

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL  
DE BORDEAUX**

JM

**N° 11BX01384**

---

Société d'économie mixte locale Bordeaux  
Métropole Aménagement

---

M. Jean-Michel Bayle  
Président

---

Mme Florence Demurger  
Rapporteur

---

M. Olivier Gosselin  
Rapporteur public

---

Audience du 4 décembre 2012  
Lecture du 31 décembre 2012

---

C  
15-03-03-01  
19-02-02-02

**REPUBLIQUE FRANÇAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

La Cour administrative d'appel de Bordeaux

(5<sup>ème</sup> chambre)

Vu la requête, enregistrée le 8 juin 2011, présentée pour la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement, dont le siège social est situé « Les citadines » 25 rue Jean Fleuret à Bordeaux (33000) par Me Guichard ;

La Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement demande à la cour :

1°) d'annuler le jugement n° 0702575 du 7 avril 2011, par lequel le tribunal administratif de Bordeaux a rejeté sa demande tendant à la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a acquittée sur les subventions perçues de l'origine de son activité au 31 décembre 2003 ;

2°) de faire droit à sa demande ;

3°) de condamner l'Etat à lui verser 2 000 euros au titre des frais exposés et non compris dans les dépens ;

La société soutient que, avant l'intervention de l'instruction du 16 juin 2006, il n'était pas possible pour elle d'obtenir le remboursement de la TVA collectée à tort sur les subventions perçues depuis sa création jusqu'au changement de l'instruction ; qu'ainsi, l'instruction 3A-7-06 a permis à la société d'obtenir le remboursement de la TVA au titre des années 2004 et 2005, ce qui aurait été impossible sur le fondement de l'article 266 du code général des impôts ou sur le fondement des anciennes instructions administratives ; que l'instruction a donc une influence certaine sur le bien-fondé des impositions, dans leur principe et dans leur montant ; que la nouvelle instruction constitue donc un événement au sens de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales ; qu'un tel événement est également constitué par les arrêts du 15 juillet 2004 rendus par la Cour de justice des Communautés Européennes ; que, par ces quatre arrêts, la Cour de justice des Communautés Européennes a défini pour la première fois et avec clarté les critères d'assujettissement à la TVA des subventions qui complètent le prix d'une opération imposable sur le fondement de l'article 11, A-1-a de la 6<sup>ème</sup> directive ; que la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés Européennes en matière de TVA a vocation à définir des règles communes qui s'imposent à l'ensemble des Etats membres pour permettre la mise en œuvre harmonisée de la cette directive ; que les Etats membres sont tenus de mettre leur législation en conformité avec les arrêts rendus par la Cour de justice des Communautés Européennes ; que, s'agissant du délai de l'action en répétition de l'indu, il convient de se référer au délai spécial de prescription prévu à l'article L. 190 alinéa 4 du livre des procédures fiscales ;

Vu le jugement attaqué ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 8 décembre 2011, présenté par le ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, qui conclut au rejet de la requête ;

Il soutient que seuls les faits ou circonstances se rapportant directement à la situation propre du contribuable, auteur de la réclamation, ou aux éléments de base ou de calcul de l'imposition contestée peuvent constituer un « événement » au sens de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales et de la jurisprudence ; qu'en l'espèce, l'instruction administrative 3A-7-06 du 16 juin 2006 se contente de faire le point sur les règles applicables, en matière de TVA, aux subventions directement liées au prix d'opérations imposables, compte tenu de la jurisprudence communautaire ; que la doctrine administrative étant dépourvue de force légale, une interprétation différente de la loi fiscale applicable n'a pas pour effet de déclarer non conforme ladite règle de droit ; qu'en outre, l'instruction en cause ne confère aucun caractère rétroactif aux dispositions qu'elle contient ; qu'enfin, l'instruction précise en son paragraphe 15 que : « *s'agissant des actions tendant à obtenir la restitution de la taxe qui aurait grevé, à tort, un virement financier interne ou une subvention au motif que celle-ci ne constitue pas un complément de prix, il y a lieu de faire application des dispositions de l'article R. 196-1-b du livre des procédures fiscales* » ; que, dans ces conditions, les réclamations préalables reçues les 21 décembre 2006 et 19 juin 2007 sont bien irrecevables car entachées de forclusion en ce qui concerne les années 2003 et antérieures ; que l'instruction administrative 3A-7-06 ne constituant pas un « événement » rouvrant le délai de réclamation, la requête de la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement ne peut qu'être rejetée ; que les arrêts rendus le 15 juillet 2004 par la Cour de justice des Communautés Européennes, qui invalident certaines dispositions du droit des Etats en cause, ne sauraient être assimilés à une décision révélant la non-conformité d'une règle de droit français au sens et pour l'application des dispositions combinées des articles R. 196- et R. 196-3 du livre des procédures fiscales et des alinéas 3 et 4 de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales ; que, s'agissant de l'application de la prescription

trentenaire, il résulte de la jurisprudence qu'une demande tendant à la restitution de la TVA indument acquittée relève de la juridiction contentieuse en vertu de l'article L. 190-I du livre des procédures fiscales et doit donc être présentée dans le délai prévu à l'article R. 196-1 du même livre ;

Vu le mémoire, enregistré le 6 janvier 2012, présenté pour la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement, qui conclut, par les mêmes moyens que précédemment, aux mêmes fins que sa requête ;

Elle soutient en outre que, par un avis du 23 mai 2011, le Conseil d'Etat a précisé la portée des décisions rendues par la Cour de justice des Communautés Européennes au regard des dispositions des articles L. 190 et R. 196-1 du livre des procédures fiscales ; que l'interprétation qui est donnée de la directive TVA par les arrêts invoqués de la Cour de justice des Communautés Européennes met en évidence la transposition incorrecte de cette directive en droit français ;

Vu le mémoire, enregistré le 13 février 2012, présenté par le ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, qui conclut, par les mêmes moyens, aux mêmes fins que précédemment ;

Il soutient en outre que la demande en décharge portant sur la période allant du début de l'activité exercée au 31 décembre 2003 a fait l'objet d'une réclamation introduite le 19 juin 2007 ; qu'elle est, en tout état de cause, irrecevable au regard des dispositions combinées des articles L. 190 et R. 196-1 du livre des procédures fiscales ; que la requête n'est recevable en la forme qu'au titre de la demande en restitution de TVA portant sur la seule année 2003 ; que les arrêts rendus par la Cour de justice des Communautés Européennes le 15 juillet 2004 portent sur l'assujettissement à la TVA de subventions directement liées au prix, dans le cas particulier des aides communautaires à la production de fourrages séchés ; que cette jurisprudence, qui est fondée sur les modalités pratiques d'octroi d'une aide communautaire au regard du fonctionnement du marché mondial des fourrages, n'est pas de nature à donner une interprétation de la notion de subvention directement liée au prix au sens de la 6<sup>ème</sup> directive, dans le cadre de subventions d'équilibre versées à un aménageur de zones ; qu'elle n'est donc pas transposable au cas d'espèce et la requérante ne peut valablement arguer que la non-conformité de la règle qui lui a été appliquée a été révélée par les arrêts de la Cour de justice des Communautés Européennes ; que, dans l'hypothèse où la cour ne partagerait pas cette analyse, il est précisé que les dispositions de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales visent l'action en restitution des sommes versées ou en paiement des droits en déduction non exercés ; qu'en l'espèce, les demandes en restitution de la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement portent sur de la TVA collectée à tort au titre des subventions perçue pour équilibrer son budget « aménagement de zones » ; que les restitutions susceptibles d'être accordées devront donc, en tout état de cause, être limitées aux sommes ayant donné lieu à décaissement réel de la part de la requérante, et ce pour la seule année 2003 ;

Vu l'ordonnance fixant en dernier lieu la clôture de l'instruction au 14 mars 2012 à 12 heures ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 4 décembre 2012 :

- le rapport de Mme Florence Demurger, premier conseiller ;
- les conclusions de M. Olivier Gosselin, rapporteur public ;
- les observations de Me Guichard de la Société d'avocats TAJ, avocat de la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement ;

1. Considérant que la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement, qui a pour objet la réalisation d'opérations d'aménagement de zones en liaison avec les collectivités locales, perçoit à cette fin des subventions versées par les collectivités concernées ; que la société a, en application de la doctrine administrative, soumis à la taxe sur la valeur ajoutée les subventions ainsi reçues depuis sa création ; que, par une réclamation du 21 décembre 2006, elle a sollicité la restitution de la taxe acquittée sur les subventions qu'elle a perçues au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier 2003 au 31 décembre 2005 ; que l'administration fiscale, qui a fait droit à cette demande au titre de la période postérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2004, a opposé une fin de non-recevoir tirée de la tardiveté de la réclamation pour la TVA correspondant à la période courant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2003 ; que, par une seconde réclamation du 19 juin 2007, la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement a demandé la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée sur les subventions perçues depuis l'origine de son activité jusqu'au 31 décembre 2003 ; que, le 5 juillet 2007, l'administration a rejeté cette réclamation en raison de sa forclusion ; que la société interjette appel du jugement par lequel le tribunal administratif de Bordeaux a rejeté sa demande tendant à la restitution de la taxe sur la valeur ajoutée qu'elle a acquittée sur les subventions perçues depuis l'origine de son activité jusqu'au 31 décembre 2003 ;

2. Considérant, d'une part, qu'aux termes des troisième et quatrième alinéas de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable à la procédure d'imposition en litige : « *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. Lorsque cette non-conformité a été révélée par une décision juridictionnelle, l'action en restitution des sommes versées ou en paiement des droits à déduction non exercés ou l'action* »

*en réparation du préjudice subi ne peut porter que sur la période postérieure au 1<sup>er</sup> janvier de la quatrième année précédant celle où la décision révélant la non-conformité est intervenue » ; qu'aux termes de l'article R. 196-1 du même livre : « Pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle, selon le cas : (...) c) De la réalisation de l'événement qui motive la réclamation » ;*

3. Considérant que seules les décisions de la Cour de justice de l'Union européenne retenant une interprétation du droit de l'Union qui révèle directement une incompatibilité avec ce droit d'une règle applicable en France sont de nature à constituer le point de départ du délai dans lequel sont recevables les réclamations motivées par la réalisation d'un événement, au sens et pour l'application de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales, et de la période sur laquelle l'action en restitution peut s'exercer en application de l'article L. 190 du même livre ; qu'en principe, tel n'est pas le cas d'arrêts de la Cour de justice concernant la législation d'un autre Etat membre, sous réserve, notamment, de l'hypothèse dans laquelle une telle décision révélerait, par l'interprétation qu'elle donne d'une directive, la transposition incorrecte de cette dernière en droit français ;

4. Considérant que, par quatre arrêts du 15 juillet 2004, Commission c/ Allemagne, Commission c/ Italie, Commission c/ Suède et Commission c/ Finlande, la Cour de justice des Communautés Européennes a dit pour droit que la notion de « subventions directement liées au prix » au sens de l'article 11, A, paragraphe 1, sous a), de la sixième directive comprend uniquement les subventions qui constituent la contrepartie totale ou partielle d'une opération de livraison de biens ou de prestation de services et qui sont versées par un tiers au vendeur ou au prestataire ;

5. Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 266 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au cours des périodes d'imposition en litige : « 1. La base d'imposition est constituée : a) Pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations (...) » ; que l'instruction 8A-7-88 du 8 novembre 1988 précise en son point II, A, §2, 2 que les subventions versées globalement aux aménageurs de zone au titre d'une opération d'aménagement devaient être assujetties à la TVA ;

6. Considérant qu'il résulte de l'instruction que la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement a soumis à la TVA les subventions que les collectivités territoriales lui ont versées depuis sa création, conformément à la doctrine administrative susmentionnée ; que les arrêts de la Cour de justice des Communautés Européennes évoqués ci-dessus, qui précisent que les aides qui n'ont pas pour objet d'abaisser le prix d'une livraison de biens ou d'une prestation de services en dessous du prix de marché ne constituent pas des subventions directement liées au prix au sens de l'article 11 § 1-a de la 6<sup>ème</sup> directive, doivent être regardés comme des décisions juridictionnelles de nature à révéler la non-conformité des dispositifs français litigieux de taxation des subventions appliqués par la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement à une règle de droit supérieure au sens de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales et comme constituant un événement nouveau au

sens du c de l'article R. 196-1 du même livre ; qu'ainsi, la société requérante disposait, en application de ces dispositions, d'un délai de réclamation expirant le 31 décembre de la deuxième année suivant le 15 juillet 2004, c'est-à-dire le 31 décembre 2006 ; qu'il résulte de ce qui précède que, si la réclamation formée le 19 juin 2007, tendant à la restitution des sommes indûment versées par la société au Trésor public depuis l'origine de son activité jusqu'au 31 décembre 2003, était tardive, la réclamation en date du 21 décembre 2006 par laquelle la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement a demandé la restitution des sommes indûment versées au Trésor public pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2003 au 31 décembre 2005 était recevable ; que, par suite, compte tenu du dégrèvement intervenu pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2004 au 31 décembre 2005, la requérante est fondée à demander la restitution des sommes indûment versées pour la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2003, sans que le ministre puisse utilement se prévaloir, dans le cadre du présent litige, des prescriptions de l'article 242 OA du code général des impôts ;

7. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Bordeaux a rejeté sa demande en tant qu'elle portait sur la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2003 ;

**Sur l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :**

8. Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et de mettre à la charge de l'Etat le versement à la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement d'une somme de 1 500 euros au titre des frais de procès non compris dans les dépens ;

DECIDE :

Article 1<sup>er</sup> : L'Etat restituera à la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement les sommes réellement décaissées correspondant à la TVA versée par cette dernière sur les subventions perçues au titre de la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2003.

Article 2 : Le jugement du tribunal administratif de Bordeaux est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

Article 3 : L'Etat versera à la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement la somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions présentées par la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement est rejeté.

Article 5 : Le présent arrêt sera notifié à la Société d'économie mixte locale Bordeaux Métropole Aménagement et au ministre de l'économie et des finances.

Délibéré après l'audience du 4 décembre 2012 à laquelle siégeaient :

M. Jean-Michel Bayle, président,  
Mme Florence Demurger et M. Henri Philip de Laborie, premiers conseillers.

Lu en audience publique, le 31 décembre 2012.

Le rapporteur



Florence DEMURGER

Le président



Jean-Michel BAYLE

Le greffier,



Patricia DELLECI

La République mande et ordonne au ministre de l'économie et des finances, en ce qui le concerne, et à tous huissiers de justice à ce requis, en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution du présent arrêt.

Pour expédition certifiée conforme.

Le greffier,

Patricia DELLECI

