

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 88 DU 16 OCTOBRE 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

13 O-1-09

INSTRUCTION DU 7 OCTOBRE 2009

INFORMATION JURISPRUDENCE
DECISION RENDUE PAR LE CONSEIL D'ETAT EN CASSATION
ARRET N° 297474 DU 27 JUILLET 2009

NOR : BCF Z 09 00073 J

Bureau JF-2C

PRESENTATION

T.V.A. : demande de restitution de la taxe collectée à tort - situation créditrice au titre la période - absence de demande de remboursement de crédit - demande de versement d'intérêts moratoires (L.P.F., art. L. 208).

Par un arrêt du 27 juillet 2009, n° 297474, le Conseil d'Etat a jugé à l'égard d'un redevable qui avait surestimé le chiffre d'affaires déclaré, sans que cette erreur ait donné lieu à un paiement effectif de T.V.A. du fait de la situation de crédit permanent de taxe dans laquelle ce redevable se trouvait, qu'il devait, pour obtenir le versement des intérêts moratoires prévus à l'article L. 208 du livre des procédures fiscales (L.P.F.), souscrire préalablement, dans les formes prévues aux articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au code général des impôts (C.G.I.), une demande tendant au remboursement d'un crédit de taxe.

D.B. liée : 13 O-151, § 14.

Le Chef de Service

Jean-Pierre LIEB

•

- 1 -

16 octobre 2009

3 507088 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

**Décision du Conseil d'Etat du 27 juillet 2009, n° 297474, 9^{ème} et 10^{ème},
S.A. Général Electric Capital Fleet Services c. / Ministre.**

D.B. liée : 13 O-151, § 14.

DECISION DU CONSEIL D'ETAT :

« [...] Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la S.A. Général Electric Capital Fleet Services (G.E.C.F.S.), qui exerce une activité de location de longue durée de véhicules, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité qui a porté, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, sur les exercices clos les 31 décembre 1995 et 1996 ; que, par lettres du 18 décembre 1996, portant sur la période du 1^{er} janvier 1994 au 30 novembre 1996, et du 28 décembre 1998, portant sur la période du 1^{er} au 31 décembre 1996, elle a demandé à l'administration fiscale la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée déclarée au titre de la période correspondant aux années 1994, 1995 et 1996 afférente aux indemnités reçues de sa clientèle à la suite de la résiliation de contrats de location ; qu'en réponse à ces courriers, l'administration a reconnu, le 8 mars 2000, que les indemnités d'assurance perçues en cas de sinistre sur les véhicules de location n'avaient pas à être soumises à la taxe dans la limite de 15 861 987 F (2 418 144 €) et a procédé à la compensation de celle-ci avec des rehaussements de taxe sur la valeur ajoutée notifiés à la suite de la vérification de comptabilité dans la limite de 6 239 198 F (951 205 €) et a autorisé la société à imputer le solde de 9 622 489 F (1 466 939 €) sur ses prochaines déclarations mensuelles, imputation à laquelle la société a effectivement procédé immédiatement ; que la S.A. G.E.C.F.S. se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la cour d'administrative d'appel de Paris par lequel celle-ci a rejeté sa requête tendant, d'une part, à l'annulation du jugement du 20 novembre 2003 par lequel le tribunal administratif de Melun a rejeté sa demande tendant notamment à la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée payée à tort, pour un montant de 1 605 419 F (244 744 €) et, d'autre part, à l'annulation du jugement du 20 novembre 2003 par lequel le tribunal administratif de Melun a rejeté sa demande tendant à la condamnation de l'Etat à lui payer les intérêts moratoires prévus à l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, en raison du dégrèvement de 9 622 489 F intervenu le 8 mars 2000 ;

Sur les conclusions tendant à la restitution du solde de 244 744 € :

Considérant qu'aux termes de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable à la présente affaire : « Les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouvrés par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire. / Sont instruites et jugées selon les règles du présent chapitre toutes actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure (...) » ;

Considérant qu'aux termes du IV de l'article 271 du code général des impôts : « La taxe déductible dont l'imputation n'a pu être opérée peut faire l'objet d'un remboursement dans les conditions, selon les modalités et dans les limites fixées par décret en Conseil d'Etat » ; qu'aux termes de l'article 242-0 A de l'annexe II au code général des impôts, pris sur le fondement de l'article 271 précité : « Le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée déductible dont l'imputation n'a pu être opérée doit faire l'objet d'une demande des assujettis. Le remboursement porte sur le crédit de taxe déductible constaté au terme de chaque année civile » ; qu'aux termes de l'article 242-0 C de la même annexe, dans sa rédaction applicable à la présente affaire : « I. 1. Les demandes de remboursement doivent être déposées au cours du mois de janvier (...). / II. 1. Par dérogation aux dispositions du I, les assujettis soumis de plein droit ou sur option au régime normal d'imposition peuvent demander un remboursement au titre d'un trimestre civil lorsque chacune des déclarations de ce trimestre fait apparaître un crédit de taxe déductible. La demande de remboursement est déposée au cours du mois suivant le trimestre considéré (...) » ; que s'il résulte des dispositions précitées des articles 242-0 A et 242-0 C que le redevable ne peut demander le remboursement du crédit de taxe sur la valeur ajoutée dont il dispose que dans des délais déterminés, ces dispositions n'ont ni pour objet, ni pour effet de faire obstacle à ce que ce redevable puisse ultérieurement, si ce crédit demeure, non seulement procéder à son imputation sur une taxe due, mais encore, le cas échéant, en demander le remboursement au cours du mois de janvier de l'année suivante ou au cours du mois suivant un trimestre civil où chacune des déclarations de ce trimestre fait apparaître un crédit de taxe déductible ;

Considérant que lorsqu'un contribuable en situation de crédit permanent de taxe sur la valeur ajoutée constate, à la suite de la surestimation de son chiffre d'affaires déclaré, un crédit de taxe sur la valeur ajoutée déductible supplémentaire, il lui appartient de reporter sur les déclarations suivantes l'excédent de crédit de taxe déductible pour en permettre l'imputation ultérieure sur la taxe sur la valeur ajoutée à collecter, puis, le cas échéant, de formuler une demande de remboursement de l'excédent de taxe sur la valeur ajoutée déductible dans les conditions fixées par les articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au code général des impôts ;

Considérant, en premier lieu, que la cour, qui n'était pas tenue de se prononcer sur tous les détails de l'argumentation de la S.A. G.E.C.F.S., a suffisamment motivé son arrêt et répondu aux moyens de la société en indiquant que la société ne pouvait obtenir le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée déclarée à tort que par une réclamation présentée dans les formes prévues aux articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au code général des impôts dès lors que la surestimation par la S.A. G.E.C.F.S. du chiffre d'affaires qu'elle avait déclaré au titre de la période du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 1996 n'avait donné lieu à aucun paiement de taxe sur la valeur ajoutée, en raison de la situation de crédit permanent de taxe sur la valeur ajoutée dans laquelle la société se trouvait pendant toute la période vérifiée ;

Considérant, en second lieu, que, dès lors que la S.A. G.E.C.F.S. était en situation de crédit permanent de taxe sur la valeur ajoutée, il lui appartenait, pour obtenir le remboursement du crédit supplémentaire de taxe sur la valeur ajoutée résultant de la surestimation du chiffre d'affaires déclaré, qu'elle ne pouvait imputer sur une taxe due, de présenter une réclamation dans les formes prévues aux articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au code général des impôts ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant qu'en l'absence d'une telle réclamation, les conclusions de la société requérante tendant à la restitution d'un montant de taxe sur la valeur ajoutée de 244 744 € ne pouvaient qu'être rejetées ;

Sur les conclusions tendant à l'allocation des intérêts moratoires prévus à l'article L. 208 du livre des procédures fiscales :

Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales : « Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires (...) » ;

Considérant que la S.A. G.E.C.F.S. n'a pas présenté de réclamation dans les formes prévues aux articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au code général des impôts ; qu'en l'absence d'une telle réclamation, seule voie ouverte à la société pour obtenir un remboursement en raison de sa situation de crédit permanent de taxe sur la valeur ajoutée au cours de la période du 1^{er} janvier 1995 au 31 décembre 1996, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que la société ne pouvait prétendre au versement d'intérêts moratoires sur la somme de 1 466 939 € qu'elle a imputée sur ses déclarations mensuelles ;

Considérant que le moyen tiré de la violation de l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales est nouveau en cassation ; que, n'étant pas d'ordre public, il n'est pas recevable ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la S.A. G.E.C.F.S. n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque ; que ses conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ne peuvent, par suite, qu'être rejetées ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : Le pourvoi de la S.A. GECFS est rejeté. [...] ».

*

NOTA :

En l'espèce, la société avait sollicité la restitution d'une T.V.A. collectée à tort. Le service, qui a reconnu une surestimation du chiffre d'affaires taxable déclaré par la société au titre de la période en litige, l'a toutefois informée par une lettre qu'il lui appartenait d'imputer cette taxe sur ses déclarations ultérieures, puis, le cas échéant, de demander le remboursement du crédit de taxe dont elle était titulaire.

Si la société a imputé cette taxe sur ses déclarations, elle n'a pas déposé de demande de remboursement de crédit de T.V.A..

A défaut d'une demande de remboursement de crédit de T.V.A. présentée dans les formes prévues aux articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au C.G.I., la société ne pouvait, en tout état de cause, obtenir le paiement d'intérêts moratoires.

A cet égard, la lettre du service admettant la surestimation des montants de T.V.A. collectée déclarés par le redevable et lui indiquant qu'il pouvait imputer ces montants sur des déclarations de chiffre d'affaires ultérieures ne pouvait être regardée comme une décision de dégrèvement, au sens de l'article L. 208 du L.P.F., et donner lieu au paiement d'intérêts moratoires.

Il est rappelé que, lorsqu'elle est saisie d'une demande de remboursement de crédits de T.V.A., l'administration dispose d'un délai de six mois suivant la date de réception de ladite demande pour statuer (L.P.F., art. R. *198-10).

A défaut de réponse dans ce délai, ladite demande, qui devient une réclamation contentieuse¹ au sens des dispositions de l'article L. 190 du L.P.F., est considérée comme rejetée et le contribuable peut saisir le tribunal administratif (L.P.F., art. R. *199-1). Lorsque le remboursement de la T.V.A. intervient après le délai de six mois, ce remboursement présente le caractère d'un dégrèvement contentieux qui doit donner lieu au paiement d'intérêts moratoires (L.P.F., art. L. 208)².

S'agissant des modalités de dépôt de la demande de remboursement, il est souligné que cette dernière doit être formulée sur l'imprimé n° 3519. Celui-ci est remis en principe à l'administration en même temps que la déclaration mensuelle ou trimestrielle de chiffre d'affaires sur laquelle figure le crédit de T.V.A. dont le remboursement est demandé. Toutefois, cette remise peut intervenir postérieurement, mais en tout état de cause au plus tard le 31 décembre de la seconde année qui suit (L.P.F., art. L 190, 2^e alinéa et R.* 196-1 ; B.O.I. 3 D-2-09 du 4 février 2009 § 12).

¹ C.E. 8 janvier 1982 n° 9766, Plén..

² C.E. 20 octobre 2000, n° 194730, 9^{ème} et 10^{ème} s.-s., Sté ATG Gigadisc.