assurer le transport de voyageurs d'un point à un autre* », et que « *ses utilisateurs louent ce moyen de transport ludique pour effectuer une promenade en draisine ou vélorail à des fins touristiques, récréatives et sportives* » (5<sup>e</sup> considérant). Le transport n'est plus alors la simple condition d'un ailleurs ; la prestation de transport est au contraire recherchée *pour*

*elle-même* et non comme l'instrument d'un déplacement géographique. La décision commentée s'inscrit ainsi dans la continuité d'un arrêt du Conseil d'Etat (CE, 20 oct. 2000, req. n° 203793, *SARL Auto-école Schlub*, mentionné aux Tables) jugeant qu'une voiture d'auto-école spécialement aménagée n'est pas un « *véhicule conçu pour transporter des personnes* », ou pour mieux le dire, que son usage normal constitue une valeur *per se* à des fins pédagogiques.

<sup>15</sup> Ces considérations seules justifiaient en l'espèce d'appliquer le taux de TVA normal sous l'oripeau technique d'une analyse aboutissant à la qualification peu convaincante de « *location de bien meuble corporel* » (5<sup>e</sup> considérant). Le fait que les engins n'étaient pas abandonnés à la possession des usagers, mais au contraire guidés par un animateur de la Compagnie, jette le discrédit sur cette analyse artificielle. Par une erreur de rédaction regrettable, cette analyse est d'ailleurs formulée prématurément de manière incidente au 4<sup>e</sup> considérant de l'arrêt (« *location de draisine ou vélorail* »), avant même l'examen des circonstances de fait conduisant à retenir cette qualification juridique (5<sup>e</sup> considérant).

<sup>16</sup> Par-delà cette légère entorse à la rectitude logique, la solution doit donc être pleinement approuvée en raison de sa conformité à la *ratio legis*. Mais on sait qu'en matière fiscale, le droit ne l'emporte pas toujours sur l'interprétation qu'en donne la doctrine administrative.

## II. Une conception étroite de la garantie du contribuable contre les changements de doctrine

<sup>17</sup> Rappelant à juste titre certaines conditions d'opposabilité fondamentales de la doctrine administrative (A), la Cour consacre dans cet arrêt une conception étroite du rescrit publié comme source doctrinale opposable (B).

### A. Un rappel des conditions d'opposabilité de la doctrine administrative

<sup>18</sup> La société requérante exploite toutes les ressources désormais menacées de l'appel comme voie d'achèvement, en présentant devant la Cour un moyen nouveau qui n'avait pas été soulevé en première instance (TA Clermont-Ferrand, 31 janvier 2017, n° 1500971 ; v. aussi la *Lettre du Tribunal administratif de Clermont-Ferrand*, n° 16, p. 13). Quand bien même la Compagnie ne ferait pas une activité de transport au sens de la loi fiscale, elle peut se prévaloir, argue-t-elle, de l'interprétation qu'en donnait l'Administration dans sa doctrine publiée.

19 Se trouve mobilisé ici le célèbre article L.80 A du Livre de procédures fiscales, d'après les dispositions duquel le contribuable, s'il applique la loi fiscale conformément à une interprétation d'icelle formellement admise par l'Administration à cette date, pourra ultérieurement la lui opposer pour l'empêcher de procéder à tout redressement.

20 L'espoir était permis : en 2004, le Conseil d'Etat (statuant au fond après cassation) avait prononcé, sur le fondement de l'article L.80 A, la décharge des rappels de TVA d'une société de pompes funèbres qui avait appliqué le taux réduit de l'article 279 b *quater* à ses prestations de transport de corps par porteurs, conformément aux dispositions d'une instruction publiée (CE, 10 novembre 2004, req. n° 260343, mentionné au Tables).

21 Sont seules concernées par l'article L.80 A, bien sûr, les « *interprétations que donne l'administration de la loi fiscale, à l'exclusion des interprétations qu'elle donne de dispositions de nature non fiscale* », comme l'énonce à juste titre la CAA de Lyon dans l'arrêt commenté (5<sup>e</sup> considérant). Mais la Cour semble formuler ce principe comme pour suggérer que la Compagnie l'aurait méconnu dans son argumentation. Il n'en est rien : la Compagnie se bornait à invoquer deux extraits du BOFiP interprétant l'article 279 du CGI. Au moins le rappel est-il pédagogique.

22 Aux yeux de la Cour, surtout, ces deux textes constituent des doctrines « *dans les prévisions desquelles [la société] n'entre pas* », sans toutefois que les juges ne s'expliquent davantage sur cette analyse.

23 L'un de ces deux textes ne se rapportait, il est vrai, que trompeusement à la situation de la société requérante. Il s'agit de l'instruction du 17 juillet 1995 relative à la TVA (*Revue de Droit Fiscal*, 20 sept. 1995, n° 38), reprise aujourd'hui au BOI-TVA-LIQ-30-20-50-20170120, qui porte sur les droits d'entrée dans les parcs d'attraction, manèges forains, musées, parcs botaniques, etc. On y lit (§260) que le taux réduit de l'article 279 b *quater* s'applique aussi aux menues prestations de transport qui peuvent être proposées dans le cadre d'un parc d'attraction, tels que les « *petits trains sur rails ou sur pneus qui permettent le déplacement des personnes dans les parcs d'attraction ou la visite de tout ou partie du parc.* » Il ne s'agit là que de prestations accessoires aux prestations essentielles d'un parc. La société requérante, qui n'exploitait pas son activité dans le cadre d'un parc, et dont les excursions en pédalorail constituaient non pas un outil de déplacement d'une activité à une autre, mais bien l'activité elle-même, ne pouvait utilement invoquer cette doctrine.

24 Le second texte de doctrine soulevait en revanche une difficulté sérieuse.

## B. Les rescrits généraux publiés : une source doctrinale de second rang ?

25 La Compagnie invoquait en effet la doctrine référencée BOI-TVA-LIQ-30-20-60-20130625, où sont publiés plusieurs rescrits généraux en rapport avec la TVA sur le transport de voyageurs.

26 Bien sûr, il n'était pas question pour la société requérante de faire jouer l'article L.80 B-1° du LPF, qui permet au contribuable de contraindre l'Administration à une prise de position formelle sur sa situation de fait, et de la lui opposer ultérieurement. En l'espèce, la Compagnie n'avait pas sollicité l'administration fiscale à cette fin.

27 Mais dès lors que l'Administration choisit de diffuser les réponses qu'elle a données à d'autres contribuables, ces réponses viennent enrichir son interprétation de la loi fiscale : « *l'examen de la situation de fait est l'occasion de donner un sens au texte, ce sens ayant vocation à être connu (...). Ainsi publié, le rescrit acquiert une portée générale* » (H. COLOMBET, « Le rescrit et la participation des usagers à la production de la doctrine administrative », *JCP G*, 2016, n°5, doctr. 133). Le rescrit s'affranchit alors du contribuable qui en a été l'initiateur pour devenir un véritable véhicule de la doctrine administrative.

28 En l'espèce, la doctrine contenue dans les rescrits publiés qu'on a mentionnés était opposable à l'Administration, car, la Compagnie ayant déclaré, liquidé et versé la TVA en appliquant le taux réduit, le redressement contesté s'analysait en *rehaussement d'imposition antérieure* au sens du premier alinéa de l'article L.80 A du LPF (solution *a contrario* de CE, 4 juin 1976, req. n° 98484, publié au *Lebon* : « *considérant que l'imposition contestée, ayant été établie en l'absence de déclaration et de versement spontané de la taxe, n'a pas le caractère de rehaussement d'impositions antérieures...* » ; v. dans le même sens CAA Paris, 5 octobre 2017, n° 15PA03014, 8<sup>e</sup> considérant).

29 Or il est de jurisprudence constante que si, en matière d'*impositions primitives* (alinéa 3, ex-alinéa 2, de l'article L.80 A du LPF), seules les instructions et circulaires publiées sont opposables (conformément aux termes mêmes de cet alinéa), en matière de *rehaussements d'impositions antérieures* (1<sup>er</sup> alinéa), au contraire, le contribuable peut opposer une interprétation provenant « *d'une autre source que les instructions et circulaires administratives publiées* » (CE, 4 juin 1976, arrêt préc.), pourvu qu'elle soit formelle et publiée : cela inclut donc les rescrits publiés au BOFiP.

30 Mais la CAA de Lyon estime dans cet arrêt que les textes de doctrine invoqués par la Compagnie « *ne comportent aucune interprétation différente de la loi fiscale appliquée ci-dessus* » (5<sup>e</sup> considérant).



31

Cette formule laisse sceptique. Dans la doctrine susréféréncée, on trouvait notamment (§140) un rescrit, spécialement signalé par la Compagnie dans son mémoire, concernant le taux de TVA applicable aux baptêmes de l'air en engins ultra-légers motorisés (ULM). L'administration y répondait que le taux réduit de l'article 279 b *quater* du CGI s'applique à de tels baptêmes de l'air « *indépendamment du caractère touristique de la prestation* », qu'elle juge indifférent. Or c'est précisément la finalité « *touristique* » du pédalorail qui a conduit la Cour, parmi d'autres considérations, à écarter l'application du taux réduit dans cette affaire (5<sup>e</sup> considérant). Son interprétation de l'article 279 s'oppose bel et bien - et d'une manière patente - à celle consacrée par le BOFiP.

32

Il faut semble-t-il comprendre qu'aux yeux de la Cour, ce rescrit concernant les baptêmes de l'air envisagés sous l'angle du b *quater* de l'article 279 ne saurait être invoqué qu'en matière... de baptêmes de l'air. Il y a là une conception très restrictive des rescrits généraux publiés comme source de la doctrine administrative, par un rejet de la méthode analytique qui permet pourtant de déceler le général dans le particulier, et donc de reconnaître, par induction, une interprétation abstraite du texte fiscal dans l'appréciation concrète d'une situation de fait. La légalité l'aura cette fois emporté sur la sécurité juridique du contribuable, et au-delà - puisqu'il s'agit ici de rescrits - sur l'égalité de tous devant la loi fiscale.