

Commentaire de la décision n° 2005-531 DC du 29 décembre 2005

Loi de finances rectificative pour 2005

Un seul article de la loi de finances rectificative pour 2005 (article 111) était attaqué par la saisine sénatoriale, fort succincte, enregistrée le 22 décembre 2005.

Le I de l'article 111 de la loi de finances rectificative pour 2005 complétait l'article 272 du code général des impôts par un 3 ainsi rédigé :

" La taxe sur la valeur ajoutée qui aurait dû grever le prix d'une opération non soumise à la taxe en application de dispositions jugées incompatibles avec les règles communautaires ne peut être déduite que sur présentation d'une facture rectificative attestant que son montant a été payé en sus du prix figurant sur la facture initiale ".

Le II du même article prévoyait que les dispositions de ce I s'appliqueraient aux factures rectificatives émises à compter du 8 décembre 2005.

Les sénateurs requérants soutenaient que ces dispositions étaient contraires à l'article 16 de la Déclaration de 1789, entraînaient une rupture de l'égalité devant les charges publiques et méconnaissaient des droits reconnus par la Cour de justice des Communautés européennes et par le Conseil d'Etat.

Si la disposition contestée a une portée générale, elle ne s'en enrachine pas moins dans un contentieux particulier : celui de la TVA sur les péages autoroutiers au cours des années 1996 à 2000.

Jusqu'au 1er janvier 2001, les tarifs payés par les utilisateurs des autoroutes n'étaient pas soumis à la TVA selon le droit interne en vigueur. Les transporteurs routiers n'acquittaient donc pas cet impôt au titre de leur utilisation du réseau autoroutier français.

Or, par un arrêt du 12 septembre 2000 (affaire C-276-97), la Cour de justice des Communautés a jugé que les péages autoroutiers entraient dans le champ d'application de la TVA.

A compter de 2001, le droit positif français, se mettant en conformité avec le droit communautaire, a soumis les péages autoroutiers à la TVA.

L'article 2 de la loi de finances rectificative pour 2000 plaçait les sociétés concessionnaires d'autoroutes sous un régime de TVA conforme au droit communautaire à compter du 1er janvier 2001, tout en leur permettant, si elles y trouvaient leur intérêt et en faisant la demande, de reconstituer leur situation au regard du nouveau régime de TVA pour la période comprise entre le 1er janvier 1996 et le 12 septembre 2000.

Le Conseil constitutionnel a admis la constitutionnalité de cet article dans sa décision n° 2000-441 DC du 28 décembre 2000 (cons. 4 à 7).

Si les concessionnaires voyaient leur situation ainsi apurée en théorie (en réalité, seules deux sociétés ont effectivement bénéficié de cette compensation, les autres ne trouvant pas intérêt à exercer l'option), tel n'a pas été le cas des transporteurs.

Pour la période précédant 2001, ces transporteurs ont réclamé la restitution de la taxe.

Mais l'avaient-ils acquittée ?

Non selon le Gouvernement, comme selon les apparences.

Si cette thèse avait été juste, la TVA devait être acquittée en sus du péage ; la facture rectificative devait la calculer " en dehors " ; les transporteurs devaient la déboursier rétrospectivement pour en obtenir la déduction.

Tels étaient le sens et la portée de l'article contesté.

A) La réponse est cependant inverse selon le droit national et communautaire, rappelé le Conseil d'Etat dans sa récente décision du 29 juin 2005, qui donne satisfaction aux transporteurs.

C'est qu'en effet, conformément à une jurisprudence constante :

- L'exercice du droit à déduction est subordonné par le code général des impôts (2 de l'article 271) à l'exigibilité de la TVA et non à son versement effectif par le redevable.

Un exploitant à droit de déduire la TVA exigible sur une fourniture, quel que soit l'emploi qu'en a fait son fournisseur et même si celui-ci l'a conservée par de vers lui.

- Lorsque des opérations n'ont pas été soumises à la taxe sur la valeur ajoutée alors qu'elles auraient dû l'être, l'émission de factures rectificatives doit être effectuée à partir du montant acquitté par le client, c'est-à-dire en supposant que la taxe sur la valeur ajoutée a été incluse dans ce prix.

Le Conseil d'Etat juge en effet depuis longtemps (14 décembre 1979, *Comité de propagande de la banane*, n° 11798 ; 28 juillet 1993, *SA Mitsukoshi France*, n° 62865) que : " *Lorsqu'un assujetti réalise une affaire moyennant un prix convenu qui ne mentionne aucune taxe sur la valeur ajoutée, dans des conditions qui ne font pas apparaître que les parties seraient convenues d'ajouter au prix stipulé un supplément de prix égal à la taxe sur la valeur ajoutée applicable à l'opération, la taxe due au titre de cette affaire doit être assise sur une somme égale au prix stipulé, diminué du montant de ladite taxe* ".

Par un arrêt du 29 juin 2005 (*SA Etablissement Louis Mazet et autres*, n° 268681), le Conseil d'Etat a, conformément à ces jurisprudences :

- relevé que " *les péages perçus durant cette période (antérieure au 1er janvier 2001) par les sociétés concessionnaires d'autoroutes étaient soumis à la taxe sur la valeur ajoutée* ",

- précisé que les sociétés concessionnaires d'autoroutes, " dès lors que la taxe sur la valeur ajoutée est exigible au titre des péages acquittés par les transporteurs routiers assujettis à cette imposition, doivent délivrer à ces derniers, à leur demande, une facture mentionnant la taxe exigible ",

- et surtout déduit des articles 266 et suivants CGI que " l'assiette imposable est constituée du prix de ces péages, diminué de la taxe exigible ", autrement dit que la TVA était incluse dans le péage (calcul " en-dedans ").

Tant la diligente application du droit communautaire (sixième directive 77/388/CEE du Conseil des Communautés du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des Etats membre relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires) que la loyale exécution d'une décision de justice (*SA Etablissement Louis Mazet* et autres) conduisent à ce que :

- les transporteurs soient réputés avoir payé une TVA sur les péages autoroutiers pendant la période antérieure au 1er janvier 2001,

- cette TVA soit réputée incluse dans le péage, c'est-à-dire calculée " en dedans ",

- les transporteurs aient droit à sa déduction, peu important le fait que les sociétés d'autoroutes aient ou non reversé cette TVA à l'Etat.

Dans ces conditions, la question de savoir si les factures rectificatives (en tout état de cause nécessaires pour obtenir la déduction de la TVA sur les péages) doivent ajouter au prix initial la TVA omise à tort ou, au contraire, individualiser celle-ci au sein de ce prix, n'est pas une pure option d'opportunité que le législateur national pourrait lever à sa guise.

La solution retenue par l'article 111 peut sans doute être choisie par le législateur pour l'avenir.

Mais s'il entend, comme en l'espèce, régir aussi le passé, c'est-à-dire infléchir une jurisprudence constante (*Comité de propagande de la banane*) et moduler les conséquences des arrêts de la CJCE du 12 septembre 2000 et du Conseil d'Etat du 29 juin 2005, le législateur affecte la " garantie des droits " proclamée par l'article 16 de la déclaration de 1789, comme le droit au recours et la séparation des pouvoirs, qui ont leur source dans le même article.

Autrement dit, il porte atteinte à ce que, dans un langage contemporain et européen, nous rattachons aujourd'hui aux notions de " sécurité juridique ", de " confiance légitime " et de " droit à un procès équitable " .

L'article 111, qui se présente comme une disposition interprétative, a une portée rétroactive qui l'apparente à une validation.

Or la jurisprudence du Conseil constitutionnel :

- interdit purement et simplement, au nom de la séparation des pouvoirs, que le pouvoir législatif censure le pouvoir juridictionnel ;

- en dehors de ce cas extrême, exige un motif d'intérêt général suffisant pour justifier la modification rétroactive des règles que le juge aura à appliquer.

Ainsi, si le législateur a la faculté d'adopter des dispositions fiscales rétroactives, il ne peut le faire (par exemple : n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, cons. 5) :

- que sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée,

- qu'en considération d'un motif d'intérêt général suffisant,

- et qu'à condition de ne pas priver de garanties légales des exigences constitutionnelles.

Cette jurisprudence est constante en matière de validations (n° 96-375 DC du 9 avril 1996, cons. 6 à 11 ; n° 97-393 DC du 18 décembre 1997, cons. 47 à 52 ; n° 2004-509 DC du 13 janvier 2005, cons. 31 à 33).

Le motif d'intérêt général susceptible de justifier la rétroactivité ne saurait se réduire à un enjeu financier limité (n° 95-369 DC du 28 décembre 1995, cons. 33 à 35).

En l'espèce, l'enjeu est d'un milliard d'euros. Cette somme donne évidemment à réfléchir.

Mais cette considération ne peut jouer ici un rôle utile, car la disposition déferée ne se contente pas, comme une validation ordinaire, de rectifier pour l'avenir les règles appliquées par le juge sous réserve de la chose déjà jugée.

La disposition attaquée a pour objet de priver d'effet la décision rendue le 29 juin 2005 par le Conseil d'Etat (*SA Etablissement Louis Mazet* et autres).

Elle anéantit tant la partie la plus importante du dispositif de cet arrêt que les motifs qui en sont le soutien nécessaire.

La décision du 29 juin 2005 du Conseil d'Etat tire les conséquences de l'arrêt du 12 septembre 2000 de la CJCE, rendu sur un recours en manquement, qui juge contraires à la sixième directive les dispositions du code général des impôts desquelles il résultait que n'étaient pas imposables à la taxe sur la valeur ajoutée les péages perçus en contrepartie de l'utilisation d'ouvrages de circulation routière.

Le Conseil d'Etat annule pour excès de pouvoir :

- la lettre du 27 février 2001 par laquelle le secrétaire d'Etat au budget a informé le délégué général de la Fédération nationale des transports routiers de ce que les usagers ne pourront prétendre au remboursement de la taxe afférente aux péages qu'ils ont acquittés avant le 1er janvier 2001 ;

- la lettre du 15 janvier 2003 par laquelle le directeur de la législation fiscale a demandé au président du comité des sociétés d'économie mixte concessionnaires d'autoroutes de veiller à ce que ces sociétés ne délivrent pas de factures rectificatives faisant apparaître dans le prix du péage une taxe sur la valeur ajoutée acquittée par les usagers avant le 1er janvier 2001.

Il juge en particulier que les transporteurs routiers ont le droit de déduire, sous réserve de produire une facture rectificative, la TVA ayant grevé les péages, taxe dont le montant doit être calculé " en dedans ".

Il considère en effet que les transporteurs routiers ont " *le droit de déduire, sous réserve des conditions relatives à l'exercice du droit à déduction et tenant notamment à la détention de factures, la taxe exigible au titre de ces péages, dont le montant doit être déterminé dans les conditions prévues aux articles 266 et suivants du même code, desquels il résulte que l'assiette imposable est constituée du prix de ces péages, diminué de la taxe exigible* ".

Le Conseil d'Etat a ainsi jugé que le péage autoroutier acquitté avant 2001 était grevé d'une TVA.

C'est la portée essentielle de sa décision, éclairée par les conclusions du Commissaire du Gouvernement Laurent Olléon.

L'article 111 de la loi de finances rectificative pour 2005, par la condition à laquelle il subordonnait l'émission d'une facture rectificative de TVA (attestation que son montant a été payé en sus du prix figurant sur la facture initiale), avait donc pour objet de " censurer " une décision de justice revêtue de l'autorité de la chose jugée.

Il portait dès lors atteinte au principe de séparation des pouvoirs et à la garantie des droits, tous deux protégés par l'article 16 de la Déclaration de 1789.

Il y avait lieu par suite de déclarer l'article critiqué contraire à la Constitution, sans qu'il soit besoin ni d'examiner les motifs d'intérêt général qui l'inspiraient, ni de statuer sur les autres griefs de la saisine.

Qui plus est, si le Conseil constitutionnel n'avait pas censuré l'article 111, celui-ci aurait encouru un risque non négligeable d'être jugé contraire :

- au droit communautaire (ou, plus exactement, d'être écarté ou interprété de façon réductrice à la lumière de la sixième directive)

- ou au droit de la Convention européenne des droits de l'homme (sur le fondement du respect dû aux biens en vertu du premier protocole (L'espérance raisonnable et légitime, tirée de l'état de la jurisprudence, d'obtenir une réparation ou une restitution est en effet assimilée à un bien par la CEDH (par exemple : CEDH, grande chambre, 6 octobre 2005, n° 1513/03, Draon c/France et n° 11810/03, Maurice c/ France))).

Ce risque était d'autant plus grand que la juridiction communautaire pouvait considérer :

- que l'article 111 n'avait d'autre objet que de priver d'effet utile l'arrêt du 12 septembre 2000 de la CJCE ;

- qu'il méconnaissait le principe de confiance légitime.

Ce dernier principe pouvait en effet être invoqué par les transporteurs devant n'importe quelle juridiction en se fondant sur la jurisprudence Marks & Spencer (affaire C-62/00 du 11 juillet 2002) :

La Cour de justice des Communautés a jugé en particulier que le principe de protection de la confiance légitime s'oppose à ce qu'une modification de la législation nationale prive un assujetti, avec effet rétroactif, d'un droit à déduction qu'il a acquis sur le fondement de la sixième directive (arrêt Schlosstrasse, précité, point 47).

L'entrée en vigueur de l'article 111 n'empêchait pas les transporteurs routiers de rechercher une réparation sur le terrain du droit communautaire et peut-être aussi (du moins pour ceux d'entre eux qui pourraient exciper d'un préjudice anormal et spécial) sur celui du droit interne (responsabilité du fait des lois).

B) Cette censure revient-elle à rembourser à des professionnels (qui parfois ont cessé leur activité) une taxe qu'ils n'ont pas acquittée ? Traite-t-elle inégalement les transporteurs anciens et les nouveaux (seuls ceux qui exerçaient déjà leur profession avant 2001 en seront bénéficiaires) ? Impose-t-elle un coût exorbitant et injustifié au budget de l'Etat ? Bref : relève-t-elle du "*Summum jus summa injuria*" ?

Ces critiques méconnaîtraient que le Conseil constitutionnel n'avait pas le choix de la solution en l'espèce.

En tout état de cause, l'effet d'aubaine doit être relativisé.

Quelle est en effet la réalité économique des relations entre sociétés autoroutières et transporteurs au cours des années antérieures à 2001 ?

Les premières ne pouvaient obtenir la déduction de la TVA qu'elles avaient acquittée sur leurs travaux, puisque, selon le droit français de l'époque, leurs opérations échappaient à la taxe.

Cette TVA d'amont était donc pour elles une charge. Celle-ci a été répercutée dans le prix du péage. Il n'est donc pas abusif de soutenir, comme le font les transporteurs, que le péage qu'ils payaient incorporait de facto une TVA.

La censure mettra un terme à des réclamations interminables et qui, on l'a vu, pourraient fort bien générer un coût identique (voire supérieur) pour l'Etat, avec les mêmes inconvénients que ceux que le législateur avait entendu éviter.

C) Mais surtout, le respect dû aux décisions des juridictions françaises et communautaire va dans le sens de la rigueur.

La décision du Conseil d'Etat du 29 juin 2005, prolongeant l'arrêt de la Cour de justice du 12 septembre 2000, tranche, avec autorité de chose jugée, que la TVA était incluse dans les péages au cours de la période litigieuse.

L'article 111 anéantissait cette décision en imposant la solution contraire.

Quelles que soient les raisons d'intérêt général inspirant les auteurs de l'amendement à l'origine de l'article 111, l'article contesté heurtait frontalement la séparation des pouvoirs et la garantie des droits, toutes deux proclamées par l'article 16 de la Déclaration de 1789, aux termes duquel : « *Toute Société dans laquelle la garantie des Droits n'est pas assurée, ni la séparation des Pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution* ».

La censure de l'article 111 maintient la situation consécutive à la décision du 29 juin 2005. Il appartient désormais aux pouvoirs publics et à toutes les parties intéressées de déterminer les conditions d'application de cette décision.