

Taux réduit de TVA : la prestation de transport pour effectuer un saut en parachute biplace n'ouvre pas droit à déduction

Lire les commentaires de :

Xavier Mignot

Des limitations inconstitutionnelles à l'opposabilité de la doctrine fiscale

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 18LY02914 – SARL Centre de parachutisme Paris-Nevers – 06 août 2020 – C+ [↗](#)

Pourvoi en cassation rejeté : CE N° 445016 - 28 mai 2021 et N° 18LY02921 EURL Angel Parachutisme

Pourvoi en cassation rejeté : CE N° 445020 - 28 mai 2021

INDEX

Mots-clés

TVA, Taux réduit, Transport de voyageurs, Rescrit, Constitutionnalité

Rubriques

Fiscalité

Résumé Note universitaire

Résumé

¹ L'article 279 du code général des impôts prévoit que : « *La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 10 % en ce qui concerne (...) b quater : les transports de voyageurs* ». Cet article a été pris pour la transposition de l'article 98 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 selon lequel les Etats membres peuvent prévoir des taux réduits qui ne sont applicables qu'aux livraisons de biens et aux prestations de service des catégories figurant à l'annexe III, laquelle vise, au 5), le « *transport des personnes et des bagages qui les accompagnent* ».

² Pour l'application de ces dispositions, il a été jugé que ne constituent pas une prestation de transport de voyageurs : - le largage de parachutistes : CAA Paris, 16 avril 1998 n° 96PA01042 : RJF 6/98 n° 666 ; CE (na) 28- 7-1999 n° 197378 : RJF 12/99 n° 01531 - les baptêmes de l'air : CAA Lyon, 10 mars 1999 n° 96LY00717 : RJF 11/99 n° 1358 - les promenades en montgolfière : CAA Lyon 20-2-2003 n° 01LY00464 et 02LY00525 : RJF 4/04 n° 369 - le trajet en pédalorail : CAA Lyon, 5 juin 2018 n° 017LY01367, SAS Compagnie des chemins de fer du Cantal.

³ A noter que ces dispositions se distinguent de l'article 237 de l'annexe II au code général des impôts, qui prévoyait que : « *Les véhicules ou engins, quelle que soit leur nature, conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes (...) n'ouvrent pas droit à déduction. [...]* »

⁴ Pour mémoire, le droit à déduction de la TVA sur le fondement de ces dispositions a été exclu pour : - le largage de parachutistes : CE, 27 juillet 2001, Société Turbo Mingo Organisation, 211774 ; - une montgolfière publicitaire : CE 21-12-1994 n° 135211, min. c/ société Soger : RJF 2/95 no 17

⁵ En l'espèce, il résulte de l'instruction que les prestations en litige consistent pour les sociétés requérantes à acheminer leur client en altitude, à l'issue d'un déplacement aérien effectué en avion à partir d'un point de décollage situé au sol jusqu'à un point de largage en vol, puis à larguer le client accompagné d'un parachutiste professionnel, lequel assure seul la manipulation du parachute, la conduite des deux personnes et leur atterrissage, à l'issue duquel le client est reconduit à son point de départ initial. Si une telle opération, qui s'effectue au moyen de deux aéronefs, l'avion et le parachute, empruntés successivement, peut être regardée comme une prestation de transport, elle ne permet néanmoins pas d'assurer le transport de voyageurs, dès lors qu'elle n'a pas pour objet le

déplacement du client d’un lieu à un autre. Par suite, les sociétés ne sont pas fondées à demander le bénéfice du taux réduit de 10% de taxe sur la valeur ajoutée prévu par le b quater de l’article 279 du code général des impôts.

⁶ 19-06-02-09-01, Fiscalité, TVA, Taux réduit de TVA, Article 279 b quater du code général des impôts, Transport de voyageurs, Saut en parachute biplace, Exclusion, TLF, TLFi

Note universitaire

Des limitations inconstitutionnelles à l'opposabilité de la doctrine fiscale

Xavier Mignot

Diplômé de l'Université Lyon 3 en Droit et en Lettres classiques

DOI : [10.35562/alyoda.6622](https://doi.org/10.35562/alyoda.6622)

¹ *Par deux arrêts du même jour (C.A.A. Lyon, 6 août 2020, n° 18LY02914 et 18LY02921), la Cour administrative d'appel de Lyon refuse le bénéfice du taux de TVA réduit aux prestations de saut en parachute, malgré la doctrine administrative, qui n'exclut pas le transport purement récréatif.*

² La cour administrative d'appel de Lyon n'en finit pas de devoir statuer sur les suppliques de ces nombreuses sociétés qui exercent une activité de transport récréatif, et à ce titre prétendent, sans succès mais non sans mérites, au bénéfice du taux de TVA réduit prévu par l'[article 279 b quater du Code général des impôts](#) en matière de « *transport de voyageurs* ».

³ Las : ces tentatives répétées n'ébranlent pas les magistrats lyonnais, qui continuent de rejeter leurs prétentions, dans la droite lignée d'un arrêt récent que nous avons commenté – et critiqué – dans cette Revue ([C.A.A. Lyon, 5 juin 2018, SAS Compagnie des chemins de fer du Cantal, n° 17LY01367](#), note crit. X. Mignot, [Rev. jurisp. ALYODA, 2018, n° 3](#), à propos d'excursions en pédalorail) .

⁴ Les deux sociétés requérantes proposaient des sauts en parachute et avaient été taxées au taux de TVA normal (20 %) . Elles réclamaient l'application du taux de TVA réduit (10 %), et, par suite, la restitution de la différence entre ce qu'elles avaient versé et ce qu'elles estimaient réellement dû. En 2018 le tribunal administratif de Dijon avaient rejeté leurs requêtes. Les deux arrêts rapportés du 6 août 2020 rejettent à leur tour l'appel formé contre ces deux jugements.

⁵ La façon dont la cour interprète tant la loi que la doctrine fiscale – invoquée par les requérantes sur le fondement de l'[article L.80 A du LPF](#) – pourra ne pas convaincre (**I**) . Mais, plus fondamentalement, c'est le principe même de l'interprétation « *littérale* » de la doctrine fiscale qui doit être questionné, tant sa constitutionnalité apparaît douteuse (**II**).

I. - Infortunes de l'exégèse fiscale

⁶ La prestation qu'offraient les sociétés requérantes se décomposait en deux phases successives : d'abord, le client est transporté en avion du sol jusqu'à un point de largage ; de là, ensuite, il est largué en

parachute, en tandem avec un moniteur qui conserve le contrôle de l'aéronef et le ramène au point d'où il était parti.

7 A. – Il s'agissait de déterminer d'abord si cette prestation entrait dans les prévisions de l'article 279 b *quater* du CGI.

8 La cour y reconnaît bien une prestation de « *transport* », mais, dit-elle, il ne s'agit pas d'un transport « *de voyageurs* », car l'intéressé n'est pas transporté « *d'un lieu à un autre* » : il est en fait « *reconduit à son point de départ initial* » (§. 5) .

9 Il y a là des subtilités de sémantique assez byzantines dont on pourra n'être pas entièrement convaincu. Que la notion de « *voyageur* » implique en elle-même le déplacement d'un point géographique à un *autre* point géographique avec lequel il ne se confond pas, c'est là une interprétation bien arbitraire, que ne soutient pas même l'autorité des meilleurs dictionnaires : d'après le T.L.F., est un voyageur quiconque « *se déplace, sur un parcours généralement préétabli, en empruntant un moyen de transport particulier* ».

10 Cette interprétation même provoquait de surcroît une difficulté *de fait*, car, à bien y regarder, le client, par deux fois, se trouvait bel et bien transporté d'un point à un autre : premièrement du sol jusqu'aux airs en avion ; deuxièmement des airs jusqu'au sol en parachute. La cour s'en sort en considérant qu'« *eu égard à sa nature et à ses modalités d'exécution* », la prestation ne pouvait « *être scindée en plusieurs opérations distinctes* » (§. 5) . Par le détour de l'indivisibilité, la cour liquide ainsi le *point de largage*, laissant subsister le seul *point de décollage*, qui était en même temps le *point d'atterrissage*.

11 Tout cela peut paraître inutilement compliqué. Comme souvent, l'exégèse est une impasse et une autre voie aurait pu être préférée qui aboutissait au même résultat. Il suffisait pour cela de revenir à la *ratio legis* du texte fiscal. Le taux de TVA réduit ayant été pensé dans le souci de ne pas ponctionner trop lourdement les activités jugées essentielles à la vie des individus, rien ne justifie que la loi favorise ceux qui se font transporter à *des fins purement récréatives* (sur cette notion, v. récemment TA Marseille, 20 juil. 2020, n° 1803474 et 1903506). Tel est évidemment le cas du saut en parachute. Quant à la prestation de transport en avion, elle se rattache par un rapport téléologique à la prestation de saut en parachute qui lui succède immédiatement. Aussi il eût été facile, par application de la maxime *accessorium sequitur principale*, de lui faire suivre le régime du saut en parachute dont elle n'est que l'accessoire : « *le principal communique à l'accessoire son propre statut* » (H. Roland & L. Boyer, *Adages du droit français*, Litec, 4^e éd., 1999, n° 3, p. 2).

12 B. – Mais les vraies difficultés commençaient à poindre lorsque les deux sociétés requérantes invoquaient à leur profit la doctrine *contra legem* de l'administration elle-même.

13 On sait en effet que, par application de l'article L.80 A du Livre des procédures fiscales, le contribuable peut se prévaloir d'une interprétation du texte fiscal qu'avait formellement admise l'administration dans sa doctrine publiée.

14 Les sociétés requérantes invoquaient un sempiternel rescrit que la cour de Lyon s'était déjà refusée à appliquer dans son précédent arrêt de 2018 (C.A.A. Lyon, 5 juin 2018, *préc.*). Ce rescrit n° 2005/67 (TCA) du 6 septembre 2005, publié au *BOFiP*, admettait le taux de TVA réduit pour des prestations de baptêmes de l'air en engins « ultra-légers motorisés » (ULM) . La persévérance des requérantes a été vaine : la cour écarte de nouveau le moyen, au motif classique que la doctrine administrative s'interprète « *littéralement* », et qu'en conséquence ce rescrit ne peut intéresser que les baptêmes de l'air en ULM (§. 7).

15 Il y a là une nouvelle exégèse qui ne convainc pas davantage. Il n'est pas exact de dire que ce rescrit intéressait les seuls baptêmes de l'air en ULM. Le rescrit en question dit : « *Constitue un transport aérien au sens de ces dispositions toute opération consistant à acheminer par aéronef, d'un point d'origine à un point de destination, des passagers, du fret ou du courrier à titre onéreux. / Tel est notamment le cas des baptêmes de l'air en engins ULM* ». L'administration fiscale était ainsi remontée à un cas plus général qui dépassait largement l'hypothèse très spécifique des baptêmes de l'air en ULM. Est concernée toute opération d'acheminement d'un passager par aéronef ; le rescrit n'exige pas qu'il faille aller *d'un point à un autre* ; il n'exclut pas expressément que le « *point d'origine* » puisse se confondre avec « *le point de destination* » : tel est précisément le cas des baptêmes de l'air en ULM.

16 Or qu'en était-il en l'espèce ? La première phase (transport par avion) pouvait certes, on l'a dit, se faire absorber dans la seconde phase (transport en parachute) dont elle n'est que l'accessoire : mais restait alors cette seconde phase, c'est-à-dire le transport en parachute. Or, *de jure* le parachute est lui-même qualifié d'*aéronef* (par ex. : l'art. R.133-1-2 du Code de l'aviation civile) . La cour l'admet elle-même (§. 5) : la prestation, dit-elle, « *s'effectue au moyen de deux aéronefs, l'avion et le parachute, empruntés successivement* ». Aussi les requérantes entraient-elles tout à fait dans les prévisions de cette doctrine. En jugeant qu'elle n'intéressait que les baptêmes de l'air en ULM, alors qu'elle visait un cas bien plus large, la cour paraît avoir commis une erreur de droit, susceptible d'être censurée par le Conseil d'Etat – saisi d'un pourvoi dans les deux affaires –, qui contrôle en cassation la bonne interprétation de la doctrine fiscale

par les juges du fond (C.E., 22 janv. 2014, n° 360906, Synd. interdépartemental d'assainissement de l'agglomération parisienne ; RJF 2014, n° 362).

II. - Inconstitutionnalité du principe d'interprétation « *littérale* » de la doctrine fiscale

¹⁷ Toutefois l'essentiel est ailleurs. En effet, à supposer même qu'il visât expressément les seuls baptêmes de l'air en ULM, le rescrit aurait dû être opposable en tout état de cause.

¹⁸ A. - Bien sûr, en l'état de la jurisprudence, les énonciations contenues dans les notes ou instructions publiées ne sont invocables qu'« *à la condition que les intéressés entrent dans les prévisions de la doctrine, appliquée littéralement, résultant de ces énonciations* » (§. 7) : ici la cour de Lyon reproduit, au mot près, la formule de l'avis contentieux C.E., Sect., avis, 20 oct. 2000, n° 222675 ; RJF 2001, n° 067, concl. Bachelier ; Dr. fisc. 2001, comm. 201, avec concl.

¹⁹ Mais ce principe d'interprétation littérale ne se justifie pas.

²⁰ Sans doute, dans une perspective strictement legaliste, la tentation est grande de restreindre autant qu'il est possible l'empire de ce mécanisme insolite, « *objet stellaire* », a-t-on dit (Y. Bénard, « Réponses ministérielles : beaucoup de bruit pour rien ? », *RJF*, 2006, n° 3, p. 185), qui joue évidemment *contre la loi* : mal-aimé, l'article L.80 A du LPF a fait l'objet, on s'en souvient, de très nombreuses attaques sur le plan de sa constitutionnalité (V., parmi une littérature abondante : M. Cozian, « L'inégalité devant l'impôt par le fait de l'administration », *DS* 1975. Chron. 100 ; V. Haïm, « L'article L. 80 A est-il inconstitutionnel ? », *Dr. fisc.* 1995, n° 12, p. 549 ; H. Rabault, « L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal : la constitutionnalité de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales », *LPA*, 15 juin 2012, n° 120).

²¹ Néanmoins cette disposition existe, et c'est en vain qu'on a tenté de l'attaquer au contentieux (C.E., 29 oct. 2010, n° 339200 ; RJF 2011, n° 085 ; Procédures 2011, n° 3, comm. 124, note O. Négrin : refus de transmettre la QPC au Conseil constitutionnel) . Il faut par conséquent l'appliquer malgré soi et embrasser pleinement la logique qui est la sienne. Cette logique est celle de l'*espérance légitime* et de la *sécurité juridique* : le contribuable ne doit pas pouvoir être privé de ce qu'il a cru de bonne foi être son droit, à la lumière non de ses propres conjectures, que chacun bâtit toujours à ses risques et périls, mais bien de ce qu'avait cru ou voulu comprendre l'administration elle-même, qui établit et recouvre l'impôt.

22

Or l'espérance légitime n'est pas *littéraliste*. Si le taux de TVA réduit s'applique à des baptêmes de l'air en ULM, comme l'admet le fisc, alors le contribuable est amené à croire qu'il s'applique aussi à des baptêmes de l'air en parachute. Il aurait pu craindre – à juste titre – que le caractère *récréatif* de la prestation y fût obstacle : mais précisément le *BOFiP* a balayé ses doutes, puisque le fisc admet le taux de TVA réduit pour les ULM : c'est donc, se dira-t-il, qu'en droit le caractère récréatif est indifférent (*induction*), et qu'en conséquence rien ne s'oppose à ce que le saut en parachute jouisse de la même faveur (*déduction*).

23

Ce raisonnement est très simple ; il dépasse à peine l'intuition immédiate ; il ne demande qu'une aptitude élémentaire à l'abstraction : il est à la portée d'à peu près n'importe quel contribuable, et *a fortiori* de n'importe quel conseil fiscal. De là naît l'*espérance légitime* au taux réduit. Ce serait insulter l'intelligence des contribuables et des praticiens que de croire qu'ils s'en tiennent à une lecture strictement *casuistique* de la doctrine administrative. Il y a dans le rescrit une appréciation d'espèce dont il est souvent possible d'induire facilement une interprétation abstraite du texte fiscal. Le seul bon sens y pourvoit suffisamment : si l'excursion en ULM jouit du taux réduit, alors qu'elle est purement récréative, et qu'elle reconduit le client à son propre point de départ, alors la logique veut qu'il en aille exactement de même des excursions en parachute, qui présentent des caractéristiques identiques.

24

La doctrine administrative ne doit pas être interprétée comme les lois et les règlements, car elle n'a strictement aucun caractère normatif (*cf.*, très nettement, C.E., Sect., avis, 8 mars 2013, n° 353782 : l'article L.80 A n'a « *ni pour objet ni pour effet de conférer à l'administration fiscale un pouvoir réglementaire ou de lui permettre de déroger à la loi* ») . Ce qui compte, ce n'est pas le *sens intrinsèque* de la doctrine, mais l'*espérance* qu'elle fait naître dans l'esprit d'un contribuable raisonnable, standardisé, bon père de famille. C'est dire que le principe d'interprétation « *littérale* » de la doctrine administrative apparaît hautement suspect. Il n'est pas seulement inopportun : il nous semble inconstitutionnel, parce qu'il méconnaît le principe d'égalité devant la loi. Non pas *devant la loi fiscale*, car à ce stade le texte fiscal au sens strict n'a plus aucune importance, mais *devant l'article L.80 A du LPF* : l'égalité en effet ne saurait souffrir que l'on traite différemment deux contribuables qui, sur la base d'une même interprétation administrative, nourrissent une espérance légitime raisonnable qui n'est pas dans un cas sensiblement moins forte que dans l'autre.

25

B. – Aussi il y aurait lieu d'attaquer par voie de QPC ce principe d'interprétation littérale, que les juridictions administratives appliquent soigneusement dans le dessein au demeurant louable de faire triompher la loi. Les conditions de recevabilité paraissent

réunies. En particulier, le Conseil constitutionnel admet depuis longtemps « *qu'en posant une question prioritaire de constitutionnalité, tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère* » à une disposition législative (C.C., 14 oct. 2010, Compagnie agricole de la Crau, n° 2010-52 QPC, §. 4) . Les deux sociétés requérantes, qui ont chacune formé un pourvoi, pourraient vouloir emprunter cette voie devant le Conseil d'Etat, la QPC étant, rappelons-le, recevable en tout état de cause, « *y compris pour la première fois en cassation* » (Ord. n° 58-1067 du 7 nov. 1958, art. 23-5) .

26

Mais, en réalité, une malheureuse circonstance d'espèce pourrait fort bien sceller leur perte : comme le constate incidemment la cour de Lyon (§. 7, *in fine*), les sociétés, qui avaient spontanément payé la taxe au taux plein, n'ont jamais appliqué elles-mêmes le rescrit ultérieurement invoqué pour tenter de répéter l'indu (*contra* : C.A.A. Lyon, 5 juin 2018, *préc.*, où la société de pédalorails s'était appliqué le taux réduit) . Il s'ensuit qu'abstraction faite des motifs erronés mais surabondants de la cour, le moyen soulevé était voué à l'échec. Les requérantes, trop prudentes peut-être (ou simplement ignorantes ?), ne s'étaient pas fiées au *BOFiP*. Il leur aura manqué, en somme, un brin de naïveté béate devant l'infailibilité pontificale de l'administration fiscale.