

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE TOULOUSE**

N° 20TL22671

Société RAGT SEMENCES

M. Nicolas Lafon
Rapporteur

Mme Sylvie Cherrier
Rapporteuse publique

Audience du 9 février 2023
Décision du 16 mars 2023

19-01-06
19-06-02-09
C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

La cour administrative d'appel de Toulouse

1^{ère} chambre

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société RAGT Semences a demandé au tribunal administratif de Toulouse de condamner l'Etat à lui verser les intérêts moratoires, à hauteur de 919 837 euros, afférents au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée prononcé le 7 mai 2018.

Par un jugement n° 1806045 du 15 juin 2020, le tribunal administratif de Toulouse a rejeté sa demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête enregistrée le 18 août 2020 sous le n° 20BX02671 au greffe de la cour administrative d'appel de Bordeaux et ensuite sous le n° 20TL22671 au greffe de la cour administrative d'appel de Toulouse, et un mémoire complémentaire du 20 septembre 2021, la société RAGT Semences, représentée par Me Letranchant, demande à la cour :

1°) d'annuler ce jugement ;

2°) de condamner l'Etat à lui verser les intérêts moratoires, à hauteur de 919 837 euros, afférents au remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée prononcé le 7 mai 2018 ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- elle remplit l'ensemble des conditions prévues par l'article L. 208 du livre des procédures fiscales pour que le remboursement prononcé le 7 mai 2018 donne lieu au paiement d'intérêts moratoires ;
- la doctrine référencée BOI-CTX-DG-20-50-10 du 12 septembre 2012 prévoit qu'un dégrèvement prononcé à la suite d'une erreur commise indifféremment par l'administration fiscale ou par le contribuable peut ouvrir droit au versement d'intérêts moratoires ;
- le point de départ des intérêts moratoires est, conformément à la doctrine référencée BOI-CTX-DG-20-50-30 n° 40, la date de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée indue ;
- à titre subsidiaire, la décision de rejet du 27 mars 2017 constitue une erreur imputable à l'administration ouvrant droit aux intérêts moratoires.

Par deux mémoires en défense, enregistrés le 8 février 2021 et le 30 novembre 2022, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique conclut au rejet de la requête et, à titre subsidiaire, à ce que la condamnation de l'Etat soit limitée à 3 471 euros.

Il soutient que :

- les moyens soulevés par la requérante ne sont pas fondés ;
- à titre subsidiaire, le point de départ des intérêts moratoires est fixé à la date de la réclamation, soit le 20 avril 2018.

Par ordonnance du 11 avril 2022, le président de la section du contentieux du Conseil d'Etat a attribué à la cour administrative d'appel de Toulouse le jugement de la requête de société RAGT Semences.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Lafon,
- les conclusions de Mme Cherrier, rapporteure publique,
- et les observations de Me Leroy pour la société RAGT Semences.

Considérant ce qui suit :

1. En juin 2011, la société Serasem a cédé à la société RAGT 2N des travaux d'études portant sur un patrimoine génétique dénommé « Germplasm » pour 14 758 000 euros hors taxes. Elle a reversé au Trésor public le montant de 2 892 568 euros au titre de la taxe sur la valeur ajoutée collectée à cette occasion. A l'issue de la vérification de comptabilité de la société

RAGT 2N, l'administration fiscale a remis en cause l'assujettissement de cette cession à la taxe sur la valeur ajoutée et la déductibilité de la taxe facturée. Après avoir absorbé la société Serasem et fait apparaître le montant de la taxe versée à l'occasion de la cession réalisée en juin 2011 sur sa déclaration de taxe sur la valeur ajoutée du mois de novembre 2016, la société RAGT Semences a demandé, le 21 décembre 2016, le remboursement du crédit de taxe correspondant. L'administration fiscale a rejeté cette demande au motif qu'il convenait d'attendre l'issue du litige engagé par la société RAGT 2N devant le tribunal administratif de Toulouse afin de faire reconnaître que cette cession entraine dans le champ de la taxe sur la valeur ajoutée. A la suite du rejet de la requête de la société RAGT 2N, par un jugement du 26 mars 2018, la société RAGT Semences a mentionné le montant de la taxe litigieuse sur sa déclaration de taxe sur la valeur ajoutée du mois de mars 2018 et demandé, le 20 avril 2018, le remboursement correspondant, qui a été effectué le 7 mai 2018. Elle fait appel du jugement du 15 juin 2020 par lequel le tribunal administratif de Toulouse a rejeté sa demande tendant à la condamnation de l'Etat à lui verser les intérêts moratoires, à hauteur de 919 837 euros, afférents à ce remboursement.

Sur la demande de versement des intérêts moratoires :

2. D'une part, 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* ». Le I de l'article 272 du même code dispose que : « *La taxe sur la valeur ajoutée qui a été perçue à l'occasion de ventes ou de services est imputée ou remboursée dans les conditions prévues à l'article 271 lorsque ces ventes ou services sont par la suite résiliés ou annulés ou lorsque les créances correspondantes sont devenues définitivement irrécouvrables (...)* ». Aux termes du II de l'article 208 de l'annexe II à ce code : « *Lorsque, sur une déclaration, le montant de la taxe déductible excède le montant de la taxe due, l'excédent de taxe dont l'imputation ne peut être faite est reporté, jusqu'à épuisement, sur les déclarations suivantes. Toutefois, cet excédent peut faire l'objet de remboursements dans les conditions fixées par les articles 242-0 A à 242-0 K* ». L'article 242-0 A de la même annexe prévoit que : « *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* ». Les demandes de remboursement de crédits de taxe sur la valeur ajoutée présentées sur le fondement du IV de l'article 271 du code général des impôts constituent des réclamations contentieuses qui sont soumises à des conditions et délais particuliers fixés par les articles 242-0 A et suivants de l'annexe II à ce code. Lorsque l'administration n'a pas statué sur cette réclamation dans le délai de six mois qui lui est imparti, elle est considérée comme ayant rejeté implicitement la réclamation dont elle était saisie.

3. D'autre part, aux termes 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 dont le taux est celui de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts. Les intérêts courent du jour du paiement (...)* ». Il résulte de ces dispositions que les remboursements de taxe sur la valeur ajoutée obtenus par une société après le rejet par l'administration d'une réclamation ont le caractère de dégrèvement contentieux de la même nature que celui prononcé par un tribunal au sens de ces dispositions. Ces remboursements doivent, dès lors, donner lieu au paiement d'intérêts moratoires qui courent, s'agissant de la procédure de remboursement de crédits de taxe sur la valeur ajoutée, pour laquelle il n'y a pas de paiement antérieur de la part du redevable, à

compter de la date de la réclamation qui fait apparaître le crédit remboursable. Tel est également le cas lorsqu'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée résulte du choix du redevable de demander le remboursement, dans les conditions fixées au I de l'article 272 du code général des impôts, d'une taxe acquittée à tort et dont l'imputation n'a pu être opérée, le crédit remboursable, même s'il correspond à un paiement antérieur, apparaissant alors du seul fait de la réclamation.

4. Il résulte de ce qui a été dit au point 3 que les intérêts moratoires auxquels était susceptible donner lieu le remboursement de taxe sur la valeur ajoutée obtenu par la société RAGT Semences n'ont couru qu'à compter de la date de la réclamation faisant apparaître, après l'établissement d'une facture rectificative, le crédit issu du paiement réalisé en 2011 et dont le défaut d'imputation a été constaté sur la déclaration de taxe correspondante.

5. Il résulte de l'instruction qu'après avoir présenté, en application des articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au code général des impôts, sa première demande de remboursement, le 21 décembre 2016, qui a été refusée par une décision du 27 mars 2017 et qui n'a pas été contestée, la société RAGT Semences a pris acte de la position de l'administration, développée dans un rescrit du 24 mai 2017 et selon laquelle il convenait d'attendre l'issue du litige engagé par la société RAGT 2N devant le tribunal administratif de Toulouse relatif à l'assujettissement de la cession de juin 2011 à la taxe sur la valeur ajoutée. Elle a, à ce titre, d'une part, annulé, dès le 5 mai 2017, la facture rectificative qu'elle avait émise au nom de la société RAGT 2N le 30 novembre 2016 et établie sans taxe sur la valeur ajoutée, d'autre part, signé, le même jour, un avenant modifiant le protocole d'accord conclu le 30 novembre 2016 avec cette société et l'engageant à adresser une nouvelle facture rectificative en cas de confirmation en justice de l'absence d'assujettissement de la cession. Dans ces conditions, la demande de remboursement formée le 20 avril 2018, bien que partageant le même objet que celle du 21 décembre 2016, portait sur un crédit de taxe dont le montant avait été affecté par les reports effectués par la société RAGT Semences à la suite de la décision prise par l'administration le 27 mars 2017 et, constitutive de réclamation, ouvrait une instance fiscale distincte de celle qui avait été ouverte précédemment.

6. Il résulte de ce qui a été dit au point 5 qu'en accordant, le 7 mai 2018, le remboursement du crédit de taxe sur la valeur ajoutée sollicité par la société RAGT Semences, dans le délai de six mois imparti pour statuer sur cette nouvelle demande, l'administration ne doit pas être regardée comme étant revenue sur une décision de rejet et le remboursement ainsi accordé n'est pas intervenu à la suite du rejet implicite ou explicite d'une réclamation. Ce remboursement n'est, par suite, pas assimilable à un dégrèvement contentieux susceptible de donner lieu au paiement d'intérêts moratoires en vertu des dispositions précitées de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales.

7. Il résulte de ce qui précède que l'origine de l'erreur dont procède le droit à remboursement d'un crédit de taxe sur la valeur ajoutée est sans incidence sur le versement des intérêts moratoires afférents à ce remboursement. La société RAGT Semences n'est donc pas fondée à se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de la doctrine administrative du 12 septembre 2012, référencée BOI-CTX-DG-20-50-10, qui ne peut être regardée comme comportant une interprétation différente de la loi fiscale dont il a été fait application ci-dessus. Elle n'est pas davantage fondée à se prévaloir du point n° 40 de la doctrine référencée BOI-CTX-DG-20-50-30 du 12 septembre 2012, qui ne concerne pas les demandes de remboursement de crédit de taxe sur la valeur ajoutée.

8. Il résulte de ce qui précède que la société RAGT Semences n'est pas fondée à se plaindre de ce que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Toulouse a rejeté sa demande.

Sur les frais liés au litige :

9. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mis à la charge de l'Etat, qui n'est pas dans la présente instance la partie perdante, le versement de quelque somme que ce soit sur leur fondement.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête présentée par la société RAGT Semences est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à la société RAGT Semences et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique.
Copie en sera adressée à la direction de contrôle fiscal Sud-Pyrénées.

Délibéré après l'audience du 9 février 2023, où siégeaient :

- M. Barthez, président,
- M. Lafon, président assesseur,
- Mme Restino, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 16 mars 2023.

Le rapporteur,

Le président,

N. Lafon

A. Barthez

Le greffier,

F. Kinach

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique en ce qui le concerne ou à tous commissaires de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.