

Définition de la période répétibile au sens de l'article L. 190 du LPF

Lire les conclusions de :

Dominique Jourdan

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 10LY01452 – Société CASINO GUICHARD
PERRACHON – 28 août 2012 – C+

INDEX

Mots-clés

Période répétibile, Action en restitution, L.190 du livre des procédures fiscales

Rubriques

Fiscalité

TEXTES

[f](#) [X](#) [in](#) [✉](#) | [PDF](#) [PDF, 164k]

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Lorsque, suite à l'intervention d'une décision juridictionnelle de la Cour de justice des Communautés européennes, un contribuable se trouve en droit de réclamer le reversement d'imposition, comment encadrer l'action en restitution qui ne peut porter, en vertu des dispositions du quatrième alinéa de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales LPF dans sa rédaction alors applicable, que sur la période postérieure au 1er janvier de la quatrième année précédant celle où la décision révélant la non-conformité est intervenue.

² Le litige porte sur la définition de la période répétibile au sens de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales. La Cour de Lyon estime qu'il y a lieu de retenir la date à laquelle les impositions ont été effectivement versées par le contribuable (et non le fait générateur ou la date à laquelle les sommes avaient été mises en recouvrement)

Conclusions du rapporteur public

Dominique Jourdan

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.6041](https://doi.org/10.35562/alyoda.6041)

¹ La société a présenté le 30 juin 2006 une seconde réclamation. Elle considère qu'un nouveau délai lui est ouvert en application de l'article R196-1 du livre des procédures fiscales qui prévoit un délai de réclamation au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la réalisation de l'évènement qui motive la réclamation. Et en application de l'article L190 du livre des procédures fiscales, un arrêt de la Cour de justice des communautés européennes constitue un tel évènement.

² Voyez pour la définition de la notion d'évènement, l'avis du [CE 23 mai 2011 n° 344678 Société Santander Asset Management SGIIC SA](#), publié au Lebon et à la RJF 2011 n° 0266, avec conclusions Pierre Collin au BDCF 2011 n° 01009, et un arrêt [CE 23 décembre 2011 n° 3300095 société d'économie mixte locale Cité de la Mer](#) et [CE 23 décembre 2011 n° 330094 Société Keolis Cherbourg](#) avec conclusions Vincent Daumas).

³ L'administration comme le tribunal administratif de Clermont Ferrand par son jugement du 15 avril 2010 dont il est relevé appel, ont considéré que l'arrêt invoqué par la société requérante ne constituait pas un évènement, au sens des articles L190 et R196-1 du livre des procédures fiscales, et qu'outre le délai d'action, s'opposait à l'acceptation de la demande la question la période répétibile.

⁴ Sur l'existence d'un évènement au sens des dispositions précitées, nous vous proposons de suivre la société :

⁵ Ce litige concerne les modalités de détermination de la taxe sur la valeur ajoutée dans l'hypothèse où une société exerce plusieurs activités, dont une partie d'entre elles seulement donnent lieu à la perception, et donc à la déduction de la TVA. Dans cette hypothèse, il est procédé à un calcul de prorata tenant compte du chiffre d'affaires total et du chiffre d'affaires des opérations non taxées.

⁶ Dans notre affaire, la société holding souhaite que les produits financiers qu'elle perçoit soient exonérés, considérant qu'il s'agit d'une prestation accessoire.

⁷ En effet, aux termes de l'article 19 de la sixième directive du 17 mai 1977 il est également fait abstraction du montant du chiffre d'affaires afférentes aux opérations accessoires pour le calcul du prorata de déduction.

8 Et selon les dispositions du b du 2 de l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts, il est fait abstraction, pour le calcul du pourcentage de déduction, du montant du chiffre d'affaires afférent au produit des opérations financières exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée et « présentant un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise, à la condition que ce produit représente au total 5 % au plus du montant du chiffre d'affaires total, toutes taxes comprises, du redevable. » .

9 Or par un arrêt du 29 avril 2004, 77/01, « Empesa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA », la Cour de justice des communautés européennes a jugé que l'octroi annuel par un holding de prêts rémunérés aux sociétés dans lesquelles il détient une participation devait être considéré, lors du calcul du prorata de déduction visé aux articles 17 et 19 de la sixième directive, « comme des opérations accessoires au sens de l'article 19, paragraphe 2, deuxième phrase, de celle-ci dans la mesure où elles n'impliquent qu'une utilisation très limitée de biens ou de services pour lesquels la TVA est due ».

10 La décision précise que « quoique l'ampleur des revenus générés par les opérations financières relevant du champ d'application de la sixième directive puisse constituer un indice de ce que ces opérations ne doivent pas être considérées comme accessoires au sens de ladite disposition, le fait que des revenus supérieurs à ceux produits par l'activité indiquée comme principale par l'entreprise concernée sont générés par de telles opérations ne saurait à lui seul exclure la qualification de celles-ci d'« opérations accessoires » »

11 Il nous paraît donc évident que les dispositions précitées du b du 2 de l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts doivent être regardées comme incompatibles avec les objectifs de la sixième directive du 17 mai 1977, dès lors que tout mécanisme de limitation des droits à déduction, et par la même la qualification d'opérations accessoires en raison du seul niveau des revenus procurés par ces opérations par rapport à ceux de l'activité principale est condamné par la jurisprudence européenne. Or la loi interne fixe précisément un taux de 5%.

12 Cette décision constitue un événement qui ouvre un délai de recours contentieux quand bien même, elle concerne la législation d'un autre Etat membre, dès lors que la transposition à notre propre législation est exempte de toute difficulté.

13 La question de la période répétitive, au sens de l'article L.190 du livre des procédures fiscales est plus délicate

14 Rappelons qu'il s'agit d'une période couvrant les années 1997 et 1998. La notification de redressements date du 15 décembre 2000 réceptionnée le 19 décembre 2000. Les rappels sont mis en

recouvrement le 8 juin 2001. La première réclamation est du 4 mars 2002, admission partielle le 29 avril 2003. La seconde réclamation du 30 juin 2006, rejetée le 28 novembre 2008.

¹⁵ L'arrêt constitutif de l'évènement date de 2004, la nouvelle réclamation était recevable jusqu'au 31 décembre 2006, et elle a été adressée dans ce délai.

¹⁶ L'article L190 du livre des procédures fiscales mentionne que l'action en restitution des sommes versées ne peut porter que sur la période postérieure au 1er janvier de la troisième année précédant celle où la décision ou l'avis révélant la non-conformité est intervenu.

¹⁷ Contrairement à ce que soutient la société, le droit communautaire ne s'oppose pas à l'article L 190, al. 4 du LPF limitant, en matière fiscale, la période sur laquelle peut porter l'action en répétition de l'indu fondée sur la déclaration par une juridiction nationale ou communautaire de la non-conformité d'une règle nationale avec une règle nationale supérieure ou avec une règle communautaire. La Cour relève en particulier que le mécanisme prévu par ce texte respecte les principes d'effectivité, d'équivalence et de sécurité juridique (points 21 et 22 de l'arrêt) en instituant une période répétitive d'une durée raisonnable

¹⁸ CJCE 28 novembre 2000 aff. 88/99, 1e ch., SA Roquette Frères RJF 2/01 n° 271, BOI 13 O-7-00.

¹⁹ CE 3 février 2011 n° 322857, Sté Groupe Président Electronics M. Olléon, R. public

²⁰ Ainsi que le mentionne l'avocat général devant la Cour, la restriction quant au délai ne doit pas rendre en pratique impossible ni excessivement difficile l'exercice par les particuliers de droits conférés par l'ordre juridique communautaire.

²¹ Cette limitation fixée initialement à quatre années a été abaissée à trois ans par la loi de finances pour 2006. Il ressort clairement des débats parlementaires que l'intention du législateur est de limiter des restitutions potentiellement coûteuses pour l'Etat.

²² Le délai court, de deux années, proposé à l'origine par le gouvernement n'a pas été accepté. Un délai court, ainsi que le soulignent les débats peut être une source « d'inégalité » pour les contribuables, en ce que le raccourcissement de la période de répétition serait de nature à « pénaliser » les petites et moyennes entreprises, qui, faute de disposer, comme c'est le cas pour les entreprises de plus grande taille, « des moyens nécessaires pour recourir aux services de cabinets spécialisés, n'intendent généralement une action qu'après qu'une décision juridictionnelle a révélé la non-conformité (d'une règle de droit) à une règle de droit supérieure »

23 Si l'objectif du législateur est clair, il n'a cependant jamais été débattu de la question de la détermination de la période répétibile, même si a été évoquée, par le ministre, la question du le calcul du délai de prescription à compter de la mise en recouvrement ou du versement. Et quand le texte mentionne qu'elle ne peut porter que sur la période postérieure au 1er janvier de la troisième année précédant celle où la décision ou l'avis révélant la non-conformité est intervenu., que faut-il entendre par période ?

24 Une première lecture de ce texte peut vous conduire à considérer que s'agissant d'un arrêt de 2004, la restitution ne peut porter que sur les impositions dues à compter de l'année 2001.

25 A l'appui de ce raisonnement, il y a plusieurs arguments :

- 26 - l'intention du législateur de réduire la portée des restitutions,
- 27 - la rédaction du texte qui laisse à penser qu'il s'agit de la période au titre de laquelle l'impôt est dû.

28 Alors que dans d'autres hypothèses, le texte cite l'acte déterminant pour le calcul de la période répétibile (par exemple le paiement pour l'article L 243-6 du Code de la sécurité sociale)

- 29 - la jurisprudence de cours administratives d'appel :

30 La CAA de Paris, dans un arrêt du 12 décembre 2007 n° 05-4005 Société Télé 2 France RJF 2008 n° 503, juge que la réclamation était irrecevable dès lors que les impositions ont été établies au titre d'une période antérieure à la période répétibile. Peu importe à cet égard que le contribuable ait acquitté lesdites impositions au cours de la période répétibile

31 La CAA Nantes dans un arrêt du 30 novembre 2009 n° 08NT02792, 1e ch., SAS Sodis Hague : RJF 4/10 n° 410, estime également qu'une action en restitution fondée sur une décision juridictionnelle doit être déterminée à partir du fait générateur de l'imposition.

- 32 - les conclusions de Vincent Daumas sous l'arrêt de principe que nous avons cité, (CE 23 décembre 2011 n° 330095), encore que la question ne soit pas vraiment débattue puisqu'elle ne se pose pas, dans cet arrêt, dans les mêmes termes.

33 Ces arguments ne nous ont pas convaincus, pour les raisons suivantes :

- 34 - les débats tant devant l'assemblée nationale que devant le sénat ne sont pas précis sur la notion de période répétibile, voire quasi-inexistants.

- 35 - il serait contraire à la jurisprudence européenne d'imposer des délais tels qu'une décision juridictionnelle de non-conformité serait privée de toute portée, et que les réclamations sur le fondement

juridique invoqué deviennent illusoires.

36

Ainsi, dans le cas de personnes qui se sont vus notifier des rappels de taxe à la suite d'un contrôle, comme en l'espèce, il s'opère, un délai entre la période d'imposition (année 1997 et 1998) et la période de contrôle (2000) puis de mise en recouvrement (2001). Ce laps de temps, plus ou moins long qui s'écoule entre l'année d'imposition et la décision juridictionnelle porte une atteinte à l'effectivité de la règle de droit communautaire, atteinte admise certes, dès lors qu'elle est raisonnable. Vous noterez tout de même que le contribuable qui se voit redresser à tort risque de perdre en raison du laps de temps qui sépare une imposition spontanée d'un redressement illégal, la possibilité d'obtenir la restitution des sommes. Au regard d'une décision européenne (par exemple 2004), l'action en restitution peut être prescrite avant même que naisse l'obligation de payer (pour peu que la mise en recouvrement ou le paiement interviennent en 2002) (pour peu que le contribuable n'use pas du délai commun d'action).

37

Cette réflexion volontairement caricaturale, pour vous vous amenez à vous poser cette question : Faut-il traiter de manière différente les contribuables qui s'acquittent spontanément d'une taxe de ceux qui font l'objet d'un contrôle et d'une mise en recouvrement consécutive à ce contrôle ? Le législateur ne le dit pas. L'administration fiscale s'est risquée à cette analyse.

38

- La doctrine administrative applicable aux années en litige n'est pas citée par le requérant. Elle n'est pas en sa faveur, mais vous noterez qu'elle n'est pas applicable du tout car contradictoire entre les écrits et les démonstrations chiffrées. Par contre l'instruction 13 O-1-06 du 10 août 2006, qui a commenté les conséquences de l'article 117 de la loi de finances pour 2006, qui a modifié l'article L. 190, donne raison à la société requérante, puisqu'elle se réfère à la date de paiement.

39

Bien sur ces dispositions sont postérieures au litige, mais elles commentent un texte qui est inchangé, en dehors du délai de réclamation diminué de 4 à 3 années. Elles témoignent de la difficulté de l'administration devant les différentes hypothèses, et celle plus problématique où l'année d'imposition et l'année du paiement ne sont pas identiques.

40

- la CAA de Douai a, dans son arrêt du 28 janvier 2010 n° 07DA01957 SAS Valery Distribution, en C, admis la recevabilité d'une réclamation au regard du paiement de la taxe, au regard de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales.

41

.- votre jurisprudence CAA LYON N° 10LY02904 20 mars 2012 Ministre c/ M. B. confirme la restitution d'une imposition établie au titre de l'année 1999, payée en 2000 et contestée en 2004, au motif qu'elle est établie sur le fondement des dispositions du 1 bis de l'article 167 du code général des impôts incompatibles avec le droit

communautaire, ainsi que cela résulte d'une décision du 11 mars 2004 de la Cour de justice des Communautés européennes, statuant sur la question préjudicielle qui lui avait été soumise par le Conseil d'Etat dans sa décision du 14 décembre 2001 statuant au contentieux sur la requête de M. de L. Vous avez donc déjà admis pour M. de M., au moins implicitement, que la période répétable n'était pas limitée à la période d'imposition...

42 - la jurisprudence du Conseil d'Etat ne s'y oppose pas.

43 En matière de TVA : La décision rendue par la Cour de justice le 19 septembre 2000 dans l'affaire « Ampafrance/Sanofi Synthelabo » révèle la non-conformité de dispositions du droit interne et les redevables qui n'ont pas exercé les droits à déduction relatifs aux dépenses de restaurant, de réception et de spectacles supportées au bénéfice des dirigeants ou salariés depuis le 1er janvier 1996 peuvent récupérer la taxe ayant grevé ces dépenses. Voyez CE 27 mai 2002 n° 205634, Association « Comité Colbert », conclusions G. Goulard BDCF 8-9/02 n° 0109, et chronique Olléon, qui fait référence aux sommes versées. Dans cette affaire, pour rejeter une partie de la réclamation, la Cour d'appel de Paris (CAA Paris 5 décembre 2003 N° 99PA03810 Association COMITE COLBERT) fait référence aux sommes acquittées. Elle a été confirmée sur ce point par le Conseil d'Etat.

44 Nous vous invitons donc à donner satisfaction à la société, et à considérer que dans l'hypothèse présente où la somme due résulte d'un contrôle de la société et non d'une déclaration spontanée, la période répétable ne se confond pas, avec la période d'imposition, mais doit s'étendre à celle au cours de laquelle la société s'est acquittée des sommes qui lui ont été réclamées, période correspondant à celle de leur exigibilité née de la mise en recouvrement le 15 mai 2001.

45 A ce stade du raisonnement, la société se doit de vous démontrer que la prestation en litige est une opération accessoire au sens de l'article 19, paragraphe 2, deuxième phrase, de la sixième directive, c'est-à-dire qu'elle n'implique qu'une utilisation très limitée de biens ou de services pour lesquels la TVA est due.

46 La qualification de prestations accessoires des produits financiers en litige n'est pas contestée.

47 La société soutient qu'elle a produit à l'appui de sa réclamation des éléments chiffrés prouvant que ces opérations financières avaient nécessité une utilisation inférieure à 1/10ème des biens et services grevés de TVA. Le ministre ne conteste pas cette qualification ; il n'aborde pas ce point dans ses mémoires d'ailleurs.

48 Ainsi, les produits financiers perçus d'une prestation accessoire sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée, et n'ont pas à être inclus dans le prorata mentionné au b du 2 de l'article 212 de l'annexe II au code général des impôts.

49 Enfin, s'agissant du montant de la restitution, vous constaterez que le ministre entend limiter le quantum en litige aux seules sommes pour lesquelles la déduction de taxe sur la valeur ajoutée a été refusée en raison de l'application du prorata en litige. Vous ne pouvez qu'être d'accord avec ce principe.

50 Toutefois, il limite ce montant à 607 062 euros pour une période couvrant les années 1997 et 1998, ce qui correspond au point 1 de la notification de redressement du 15 décembre 2000.

51 OR, à la lecture de cette notification, vous vous apercevez qu'aux points suivants de ce document, il a été fait application du même prorata contesté, de sorte que, contrairement à ce que soutient le ministre, la restitution ne peut être limitée à la somme citée au point 1 de 607 062 euros. La prise en compte des redressements suivants affectés par l'application du prorata erroné, et justifie la somme sollicitée par la société de 1 120 654 euros, dès l'examen du point 2 de cette notification.

52 Par ces motifs, nous concluons à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Clermont-Ferrand du 15 avril 2010, à la restitution à la société requérante de la somme de 1 120 654 euros et à la condamnation de l'Etat à lui verser la somme de 1500 euros au titre des frais irrépétibles.