

## **LES SPECIFICITES FISCALES DE LA REUNION**

### **VOLET 1<sup>1</sup>**

### **LA TVA NON PERÇUE**

*Par Mireille Marteau-Petit, professeur à l'Université de La Réunion<sup>2</sup>*

1. - Fruit de l'histoire, la « TVA non perçue » - aussi appelée « TVA fictive » - suscite chez le contribuable réunionnais non pas un sentiment de dépit mais d'enthousiasme. En effet, elle n'a de la taxe que le nom et participe, en réalité, de la catégorie des subventions.

Cette dérogation, cette déformation, cette spécificité, en bref cette anomalie qui ne concerne que quelques DOM<sup>3</sup>, trouve sa source dans le régime dérogatoire de TVA mis en place en ces lieux. Les DOM., en effet, sont considérés, par rapport à la métropole, comme des territoires d'exportation, même depuis la suppression des barrières douanières entre Etats membres de l'Union européenne. De ce fait, les ventes effectuées au profit des assujettis ou des consommateurs réunionnais sont considérées comme des exportations et donc exonérées de la TVA française, pour être uniquement soumises à la fiscalité domienne. Or, La Réunion dispose d'un régime de TVA totalement dérogatoire au droit commun afin d'adapter la fiscalité aux handicaps géographiques, économiques et sociaux de l'île.

2. - Cette autonomie fiscale se manifeste notamment par la mise en place de mesures d'allègement, passant par l'instauration de taux que l'on pourrait qualifier de faveur<sup>4</sup> et par celle de pléthore d'exonérations.

Ceci précisé, d'aucuns connaissent l'inconvénient du mécanisme de l'exonération : il rompt la chaîne de déductibilité de la TVA. L'assujetti exonéré ne collecte pas de TVA lors des ventes ou des services qu'il effectue mais, en contrepartie, il ne peut pas déduire la TVA ayant grevé ses achats. Dans l'affaire, les deux protagonistes sont pénalisés : le vendeur qui ne peut pas récupérer la TVA payée lors de l'achat du bien revendu ; l'acquéreur, qui ne peut pas déduire une TVA qui peut avoir été répercutée dans le prix mais qu'il n'a pas formellement payée<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Le volet n° 2 sera consacré à l'octroi de mer, à paraître dans le prochain numéro.

<sup>2</sup> L'auteur tient à remercier MM. Anglionin et Hassold, inspecteurs des impôts au service du contentieux de la Direction des Services Fiscaux de Saint-Denis de La Réunion pour leurs précieuses informations.

<sup>3</sup> Les départements de La Guadeloupe, de La Martinique et de La Réunion.

<sup>4</sup> CGI, art. 296 : le taux réduit est fixé à 2,10 % et le taux normal à 8,5 %.

<sup>5</sup> Par exemple : Primus achète un bien TTC 108,5 €. N'étant pas redevable de la TVA, il ne peut déduire les 8,5 € de TVA. Il revend le bien HT 217 € à Secundus. La vente n'est pas taxable mais Secundus ne peut pas récupérer la TVA. Au contraire, si Primus avait été assujetti à la TVA : il aurait pu déduire les 8,5 € de TVA ayant grevé l'achat. Il aurait revendu le bien 200 € majoré de la TVA mais Secundus aurait pu récupérer les 17 € de TVA.

Mais le droit fiscal sait parfois faire des miracles. Ainsi, est-il venu en aide aux vendeurs réalisant des exportations, opérations exonérées mais ouvrant exceptionnellement droit à déduction<sup>1</sup>. Il vient, avec le mécanisme de la TVA non perçue, à la rescousse, non de l'exportateur mais de l'importateur, en autorisant ce dernier à déduire fictivement une TVA qu'il n'a pourtant pas acquittée du fait des mesures d'exonération. Le mécanisme est sans précédent. Les agents économiques calculent, récupèrent voire demandent le remboursement d'une taxe qui n'a pas réellement existé et que personne n'a jamais honorée.

3. - Cette singularité trouve son origine, bien avant l'instauration de la TVA moderne, dans un décret n° 52-152 du 13 février 1952<sup>2</sup>. Celui-ci exonérait de taxe à la production, certains produits introduits dans les DOM. Pourtant, une interprétation de l'article 20 de ce même texte, faite par le secrétaire d'Etat au budget dans une décision ministérielle en date du 2 novembre 1953 posait que cette taxe, bien que non acquittée, devait être considérée comme payée et venir en déduction des taxes sur le chiffre d'affaires dont l'agent serait redevable ultérieurement. Cette position fut, par la suite, réaffirmée dans une instruction du 30 juin 1954 qui reprit l'idée de la déduction d'une taxe à la production fictive<sup>3</sup>.

Cette avancée visait à donner toute son amplitude au dispositif réglementaire d'allègement. Le décret avait en vue de baisser le prix de vente au consommateur en exonérant de taxe les importations ou les ventes des mêmes produits fabriqués localement. L'objectif de l'administration, en admettant que « l'exonération de la taxe valait (toutefois) paiement », cherchait à prolonger cet avantage donné au consommateur final. En effet, l'exonération profitait certes aux agents économiques qui consommaient ou utilisaient ces produits limitativement énumérés. Mais elle n'était pas étendue à la vente des produits finis, obtenus par agrégation de matériaux exonérés, qui étaient hors nomenclature. Il fut donc admis de décompter fictivement la taxe et d'en admettre la récupération, lorsque la matière première faisait l'objet d'une taxation à un stade ultérieur en tant que composant du produit fini<sup>4</sup>. Son bénéfice fut même étendu par tolérance administrative à la vente, la revente en l'état et la livraison à soi-même desdits produits afin de faire bénéficier encore de l'exonération le dernier acquéreur<sup>5</sup>. A l'origine donc, le dispositif avait pour seule

---

<sup>1</sup> En pratique, alors que l'exportateur ne collecte pas de TVA, il peut malgré tout, déduire celle qui a grevé cet achat. Cette situation peut aboutir à des crédits de TVA.

<sup>2</sup> JO 14 fév. 1952, p. 1901.

<sup>3</sup> V. *infra* « annexes ».

<sup>4</sup> La taxe frapperait la totalité de la valeur du produit fini mais viendrait en déduction une taxe fictive assise sur le prix des produits importés. Par exemple : achat de produits importés exonérés : 100 euros. L'importateur ne paye pas de TCA. Si ces produits entrent dans la composition d'un produit fini revendu 300 euros, le distributeur va collecter de la TCA sur les 300 euros mais pourra déduire une TCA fictive sur la base de 100 euros. L'imposition n'aura en réalité touché que 200 euros. Si le distributeur répercute cette économie sur le consommateur, celui-ci aura bénéficié d'une exonération à la TCA sur 100 euros.

<sup>5</sup> Note DGI, III, D1, n° 3164 du 5 juin 1961 et décision DGI du 25 octobre 1974, III, D1, n° 1607 dont les dispositions ont été reprises dans la DB 3G 242/C.

finalité de diminuer le coût des transactions entre la métropole et les DOM. La comptabilité l'analysait ainsi<sup>1</sup>.

Le fondement initial du dispositif se transforme avec l'instauration de la TVA. La « TVA fictive » s'analyse désormais comme un dispositif d'intervention sur l'économie domienne, comme un moyen de relance de la production locale, alors peu compétitive. En effet, le gain tiré de la déductibilité de la TVA fictive peut, tout d'abord, être répercuté sur le consommateur : or, la baisse du prix de vente favorise la demande. A l'inverse, lorsqu'elle n'est pas répercutée, le dispositif revient à subventionner les fabricants qui ne reversent pas la totalité de la TVA qu'ils ont collectée sur leurs clients. Dans les deux hypothèses, cette mesure vient en aide aux secteurs de la production locale. A titre accessoire, on peut même remarquer qu'il réintroduit la logique de la TVA dont l'objet n'est que de frapper la valeur ajoutée. Quoi qu'il en soit, comptablement<sup>2</sup>, fiscalement<sup>3</sup> et financièrement<sup>4</sup>, la TVA fictive endosse aujourd'hui la nature d'une subvention.

4. - Au vrai, le particularisme de la TVA non perçue ne s'arrête pas à sa nature, au dispositif mis en place, ou encore à son fondement. Il tient aussi à ses sources : le régime de la TVA fictive ne résulte pas de travaux menés en commissions et de débats parlementaires. Il ne trouve pas son origine dans une loi de Finances. Il émane bien plus humblement de deux décisions ministérielles du 2 novembre 1953 et du 15 avril 1954. La première a posé le principe de la déduction d'une taxe non acquittée. La seconde a étendu l'ouverture de la récupération de la TVA aux frais d'approche<sup>5</sup>. Par la suite, les conditions et les modalités d'application du régime étudié ont été fixées par des instructions<sup>6</sup>, des circulaires administratives et des notes internes<sup>7</sup>. De sorte que le régime de la TVA non perçue présente la

---

<sup>1</sup> Dans une note administrative 29 G du 22 septembre 1977, la Direction des Services Fiscaux de La Réunion précisait que le prix d'achat des immobilisations, des biens autres que des immobilisations et des services devait être enregistré sous déduction de la TVA non perçue récupérable.

<sup>2</sup> L'administration fiscale locale préconise dans une note de service du 3 juillet 1986 (note 3 CA n° 5/ 86) que la TVA non perçue soit enregistrée dans une écriture du type "TVA à récupérer" à "Résultats" ou encore "TVA à récupérer" à "Ventes". Elle semble donc considérer la TVA non perçue comme un complément de prix représentant une fraction du prix de vente. Une autre possibilité consiste à enregistrer la TVA non perçue relative à l'acquisition d'un bien autre qu'une immobilisation dans un compte "74 000 Subvention d'exploitation" et celle afférente à l'achat d'une immobilisation dans un compte "13100 Subvention d'investissement" à condition toutefois de procéder, dans ce dernier cas, à une réintégration de la subvention afin de la soumettre à l'impôt sur les bénéfices réalisés (IS ou BIC).

<sup>3</sup> Dans tous les cas, la TVA non perçue doit être imposée dans le cadre des revenus réalisés par l'entreprise, soit à l'IS, soit aux BIC.

<sup>4</sup> V. par exemple les demandes d'aide européenne dans le cadre du FEDER.

<sup>5</sup> Ainsi les frais de transport qu'une entreprise expose pour acheminer des marchandises exonérées dont elle demeure responsable afin de les livrer matériellement et juridiquement à l'acheteur (vente conclue aux conditions franco) constituent un élément du prix de vente bénéficiant de l'exonération attachée à la vente.

<sup>6</sup> Notamment l'instruction n° 168 B2/1 du 30 juin 1954, DA Douanes, n° 1542 du 11 mai 1954.

<sup>7</sup> Par ex., note DGI III D1 n° 3164 du 5 juin 1961 ; note du 3 juillet 1986, 3 CA n° 5/ 86 ; Décision DGI du 25 octobre 1974, III D1 n° 1607, objet de la NS n° 22 du CXA du 23 décembre 1974.

particularité de puiser ses origines dans une volonté politique et de s'être développée sous les auspices de la doctrine administrative. Substantiellement, l'apport de cette dernière source demeure considérable. Quantitativement, on s'accorde à reconnaître que la doctrine administrative constitue plus de 90% du corps de règles régissant la TVA non perçue.

La question de la validité juridique de cette doctrine vient alors naturellement à l'esprit. À l'évidence, les décisions ministérielles, les instructions et les notes internes susvisées présentent un caractère réglementaire, parce qu'elles ajoutent à l'ordonnement juridique. Or, en application des articles 34 et 37 de la Constitution du 4 octobre 1958, ni le Ministre des Finances, ni, *a fortiori*, les directeurs des Services Fiscaux n'ont le pouvoir d'édicter des normes à caractère obligatoire à l'intention des contribuables<sup>1</sup>. Aussi, les interprétations des articles 295-1-2° et 5° du CGI sont-elles entachées d'un vice affectant leur légalité externe en raison de l'incompétence de leur auteur. Pour illégales qu'elles soient, elles n'en sont pas moins opposables à l'Administration fiscale en vertu de l'article 80-A alinéa 2 du LPF.<sup>2</sup> Il en va notamment ainsi de la documentation de base 3G242 qui fixe désormais le principe et les modalités d'application de la TVA non perçue. En ce sens, le Conseil d'Etat a jugé «*que la documentation administrative de base, qui se propose notamment de rassembler à l'usage des agents de l'administration les instructions ou circulaires émanant du ministre chargé des impôts, constitue, en raison de l'autorité dont elle émane et de l'objet qu'elle suit, une interprétation de la loi fiscale dont les contribuables peuvent utilement se prévaloir devant le juge de l'impôt sur le fondement des dispositions de l'article 1649 quinquies E du Code général des impôts* »<sup>3</sup>.

Enfin, l'originalité de la TVA non perçue se poursuit sur les terrains budgétaires et statistiques. N'étant reconnue par aucun texte du Code général des Impôts, cette subvention ne fait l'objet d'aucune discussion lors du vote de la Loi de Finances. De surcroît, aucun organisme statistique officiel ne peut en évaluer le montant exact. Noyée dans la rubrique « TVA déductible » de la déclaration CA3-CA4, elle ne peut être isolée à partir de ce document. Même le service des Douanes n'est pas en mesure de fournir des indications, ne serait-ce que sur les importations, l'entrée de certains produits étant exonérée sous condition d'emploi<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> CE., Sect., 7 février 1936, req. n° 43-321, *Jamart*, Rec. Lebon p. 172, S. 1937, 3, p. 113 note J. Rivero ; C.E., Sect., 8 janvier 1982, req. n° 17-270, *S.A.R.L. Chocolat de Dardenne*, Rec. Lebon p. 1 et 2, D. 1982, p. 261 et s. concl. B. Genevois, Rev. 1982 n° 210 p. 624 et 625 note B. Pacteau ; C.E., Sect., 28 juillet 1989, req. n° 1, *Halbwax*, Rec. Lebon p. 173 et 174, R.F.D.A. 1990 n° I p. 43 et s. concl. Thierry A.J.D.A 1989 n° 10, p 643, note E. Honorat et E. Baptiste, p 600 et s.

<sup>2</sup> « *Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente* ». (anc. art. 1649 quinquies Edu CGI)

<sup>3</sup> C.E. 4 juillet 1986, req. n° 47410, *Sté. Publimod-Photo*, Rec. Lebon p. 188 et s., D.F. 1 n° 17 comm. 895 concl. O. Fouquet, R.J.F. 8-9/86 n° 799 note Ph. Crouzet p. et s.

<sup>4</sup> *Infra*, n° 9.

5. - Le caractère secret de la TVA non perçue, tenant à ses sources, en rend donc difficile la connaissance. Si l'on démystifie cette institution locale, la TVA non perçue apparaît comme un mécanisme à double détente. Tirée d'un texte dont l'objet se limite à poser des cas d'exonération à la TVA de certains produits et de certaines activités, son domaine ne saurait dépasser ces exonérations limitativement énumérées. Une fois ce champ d'application délimité (première partie), il convient alors, dans un deuxième temps, de préciser à quelles conditions la TVA non acquittée peut, malgré tout, être récupérée (deuxième partie). Certaines interrogations restant en suspend, les difficultés d'application de la TVA non perçue seront enfin envisagées (troisième partie).

## I/ LE CHAMP D'APPLICATION DU DISPOSITIF

6. - Comme cela a déjà été précisé, le mécanisme de la TVA non perçue trouve son origine lointaine dans les articles 295-1-2° et 5° du Code général des Impôts. "Lointaine" car ces textes n'ont pour seule prétention que d'exonérer de TVA les importations portant sur certains biens (CGI, art. 295-1-2°a)) ainsi que les ventes et les livraisons à soi-même de produits analogues de fabrication locale (CGI, art. 295-1-2°b)). C'est à partir de ces dispositions que, par extrapolation, le politique et l'administratif ont admis que cette TVA non acquittée -du fait justement de l'exonération susvisée- pouvait, malgré tout, être récupérée. De ce fait, le champ d'application de la TVA non perçue ne peut être détaché de celui des articles 295-1-2° et 5° du CGI qui subordonne l'exonération à la TVA au respect de conditions de fond (A) et de forme (B).

### A/ Les conditions de fond

7. - La première condition de l'exonération tient aux *opérations* effectuées. La loi vise les importations de certains produits et de matières premières<sup>1</sup> ainsi que les ventes et les livraisons à soi-même de produits analogues de fabrication locale<sup>2</sup>. Afin de donner son plein effet à ces mesures d'exonération, l'administration fiscale locale a par ailleurs admis que ces biens importés<sup>3</sup> ou fabriqués localement<sup>4</sup> sont encore exonérés lorsqu'ils sont revendus en l'état à l'intérieur du département<sup>5</sup>. Ces extensions sont venues prolonger l'esprit de la loi en étendant à la production locale

---

<sup>1</sup> CGI, art. 295-1-2° et 295-1-5°, "sont exonérés de la TVA dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de La Réunion" : "les importations de matières premières et produits dont la liste est fixée par arrêtés conjoints du Ministre de l'Economie et des Finances et du Ministre d'Etat chargé des départements d'outre-mer". V. instr. 29 avril 1988, 3 G-1-88 et D. adm. 3 G-242, n° 8, 1<sup>er</sup> sept. 1998.

<sup>2</sup> "les ventes et les livraisons à soi-même des produits de fabrication locale analogues à ceux dont l'importation dans les départements susvisés est exemptée en vertu des dispositions qui précèdent (CGI article 295-1-5°-b). V. instr. 29 avril 1988, 3 G-1-88 et D. adm. 3 G-242, n° 8, 1<sup>er</sup> sept. 1998.

<sup>3</sup> Note DGI III D1 n° 3164/II du 05 Juin 1961.

<sup>4</sup> Décision DGI du 25 Octobre 1974 III D1 n° 1607.

<sup>5</sup> Il faut d'ailleurs préciser qu'il s'agit là d'une tolérance et non d'une obligation. Ces opérations peuvent donc être taxées ce qui peut, parfois, présenter des avantages : cf. *infra* n° 23 et s.

le régime de faveur prévu pour les importations. A défaut, la première aurait été défavorisée au profit des secondes.

Par contre, les autres opérations concernant la commercialisation ou la mise en œuvre des produits concernés ci-dessus sont exclus du dispositif. Alors même qu'elles concernent des produits spécialement exonérés, certaines opérations telles que les commissions, courtages, locations, opérations de crédit-bail, etc. tombent sous le coup du droit commun. L'Administration refuse l'exonération pour les prestations de services portant sur ces biens. L'exonération de TVA des importations dans les DOM ne s'applique donc pas aux opérations de sous-traitance industrielle locale<sup>1</sup>. De même, les travaux immobiliers, alors même qu'ils intègrent des éléments, des composants, des fournitures ou des matériaux exonérés en vertu de l'article 50 *duodecies* de l'annexe IV du CGI, sont taxables sur la totalité du prix (matériel et travaux d'installation), selon le régime de droit commun<sup>2</sup>.

**8.** - La deuxième condition concerne la *nature* des produits. Ne peuvent bénéficier du régime de la franchise de TVA que les biens limitativement énumérés par la loi et par la doctrine administrative. Les autres biens relevant d'autres régimes (par exemple celui de l'article 293 du CGI) sont exclus du dispositif.

Plus précisément, les dispositions de l'article 295-1-5° a) du CGI délèguent au Ministre de l'Economie et des Finances et au Ministre d'Etat chargé des départements d'outre-mer, le soin d'établir une nomenclature des produits importés ou fabriqués localement pouvant bénéficier du régime de faveur. Des arrêtés conjoints ont donc fourni une liste exhaustive des produits exonérés, qui a fait l'objet d'une codification aux articles 50 *undecies* et 50 *duodecies* de l'annexe IV du CGI.

Le premier texte, l'article 50 *undecies* de l'annexe IV au CGI, vise les matériels d'équipement tels que, par exemple, les revêtements (papiers peints, tapis, revêtements de sols), les petits articles de décoration (vanneries, objets en verre, articles d'orfèvrerie...), les appareils électroménagers (réfrigérateur, machines à laver la vaisselle, machines à laver le linge.), les voitures de tourisme, les yachts, les paquebots, etc.

Le second, l'article 50 *duodecies* de l'annexe IV au CGI, énumère certains produits, matériaux de construction, engrais et outillages industriels et agricoles tels que le ciment, le bois, les ardoises, les tuiles, les pavés, les briques, les tubes et tuyaux, les barres, les sanitaires, les appareils frigorifiques, les chaudières, les chauffe-eau, les turbines, les pompes, pour s'en tenir aux principaux<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Rép. Min. Lauret, Sén. 1<sup>er</sup> janvier 2001, 19745, JO Sénat, Q 4 janvier 2001, p. 29.

<sup>2</sup> Cf. *infra*, n° 20.

<sup>3</sup> Certains matériaux et outillages figurent dans l'article 50 *duodecies* de l'annexe IV au CGI sous leur position au tarif des douanes assortie d'une mention telle que « destinés à la construction » ou « à usage industriel ou agricole ». L'exonération s'applique alors aux articles compris dans cette position et qui, en raison de leur nature, sont normalement utilisés dans la construction immobilière ou comme outillage

À ces deux catégories de fournitures, il convient d'ajouter le pain et le riz (art. 50 *duodecies* II de l'annexe IV du CGI).

Tous ces biens doivent être acquis neufs. Par principe, en effet, les opérations portant sur les biens d'occasion font l'objet d'une taxation, du moins lorsqu'elles sont effectuées par des assujettis. L'exclusion des biens d'occasion du dispositif étudié découle donc non d'une interprétation des articles 295-1-2° et 295-1-5° du CGI mais de l'application du régime de droit commun<sup>1</sup>.

9. - La troisième condition porte sur l'affectation des biens acquis en franchise de taxe. En réalité, celle-ci ne frappe que les matériels d'équipement visés à l'article 50 *undecies* 1 qui, pour ouvrir droit au régime de la TVA non perçue, doivent être exclusivement destinés à l'industrie hôtelière et touristique<sup>2</sup>.

Au contraire, en ce qui concerne les produits, matériaux de construction, engrais et outillages industriels et agricoles énumérés à l'article 50 *duodecies* de l'annexe IV au CGI, l'exonération dépend exclusivement de la nature du bien. Leur importation, leur fabrication locale, leur revente en l'état ou leur livraison à soi-même est exonérée de TVA, sans condition d'emploi<sup>3</sup>.

#### **B/ Les conditions de forme**

10. - En vertu des dispositions de l'article 50 *undecies* 3 de l'annexe IV, *"pour bénéficier de la franchise de la taxe sur la valeur ajoutée, les importateurs doivent en faire la demande sur la déclaration d'importation, déposer à l'appui de la déclaration d'importation une attestation en double exemplaire indiquant les nom, prénoms, profession ou raison sociale et adresse du destinataire, ainsi que la nature, la quantité et la valeur des produits importés. Cette attestation devra porter l'engagement, pour le cas où les produits ne recevraient pas l'affectation justifiant l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée, d'acquitter à la recette des Impôts la taxe devenue exigible, sans préjudice des pénalités prévues aux articles 1727, 1729, 1731 et 1784 à 1786 du code général des impôts"*.

---

professionnel, quel que soit d'ailleurs l'usage qui en est fait dans tel cas particulier (D. adm. 3 G-242, n° 7, 1er septembre 1998 ; Doc. Adm. 3 G-242, 1<sup>er</sup> sept. 1998).

<sup>1</sup> CGI, art. 261-3 1° a) 2<sup>ème</sup> al. : « L'exonération ne s'applique pas aux biens qui ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la taxe sur la valeur ajoutée lors de leur achat, acquisition intra-communautaire, importation ou livraison à soi-même ».

<sup>2</sup> Relèvent de cette catégorie, les hôtels, hôtels-restaurant, pensions de famille, restaurants, cafés-restaurant, auberges, cafés, bars, buvettes, salons de thé, casinos, exploitations de piscine, de parc d'attraction, de golf, de tennis, de navigation de plaisance, de jeux divers. La franchise est admise également pour le même matériel acheté pour l'équipement des associations de tourisme, de camping et de caravaning, des foyers, des camps et colonies de vacances, des auberges de jeunesse, des gîtes ruraux, des gîtes urbains et des maisons familiales (D. adm. 3 G-242, n° 5, 1er septembre 1998). En outre, l'exonération dont sont susceptibles de bénéficier les voitures pour le transport des personnes comportant un minimum de sept places assises, reprises sous le n° Ex 87-03 du tarif des droits de douane d'importation, est subordonnée à l'affectation exclusive de ces véhicules au service de la clientèle et limitée en outre à un véhicule par hôtel de 20 à 100 chambres et à deux véhicules par hôtel (CGI, annexe IV, art. 50 *undecies*, 2).

<sup>3</sup> CE 13 juillet 1966, n° 64531, 7e s-s, *Gothland* ; D. adm. 3 G-242, n° 6, 1er septembre 1998.

L'affectation dont il s'agit est celle visée par l'article 50 *undecies* déjà cité, c'est-à-dire l'industrie hôtelière et touristique. Il est d'ailleurs à noter que la méconnaissance de cet engagement reste plus souvent relevée par l'administration dans le cadre d'un contrôle fiscal, qu'elle n'est spontanément révélée par le contribuable.

## **II/ LA RECUPERATION DE LA TAXE**

**11.** - L'originalité du dispositif tient au fait que la loi n'a prévu qu'une exonération de certaines opérations effectuées vers ou dans les DOM. L'administration a été plus loin en autorisant l'imputation d'une TVA qui n'a jamais été acquittée. Le dispositif commande donc de calculer fictivement la TVA non perçue avant de pouvoir la déduire. Des précisions doivent donc être apportées relativement au calcul de la TVA (A) et à sa déductibilité (B).

### **A/ La détermination de la TVA fictive**

**12.** - Le montant de la TVA fictive suppose établies la base d'imposition et le taux y applicables.

S'agissant de la base, celle-ci dépend de la nature du bien. Pour les *biens importés*, la valeur en douane sert de référence. Elle équivaut à la valeur transactionnelle<sup>1</sup>, constituée en réalité par le prix total facturé hors TVA<sup>2</sup>. Pour les *biens acquis localement*, la base d'imposition est constituée par la contrepartie hors TVA reçue par l'entreprise en échange du bien livré ou du service rendu.

A cette base, est appliqué un taux de TVA de 2,10% ou de 8,50%, selon la nature du produit ou du service exonéré. En effet, l'Administration a eu l'occasion de préciser que le taux à retenir était celui du bien spécialement visé par la mesure d'allègement et non celui de l'opération réalisée. Par exemple, si un bien normalement soumis au taux réduit est exonéré en application des dispositions de l'article 295-1-5° et que ce bien rentre dans la fabrication d'un produit fini taxable au taux normal, la TVA non perçue doit être reconstituée en appliquant au prix d'achat du bien exonéré, le seul taux réduit.

### **B/ L'exercice du droit à déduction**

**13.** - Les conditions (1°) et les modalités (2°) du droit à déduction seront successivement examinées.

---

<sup>1</sup> Cf. Code des douanes communautaires, art. 29.

<sup>2</sup> Participent donc du calcul de la base imposable, outre la valeur du produit : les frais d'emballage, de transport, de commission et d'assurance et ce même s'ils sont facturés distinctement aux clients ; les impôts, droits et taxes dus à raison de l'importation (à l'exception de la TVA et de l'octroi de mer), les majorations de prix (par exemple, la stipulation d'intérêts). Par contre, viennent minorer la base : les frais imposés au client ainsi que les réductions de prix accordées par le vendeur.



## 1°/ Les conditions du droit à déduction

**14.** - S'agissant *des conditions de forme*, il y a lieu de préciser que depuis 1986 (contrairement au régime institué en 1977<sup>1</sup>), la Direction des services fiscaux de La Réunion ne fait plus du respect du mode de comptabilisation, une condition de forme de la récupération de la TVA non perçue. Autrement dit, peu importe le type d'enregistrement comptable choisi (dans un compte de résultat, de vente ou de subvention), la TVA fictive est déductible à condition, bien évidemment, que l'entreprise ait répondu aux exigences de forme posées par le droit commun.

Si le bien est importé, le document douanier doit attester que l'importation a eu lieu en franchise de taxe, en application des articles 295-1- 2° ou 5° du Code général des impôts. Ce document fait apparaître le montant de la TVA non perçue<sup>2</sup>, à défaut de quoi il appartient à l'entreprise de reconstituer elle même ce montant.

En cas de revente d'un produit exonéré, le fournisseur doit indiquer le montant de la TVA sur la facture, précédé de la mention « *TVA au taux de... non perçue* », afin d'éviter toute confusion avec le montant des taxes réellement acquittées<sup>3</sup>.

**15.** - S'agissant *des conditions de fond, en droit commun*, la déductibilité de la taxe reste subordonnée à l'obligation que l'assujetti soit redevable et non exonéré. En d'autres termes, l'entreprise ne peut, en principe, déduire une TVA qui a grevé ses achats que si et dans la mesure où ses ventes sont soumises à la TVA. La réalité s'avère plus complexe car les exportateurs sont considérés comme des assujettis réalisant non des opérations exonérées mais taxées au taux zéro<sup>4</sup>. Cette supercherie leur permet de récupérer une TVA amont, sans avoir à déboursier de TVA aval.

**16.** - Les règles sus-énoncées demeurent partiellement transposables au régime dérogatoire de la TVA fictive. Il convient ici de distinguer trois hypothèses, ce que fait l'Administration<sup>5</sup>.

A l'instar du droit commun, **l'assujetti redevable** de la TVA, c'est-à-dire celui qui réalise des opérations effectivement soumises à la TVA, peut « *opérer, dans les conditions ordinaires, la déduction de la taxe décomptée fictivement sur le prix d'achat et de revient (s'il s'agit de produits exonérés de leur fabrication) des matières premières et des biens d'investissement spécialement exonérés et qui sont utilisés pour les besoins de leur exploitation taxée* »<sup>6</sup>. Cette TVA fictive vient s'ajouter à la TVA déductible au titre du mois considéré.

La deuxième hypothèse concerne les **assujettis exonérés** en vertu des articles 295-1-2° et 5° du CGI. Ils peuvent, eux aussi, récupérer fictivement la TVA non

---

<sup>1</sup> Note 29 G du 22 septembre 1977, préc. note 11.

<sup>2</sup> DA Douanes, n° 1542 du 11 mai 1954, BO Douanes, 19 mai 1954, n° 38.

<sup>3</sup> DB3 G 242/D (m.a.j. au 1<sup>er</sup> sept 1998), n° 19.

<sup>4</sup> V. M. Cozian, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec Fiscal, 24<sup>ème</sup> éd., 2000-2001, n° 1451.

<sup>5</sup> DB 3G 242/C reproduite en annexe.

<sup>6</sup> DB 3G 242/C/I, n° 11.

perçue mais pour les seules acquisitions d'immobilisations, à l'exclusion des achats de matières premières<sup>1</sup>. Une distinction s'impose donc. L'entreprise qui exporte des produits fabriqués dans les DOM ou qui fabrique ou vend des produits spécialement exonérés dans les DOM, peut déduire une TVA décomptée fictivement sur les seules acquisitions d'immobilisations en sus de la TVA ayant effectivement grevé leurs diverses acquisitions de biens et services. Par contre, les autres biens, par exemple les matières premières et/ou les produits incorporés au produit exporté ou fabriqué, n'ouvrent pas droit à un crédit de TVA. Il en va différemment si la matière première ou le composant ont été taxés en amont : dans ce cas, cette TVA réelle peut être déduite alors même que le produit fabriqué est soumis, quant à lui, au régime de la TVA non perçue en application des dispositions de l'article 295-1-5°-b<sup>2</sup>.

La troisième hypothèse concerne les **assujettis exonérés** en vertu d'autres dispositions que celles des articles 295-1-2° et 5° du CGI, par exemple les entreprises pétrolières (art. 295-1-6° du CGI). Ces entreprises ne peuvent prétendre à la déduction ni, *a fortiori*, au remboursement de la TVA ayant grevé leurs acquisitions<sup>3</sup>.

## **2°/ Les modalités du droit à déduction**

**17.** - Le droit à déduction, né de l'application des dispositions des articles 295-1-2° et 295-1-5° du Code général des impôts, s'analyse en une créance.

Si l'entreprise réalise uniquement des opérations taxables, conformément au droit commun, l'imputation de cette créance reste la règle. Elle consiste à déduire, au titre de chaque mois, le montant de la TVA déductible de celui de la TVA collectée. Si le solde est positif, il doit être versé au Trésor. S'il est négatif, il constitue un crédit de taxe, reportable sur les mois à venir, jusqu'à épuisement et ce, sans limitation de délai. Si l'entreprise se trouve en situation de crédit de taxe, c'est-à-dire qu'elle ne réalise pas suffisamment d'opérations taxables pour épuiser la TVA amont, l'entreprise peut en demander le remboursement à l'Etat<sup>4</sup>, sans pouvoir opter pour le régime de restitution « plafonnée » réservé aux exportateurs<sup>5</sup>.

Par contre, si l'entreprise réalise des exportations de marchandises ou des livraisons de produits spécialement exonérés à La Réunion, conformément au droit commun, un droit à déduction lui est ouvert en vertu des dispositions de l'article 271-4-C du CGI. Toutefois, comme cela a été vu, la TVA fictive ne peut être récupérée que sur les seules acquisitions d'immobilisations, à l'exclusion des achats de matières premières. Cette précision apportée, la récupération de la TVA peut s'effectuer dans le cadre de la procédure spécifique réservée aux exportateurs c'est-à-dire mensuellement<sup>6</sup> et de manière plafonnée, en fonction du chiffre d'affaires

---

<sup>1</sup> DB 3G 242/C/II, n° 14.

<sup>2</sup> Cf. le tableau synoptique donné par la DB 3G 242/C reproduit en annexe.

<sup>3</sup> DB 3G 242/C/III, n° 15.

<sup>4</sup> CGI, art. 242-0-A à 242-0-D de l'annexe II.

<sup>5</sup> DB 3G 242/C/I, n° 12.

<sup>6</sup> CGI, art. 242-0-F de l'annexe II.

réalisé<sup>1</sup>. Toutefois, lorsque leurs acquisitions consistent exclusivement en des produits effectivement grevés de TVA, les fabricants et les revendeurs de produits taxables peuvent bénéficier de la procédure de droit commun (CGI, art. 242-0-A à 242-0-D de l'annexe II), sauf option de leur part pour le régime spécial « exportateur »<sup>2</sup>.

Lorsque des biens et services sont utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations effectivement soumises à la TVA, d'une part, et pour des livraisons de certains produits exonérés ou pour l'exportation de marchandises, d'autre part, la TVA déductible afférente à ces biens est remboursée pour partie dans les conditions de droit commun et pour partie selon la procédure « exportateur ». Si la demande est déposée au titre d'un trimestre civil, le remboursement peut donc intervenir selon l'une et l'autre procédure<sup>3</sup>.

### III/ LES DIFFICULTES D'APPLICATION DU DISPOSITIF

**18.** - En raison tout à la fois de la complexité du régime mis en œuvre et du caractère secret de la documentation administrative, certains désaccords persistent entre le fisc et les contribuables lorsqu'il s'agit de mettre en application le mécanisme de la TVA non perçue. Pour l'essentiel, ces différends concernent la nature de la TVA fictive (A), la qualification de certaines opérations, notamment les travaux immobiliers (B) et la constitution de secteurs d'activités distincts (C).

#### A/ La nature de la TVA fictive

**19.** Comme cela a été vu<sup>4</sup>, la TVA fictive s'analyse en une subvention qui, en en tant que telle, doit être imposée dans le cadre des bénéfices réalisés. Constitue donc une évasion fiscale, le fait d'omettre de déclarer le profit tiré de la TVA non perçue dans les bases d'imposition à l'IS ou à l'I.R, dans la catégorie des bénéfices industriels ou commerciaux. La question se pose toutefois de savoir, lorsque le bien exonéré constitue une immobilisation, si la TVA fictive peut s'analyser en une subvention d'équipement et, par suite, faire l'objet d'un étalement sur la durée d'amortissement du bien en application de l'article 42 *septies* du Code général des impôts. Après avoir répondu par la négative<sup>5</sup>, l'Administration admet désormais cette possibilité<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Le plafond de remboursement est fixé à hauteur de la TVA qui serait due à raison de la réalisation des opérations exonérées ou situées hors du champ d'application de la taxe et ouvrant droit à déduction (doc. adm. 3 D 1322, 2 nov. 1996, n° 11 et s.).

<sup>2</sup> DB 3G 242/C/III, n° 14.

<sup>3</sup> DB 3 G 242/D.

<sup>4</sup> Cf. supra n° 3, *in fine*.

<sup>5</sup> Note 29 G du 22 septembre 1977.

<sup>6</sup> Note 3 CA n° 5/ 86, préc. En outre, dans le cadre de la défiscalisation, la TVA non perçue est expressément qualifiée de subvention d'équipement (BOI 4 A 79).

## **B/ La qualification des travaux immobiliers**

20. - Le mécanisme étudié s'appuie sur la déductibilité d'une TVA fictivement déterminée. Si le contribuable transforme la matière première, il doit donc soumettre la totalité de la base du produit fini à la TVA (s'il s'agit évidemment d'opérations taxables<sup>1</sup>) afin de déterminer le montant de la TVA collectée ; il peut alors y imputer le montant de la TVA fictive assise sur le prix des matières premières au titre de la TVA déductible. Par exemple, supposons qu'une matière première A, exonérée, d'une valeur de 100 €, entre dans la composition d'un produit B, taxable, d'une valeur de 400 €. La TVA collectée sera assise sur 400 € et la TVA fictive déductible sur 100 €.

Mais la question a défrayé la chronique de savoir si l'on ne pouvait pas scinder certaines activités en plusieurs opérations afin de les soumettre, en application des dispositions de l'article 268 bis du CGI<sup>2</sup>, à des régimes propres. Plus précisément, les juridictions administratives ont eu à connaître d'affaires où les contribuables avaient dissocié les opérations de vente de matériaux, pièces et ouvrages destinés à la construction (exonérées), des opérations de pose (taxables), qu'elles avaient seules comprises dans l'assiette de la TVA. En l'occurrence, les menuiseries fabriquées figuraient bien au nombre des exonérations visées à l'article 50 *duodecies* de l'annexe IV du CGI. Leur vente était bien exemptée de taxe sur la valeur ajoutée. Pour autant, l'administration, dans un premier temps, puis le tribunal administratif de Fort de France le 15 mai 1996, dans un second, ont refusé de scinder les opérations réalisées par l'entreprise en deux catégories. Ils ont considéré que l'activité était unique et consistait en la réalisation de travaux immobiliers de façon à intégrer dans l'assiette de la TVA collectée, le montant des matières premières dont la revente est pourtant exonérée. C'était reprendre la position adoptée par le Ministre de l'Economie, des Finances et du Budget dans la réponse ministérielle Lordinot<sup>3</sup>. L'argument n'a toutefois pas tenu devant la Cour administrative d'appel de Bordeaux. Celle-ci a annulé le jugement rendu pour faire droit à la demande en décharge de la société requérante, en dissociant la vente des menuiseries non grevée de TVA, des travaux de pose, seuls soumis à la TVA<sup>4</sup>.

Le conseil d'Etat, dans une décision récente en date du 27 juillet 2001 vient de remettre en cause cette approche de la question<sup>5</sup>. Pour la Haute Juridiction, si le producteur ou l'importateur de matières premières assure accessoirement l'installation ou le montage des produits finis chez des clients, celui-ci ne doit, en principe, « être assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée que pour la fraction de son

---

<sup>1</sup> Hypothèse 1 dans notre présentation.

<sup>2</sup> Au titre de cet article : "*Lorsqu'une personne effectue concurremment des opérations se rapportant à plusieurs des catégories prévues aux articles du présent chapitre, son chiffre d'affaires est déterminé en appliquant à chacun des groupes d'opérations les règles fixées par ces articles*".

<sup>3</sup> Rép. Lordinot, AN 22 octobre 1990, p. 4945, n° 28055 ; Le quotidien de la Martinique, 24 octobre 1990.

<sup>4</sup> CAA Bordeaux, 3<sup>ème</sup> ch., 16 nov. 1999, *Société COFINDUS*, RJF 7-8/00, n° 917.

<sup>5</sup> CE 27 juillet 2001, n° 216193, 8<sup>°</sup> et 3 s-s, *Ministre contre SA Cofindus* RJF 11/01 n° 1371 et reproduit en annexe ; dans le même sens : CE, 27 juillet 2001, n° 211760, *Ministre c/ SARL SAMIR*.

*chiffre d'affaires qui se rapporte à la partie de son activité qui consiste dans l'exécution des travaux d'installation » ; mais « il en va autrement si l'installation de ces matières premières et produits est au nombre des opérations qui concourent à l'édification d'un bâtiment et constitue un travail immobilier dont le prix comprend, à la fois, celui des matières et produits fournis et celui de leur mise en œuvre ; ... dans ce dernier cas, il y a lieu d'assujettir à la taxe l'ensemble du prix facturé aux clients ». Dans l'espèce considérée, il a été jugé que « l'installation de fenêtres, volets, portes, cloisons et placards dans un logement, qu'ils soient ou non démontables, est au nombre des opérations qui concourent directement à l'édification d'un bâtiment et constitue donc un travail immobilier dont le prix comprend à la fois celui des matériaux fournis et celui de travaux de pose »... « alors même que les menuiseries en cause, dont elle était le producteur, étaient au nombre des produits dont la vente était exonérée de taxe en application des dispositions de l'article 295-1-5° du même Code ». Le Conseil d'Etat semble donc s'écarter des critères civilistes des notions de meubles et d'immeubles puisqu'il considère que l'installation d'éléments y compris démontables peut s'analyser en des travaux immobiliers, comme il l'a fait à l'occasion d'autres contentieux<sup>1</sup>. Quoi qu'il en soit, aujourd'hui, les opérations de pose de produits de menuiserie fabriqués s'analysent en des travaux immobiliers, taxables sur la totalité du prix, y compris les fournitures utilisées. Cette position pourrait rendre, à nouveau, très attractive, pour certaines entreprises, la constitution de secteurs d'activités distincts.*

### **C/ La constitution de secteurs d'activités distincts**

**21.** - En application de l'article 213 de l'annexe II du Code général des impôts, lorsque l'entreprise réalise des opérations tombant sous le coup de régimes différents, il lui faut constituer des secteurs d'activités distincts<sup>2</sup>. Il en va ainsi lorsqu'elle effectue à la fois des opérations taxables, des exportations et des opérations exonérées. Le calcul de la TVA s'effectue alors secteur par secteur.

---

<sup>1</sup> La qualification des "travaux immobiliers" a fait l'objet d'une construction jurisprudentielle, pour l'application de l'ancien article 273 du Code général des Impôts. Dans un premier temps, le Conseil d'Etat, attaché à l'acception civiliste de la notion d'"immeuble", prenait en compte non pas la nature du travail, mais la nature de l'objet créé. Devaient donc être regardés comme des travaux immobiliers, les travaux visant à fabriquer des immeubles par nature ou des immeubles par destination. (par scellement ou incorporation des produits fabriqués dans un immeuble). Dans un deuxième temps, sur les conclusions de M. Delmas-Marsalet (CE, Section 4 mai 1973, n° 81.132 *Ministre c/ Ets Merlin et Guérin*, Dupont 8/1973, p. 262), la jurisprudence a distingué les opérations de fabrication des travaux d'installation, en soumettant chacun d'eux à un régime propre. Cette jurisprudence a été nuancée, dans un troisième temps : le Conseil d'Etat a admis, pour l'installation d'un chauffage central, qu'il s'agissait d'un travail immobilier motif pris de ce qu'elle participait des opérations concourant directement à l'édification d'un bâtiment neuf (CE 17 décembre 1976, *SA Gouillioud*, sect. N° 94852, RJF févr. 1977 et concl M. Lobry, pp. 53 et s. ; Dr. Fiscal 1977, n° 1617 ; BODGI, 3S-1-77, n° 96 du 6 juin 1977, pp. 1 et s.). Dans cette affaire, la haute juridiction a donc refusé de séparer la fourniture du matériel des travaux de pose d'un chauffage central pour soumettre la totalité de l'opération (matériel et pose) au régime des travaux immobiliers.

<sup>2</sup> "Lorsqu'un assujetti a des secteurs d'activité qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA, ces secteurs font l'objet de comptes distincts pour l'application du droit à déduction".

Dans sa documentation relative à la TVA non perçue, l'administration en déduit que *"les entreprises qui réalisent concurremment des opérations entrant dans l'une ou l'autre des trois catégories visées ci-dessus sont tenues de constituer des secteurs d'activité distincts lorsque ces opérations relèvent de régimes de déduction différents : remboursement de droit commun, remboursement spécial «exportateur» ou interdiction de déduction"*. Autant dire que le régime de la TVA fictive apparaît comme un régime dérogatoire pouvant justifier la constitution d'un secteur d'activité distinct.

**22.** - Dans cette hypothèse, si l'entreprise se présente comme un redevable partiel (c'est-à-dire si elle réalise des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA, mais dont certaines sont exonérées), la déductibilité de la TVA reste conditionnée par l'utilisation qui est faite du bien ou du service.

La règle de l'affectation doit être privilégiée. L'entreprise doit donc chercher à affecter le bien, le service ou l'immobilisation à un secteur d'activité distinct. À partir de là, de deux choses l'une. Soit les biens et les services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations taxables et la taxe est déductible intégralement. Soit, ils concourent à la réalisation d'opérations non taxables et la TVA n'est pas déductible.

Pour autant, à l'égard des biens et des services pour lesquels l'affectation est impossible parce qu'ils sont communs à l'ensemble des secteurs, la TVA n'est déductible que dans la limite du prorata. Cette règle concerne à la fois les immobilisations (locaux, machines de bureau...), les stocks (papiers de correspondance...) et les services (frais afférents aux locaux communs et aux services administratifs...). Pour le calcul du pourcentage de déduction, il convient de distinguer selon la nature des activités de l'entreprise, d'une part, et selon la nature du bien (immobilisation ou autre), d'autre part<sup>1</sup>. En cas de variation des pourcentages

---

<sup>1</sup> Hyp. 1 a) Si l'entreprise réalise à la fois des opérations effectivement soumises à la TVA, d'une part (secteur I), et des opérations exonérées en vertu de l'article 295-1-1° ou 5° du CGI et des exportations de produits taxables, d'autre part (secteur II), et que le bien constitue une immobilisation, la TVA fictive est totalement déductible. Hyp. 1 b) Dans le même cas et si le bien ne constitue pas une immobilisation, la TVA n'est déductible que partiellement. Le pourcentage particulier de déduction se détermine en portant au numérateur les recettes relatives aux opérations effectivement soumises à la TVA et au dénominateur les recettes totales y compris celles relatives aux exportations de produits taxables et aux livraisons de produits exonérés en application de l'article 295-1-5 du CGI. Hyp. II a) Si l'entreprise réalise à la fois des opérations effectivement soumises à la TVA (secteur I), des opérations exonérées en vertu de l'article 295-1-1° ou 5° du CGI et des exportations de produits taxables (secteur II) et des opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction autres que celles précédemment visées (secteur III), et que le bien constitue une immobilisation, la TVA fictive est déductible en appliquant un pourcentage de déduction. Le pourcentage de déduction est calculé en portant au numérateur les recettes afférentes aux opérations soumises à la TVA (secteur I), aux exportations de produits taxables ainsi qu'aux livraisons de produits exonérés en application de l'article 295-1-5° du CGI (secteur II) et au dénominateur les recettes totales, y compris celles relatives aux opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction. Hyp. II b) Si le bien n'est pas une immobilisation, le pourcentage particulier de déduction se détermine en portant au numérateur les recettes relatives aux opérations effectivement soumises à la TVA et au dénominateur les recettes totales y compris celles relatives aux exportations de produits taxables, aux livraisons de produits

dans le temps, les entreprises concernées sont tenues de procéder aux régularisations de déduction habituelles<sup>1</sup>.

**23.** - Ces précisions apportées, on perçoit tout l'intérêt que pourrait emporter la constitution de secteurs d'activités distincts en cas de fabrication de produits faisant, par la suite, l'objet d'une pose, soit directement, soit en ayant recours à des sous-traitants. Dans une telle hypothèse, en effet, l'entreprise pourrait être réputée réaliser à la fois des opérations exonérées ouvrant droit à récupération de TVA (secteur de la vente et de la revente en l'état de produits exonérés en vertu des articles 50 *undecies* et 50 *duodecies* de l'annexe IV du CGI) et des opérations taxables ouvrant droit à déduction selon le régime de droit commun (secteur de la transformation et de la pose desdits produits). Cette possibilité permettrait de déjouer la dernière jurisprudence qui refuse aux contribuables d'extraire de la base d'imposition les matériaux exonérés sous prétexte qu'ils participent à la réalisation de travaux immobiliers<sup>2</sup>.

Le régime de la TVA non perçue pourrait encore être optimisé en associant au principe de la création de secteurs d'activités distincts, le mécanisme de la livraison à soi-même des produits exonérés. Par exemple, la constitution de deux secteurs d'activités distincts -respectivement pour la vente de fenêtres (activité exonérée) et pour leur pose (activité taxable)- pourrait conduire à admettre fiscalement que l'entreprise se livre à elle-même des fenêtres afin de pouvoir les poser. L'intérêt de la combinaison de la création de secteurs d'activités distincts avec celui de la livraison à soi-même apparaît évident : normalement la TVA non perçue est assise sur le seul prix des fournitures ; ici, la TVA sur la LASM se calculerait sur le prix de revient des matériaux, en intégrant en sus du prix d'achat des matières premières, d'autres charges telles que les frais de personnel. La base d'exonération s'avèrerait donc plus large et la TVA fictive récupérable, plus importante.

Pour autant, ce montage n'apparaît pas totalement à l'abri de la critique. En effet, il peut apparaître artificiel de découper une activité en plusieurs « sous-activités » de façon à soumettre au régime des livraisons à soi-même, chaque passage d'un secteur à l'autre. De surcroît, l'application de l'article 213 de l'annexe II du CGI à notre matière peut être discutable et sera certainement discutée : en principe, l'organisation en secteurs d'activités distincts suppose des investissements différents, un personnel propre à chaque activité et une comptabilité séparée. Enfin, peut-être n'est-il pas inutile de replacer le régime des livraisons à soi-même dans son contexte. Si, effectivement, l'assujetti endosse ici la double qualité de fournisseur (lorsqu'il vend les produits finis) et de consommateur (lorsqu'il utilise les matières premières), force est de constater que la fabrication des produits finis n'est réservée

---

exonérés en application de l'article 295-1-5 du CGI et aux autres opérations exonérées qui, elles, n'ouvrent pas droit à déduction.

<sup>1</sup> cf. DB 3 D 17.

<sup>2</sup> Cf. supra n° 19.

ni à l'entreprise, ni au chef d'entreprise, ni à ses salariés. On peut alors douter qu'il s'agisse bien d'une « auto-fabrication » au sens où la loi fiscale l'entend.

Mais d'autres arguments, allant dans le sens inverse, peuvent être avancés. Tout d'abord, en pratique, les entreprises réalisant des travaux immobiliers disposent très souvent d'une comptabilité analytique et d'une organisation –en termes humains et matériels- propre à chacune des activités distinctes. Ensuite, cette possibilité offerte aux entreprises de constituer des secteurs d'activités distincts et de se livrer à elles-même, dans l'hypothèse qui nous intéresse, des produits fabriqués, répondrait aux objectifs poursuivis par le législateur : la LASM a été mise en place pour éviter les distorsions de concurrence. Il ne faut pas, en effet, que l'entreprise qui achète soit favorisée par rapport à celle qui fabrique. Ici, le raisonnement prend toute son ampleur : il ne faut pas que les entreprises domiennes qui importent soient favorisées par rapport à celles qui fabriquent localement. Il s'agit là d'un *leitmotiv* de la fiscalité outre-mer qui anime aussi la TVA fictive. Enfin, sur la plan strictement juridique, en application de l'adage *specialia generalibus derogant*, la légitimité de la LASM devrait être trouvée dans les dispositions spécifiques de l'article 295-1-5° b) du Code général des Impôts plutôt que dans des dispositions générales régissant la matière<sup>1</sup>. L'argument tiré de l'absence d'auto fabrication ne tiendrait alors plus. La LASM serait autorisée parce qu'elle est expressément visée par le texte ayant servi de support à la TVA non perçue.

**24.** - Pour sortir de ce débat, une autre solution –plus radicale- pourrait consister à créer deux sociétés distinctes afin de concentrer chaque objet social sur une activité : la première pour la revente des produits exonérés ; la seconde pour la vente des produits finis taxables. Mais si théoriquement un tel montage peut sembler séduisant et résister à la théorie de l'abus de droit, nul doute que les coûts générés dépassent les avantages procurés par la création de plusieurs personnes morales, à moins de l'associer à d'autres dispositifs tout aussi séduisants<sup>2</sup>.

**25.** - La complexité du dispositif et les questions qu'il suscite ne sauraient échapper.

Or, assez curieusement, alors que son grand frère « l'octroi de mer » retient l'attention des chercheurs, des politiques, des magistrats et des praticiens, au point

---

<sup>1</sup> CGI, art. 257-8°.

<sup>2</sup> Des montages juridiques peuvent, en effet, associer les bénéfices de la TVA non perçue à ceux des zones franches. Par exemple, une entreprise réunionnaise qui importe des produits visés par les articles 50 *undecies* et 50 *duodecies* de l'annexe IV du CGI afin de les réexporter, a tout intérêt à créer deux sociétés. La première (la société mère) a pour objet d'importer lesdits produits et de les revendre à la seconde (une filiale à 100 %). L'importation est exonérée et la revente soumise à la TVA, en renonçant à l'exonération. De ce fait, la société-mère peut déduire la TVA non perçue à l'importation, de la TVA collectée lors de la revente. La filiale à 100%, quant à elle, peut récupérer, en application du droit commun, la totalité de la TVA acquittée auprès de la société mère alors que la revente des produits échappe à la TVA, puisqu'il s'agit d'exportation. Sur le plan des revenus réalisés, il suffit de situer la société prestataire dans une zone franche pour échapper à l'impôt. Le dispositif ne saurait tomber sous le coup de l'abus de droit, puisque les sociétés ont leur siège en France et que l'exonération découle d'une incitation fiscale visant à favoriser l'implantation d'entreprises dans certaines zones.



que son avenir même soit en jeu, la TVA non perçue mène une vie paisible depuis son apparition. La raison doit en être trouvée dans le secret qui l'entoure, secret tenant à ses sources et à la quasi absence de contentieux en la matière. Il faut dire que l'administration incite les contribuables à ne pas discuter une pratique qui non seulement leur est très favorable mais dont les fondements restent très fragiles.

Cette tranquillité serait sans compter sur les instances communautaires qui risquent d'agiter le spectre des sacro-saintes dispositions du Traité de Rome dans les années à venir. Deux raisons au moins font, en effet, douter de la pérennité de la TVA non perçue. En premier lieu, si la Cour de justice des Communautés européenne et la Commission ne semblent pas opposées à ce que des régimes fiscaux spécifiques ne se développent dans les DOM, encore faut-il qu'ils trouvent leur source dans un texte. Il serait, en effet, pour le moins inconcevable que des dispositifs fiscaux dérogent au droit commun communautaire, alors que leur légitimité, au plan national, reste très discutable. Or, la France ne semble pas disposée, pour l'instant, à introduire, noir sur blanc, des dispositions expresses relatives à la TVA non perçue dans le Code général des Impôts. En second lieu, comme cela a été vu, la TVA non perçue s'analyse en une subvention et, à ce titre, pourrait bien tomber sous le coup des dispositions régissant les aides de nature fiscale sur lesquelles la Commission veille avec un œil averti et critique.

## **ANNEXES**

### **Décret n° 52-152 du 13 février 1952 (J. O. du 14 février 1952, p. 1901)**

Le président du Conseil des Ministres, ministre des finances,

Sur le rapport du Ministre de l'intérieur, du Ministre des affaires économiques et du Ministre du Budget,

Vu l'article 6 de la loi n° 51-1509 du 31 décembre 1951,

Vu les décrets des 27 décembre 1947 et 30 mars 1946 pris en exécution de la loi n° 46-451 du 19 mars 1946,

Vu l'avis conforme de la commission des finances de l'Assemblée nationale ;

Vu l'avis de la Commission des finances du Conseil de la république,

Décète :

Art. 30-1. A compter du 1<sup>er</sup> mars 1952 et pendant une durée de dix années, les importations de matériaux de construction, d'engrais et d'outillages industriels et agricoles dont la liste sera fixée par arrêté du Ministre du Budget et du Ministre des Affaires économiques, seront réalisées dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de La Réunion en franchise de la taxe à la production.

2. L'application de la taxe spéciale sur la valeur des marchandises importées est suspendue dans le département de la Guyane pendant une durée de dix années à compter de la publication du présent décret.

Art. 21. Par dérogation aux dispositions des articles 278 et 292 du Code général des Impôts, la valeur imposable aux taxes sur le chiffre d'affaires à l'entrée en France métropolitaine et dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de La Réunion, de marchandises en provenance de l'un des territoires susvisés, ne comprend pas les frais engagés pour l'acheminement de ces marchandises entre les ports français de départ et de destination.

Cette disposition est également applicable en ce qui concerne l'assujettissement aux taxes sur le chiffre d'affaires des marchandises expédiées du département de la Guyane en France métropolitaine et dans les autres départements d'outre-mer.

### **Décision ministérielle du 15 avril 1954 (B. O. C. I. 1954, 7 juin, n° 23).**

L'article 21 du décret n° 52-152 du 13 février 1952 prévoit que, par dérogation aux dispositions des articles 278 et 292 du Code général des impôts, la valeur imposable aux taxes sur le chiffre d'affaires, à l'entrée en France métropolitaine et dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de La Réunion, de marchandises en provenance de l'un des territoires susvisés, ne comprend pas les frais exposés pour l'acheminement de ces marchandises entre les ports français de départ et de destination.

L'interprétation littérale de ce texte a conduit les services à en limiter l'application à l'assiette des taxes à l'importation.

Par suite, les produits qui ne sont pas consommés ou utilisés en l'état à leur arrivée dans la Métropole ou dans les départements d'outre-mer supportent finalement la taxe à la production sur leur valeur totale, y compris les frais d'approche, au stade de la distribution.

En effet, ces produits sont, conformément aux prescriptions du décret, taxés en douane sur leur valeur intrinsèque, à l'exclusion des frais de transport. Mais lorsqu'ils entrent ultérieurement dans des fabrications passibles de la taxe à la production, le producteur ne peut déduire de la taxe due au titre de ses ventes que celle qu'il a acquittée à l'importation, en vertu de l'article 273. § 1, 1°, du Code général des impôts. Il en résulte que les frais de transport, non taxés à l'importation, supportent la taxe lors de la vente ultérieure par un producteur fiscal. Il en est ainsi, en particulier, du sucre et du rhum en provenance des départements d'outre-mer, qui font l'objet de manipulations ou sont traités avant d'être livrés à la consommation dans la Métropole.

D'autre part, lorsqu'il s'agit de produits revendus en l'état par l'importateur lui-même, les frais de transport supportent la taxe sur les transactions, du fait que ladite taxe acquittée au moment de l'importation ne couvre la première livraison en France que jusqu'à concurrence de valeur déjà taxée (Code général des impôts, annexe III, article 98).

Il apparaît que cette interprétation faisait perdre à l'article 21 du décret du 13 février 1952 une grande partie de son efficacité, alors que l'intention formelle du Gouvernement était incontestablement d'accorder une diminution effective de la charge fiscale grevant les transactions économiques intervenant soit entre la Métropole et les départements d'outre-mer, soit entre ces départements eux-mêmes.

C'est pourquoi, par décision n° 31 A. M. du 15 avril 1954, le Secrétaire d'Etat au Budget a admis que les solutions suivantes soient prévues pour remédier à cette situation.

1° *En ce qui concerne les importations dans les départements d'outre-mer en provenance de la France métropolitaine* : on admettra, en faisant application de l'adage « exemption vaut paiement », que les taxes sur le chiffre d'affaires non acquittées à l'importation dans les départements d'outre-mer, en vertu des dispositions dérogatoires de l'article 21 du décret du 13 février 1952, pourront entrer en ligne de compte pour le calcul des taxes dues au titre des transactions ultérieures, qu'il s'agisse de l'application de l'article 273 CGI ou de celle de l'article 98 de l'annexe II. Les intéressés justifieront des déductions opérées par la représentation au Service compétent des documents douaniers ordinaires qu'ils conserveront à l'appui de leur comptabilité.

2° *En ce qui concerne les importations en France métropolitaine en provenance des DOM* : un système analogue ne se concevrait pas, car il ne comporterait pas l'assurance que l'avantage consenti bénéficierait nécessairement à l'économie des DOM.

C'est pourquoi, le Secrétaire d'Etat a estimé préférable de prévoir les modalités ci-après, selon lesquelles les importateurs seront tenus d'acquitter les T. C. A. sur la valeur totale des produits, y compris les frais d'approche, le budget général remboursant lui-même la fraction des taxes afférentes à ces frais.

a) A l'exportation d'un département d'outre-mer vers la Métropole, le Service local des Douanes visera un certificat de simple sortie des marchandises établi au nom de l'expéditeur.

b) Ce document sera remis, après visa, à l'expéditeur ou à son représentant, qui l'adressera au destinataire métropolitain des marchandises.

c) Le certificat de simple sortie en question sera déposé à l'appui de la déclaration de mise à la consommation des marchandises dans la Métropole, et le Service des Douanes du Bureau d'Importation y mentionnera le montant des frais d'acheminement des marchandises, ainsi que la quote-part des taxes sur le chiffre d'affaires acquittées, afférentes à ces frais. Ainsi annoté, ce document sera renvoyé au Bureau de Douane de départ, qui le remettra au Service des Contributions Indirectes du département.

d) *Le Service local des Contributions Indirectes sera habilité, au vu de ce document, à rembourser, à l'expéditeur mentionné dans cette pièce, le montant des taxes sur le chiffre d'affaires acquittées dans la Métropole sur les frais d'acheminement.*

Toutefois, en ce qui concerne les importations de sucre en provenance des départements d'outre-mer, et pour tenir compte des dispositions de l'article 22 de l'arrêté du 26 novembre 1953 relatif à l'organisation du marché de cette denrée, les sommes dues aux producteurs de ces départements seront directement versées par les Services douaniers à la Caisse interprofessionnelle instituée par l'article 23 de ce texte et dont la gestion est confiée au Groupement interprofessionnel visé à l'article 16 du décret n° 53-703 du 9 août 1953, pour être affectée à due concurrence, comme il est prévu, au règlement de la part contributive de charges incombant aux intéressés en vertu du dernier alinéa de l'article 21 dudit arrêté.

*Mesures de comptabilité.*

Au vu des propositions qui seront établies dans les conditions indiquées ci-dessus, les Chefs départementaux feront procéder aux remboursements en se conformant aux règles en vigueur, soit, toutes les fois qu'il sera possible de le faire, après déduction au registre 90 des sommes à restituer et transfert corrélatif d'un montant égal aux opérations de trésorerie, soit, dans l'éventualité contraire, au moyen de crédits qui seront demandés par voie de situation 155, au titre du chapitre n° 15-02, art. 3, ligne n° 2.

La présente décision prend effet à compter du 1er mai 1954.

MM. Ies Directeurs voudront bien, le cas échéant, soumettre à l'Administration, sous le timbre de la présente instruction, les difficultés que son application pourrait soulever.

**Instruction n° 168 B 2/1 du 30 juin 1954 (BOCI 1954, 30 juin, n° 26 bis).**

Comme par le passé, les taxes sur le chiffre d'affaires demeurent applicables dans les départements d'outre-mer. La loi de réforme fiscale n'apporte à cet égard aucune modification de principe. En particulier, reste en vigueur l'article 301, § 2, du CGI., aux termes duquel chaque département d'outre-mer est considéré comme territoire d'exportation vis-à-vis de la métropole et vis-à-vis des autres départements.

Toutefois, la loi du 10 avril nécessite, pour son application dans les DOM, les observations suivantes, compte tenu, soit de ses dispositions expresses, soit des conséquences qu'elle comporte.

a) Taux de la taxe sur la valeur ajoutée (...)

b) Répercussion de la réforme sur les articles 20 et 21 du décret du 13 février 1952.

Le Secrétaire d'Etat au Budget a confirmé (J.O. Débats. A.N. séance du 29 mars. page 1441) que la validité du décret du 13 février 1952 n'était pas affectée par la réforme.

L'article 20 dudit décret prévoit la suspension de la perception de la taxe à la production normalement exigible, à l'importation dans les DOM, sur les matériaux de constructions, engrais, outillages industriels ou agricoles dont la liste est fixée par arrêté. L'article 21 distrait de la base imposable aux T. C. A. à l'importation en France métropolitaine et dans les DOM, de marchandises en provenance d'un de ces territoires, « les frais engagés pour l'acheminement de ces marchandises entre les ports français de départ et de destination ».

Les deux articles susvisés n'étant, en droit strict, applicables qu'à l'importation, ils perdaient totalement ou partiellement leur efficacité lorsque les produits importés dans les DOM, soit en franchise de la taxe à la production, soit en supportant cette taxe sur leur seule valeur départ, étaient ultérieurement passibles de la taxe à la production sur leur revente par un producteur, ou de la taxe sur les prestations de services dans le cas de l'entreprise de travaux. Aussi, les décisions ministérielle des 2 novembre 1953 (pour l'article 20) et 15 avril 1954 (pour l'article 21) admirent-elles qu'il soit fait application, dans les cas envisagés, de l'adage « exonération vaut paiement », c'est-à-dire que la taxe non acquittée à l'importation soit néanmoins considérée comme payée pour l'application des articles 267, a) et 274§ 3 CGI.

Compte tenu des déclarations du Secrétaire d'Etat au Budget, on considérera que les deux décisions ministérielles susvisées demeurent valables non seulement pour l'application de l'article 8, § 1, 1°, de la loi du 10 avril (déductions traditionnelles), mais aussi pour celle de l'alinéa 20 du même article (déduction à 100% des investissements et frais de fabrication). En d'autres termes, les biens importés dans les DOM, en exonération totale ou partielle de la TVA, ouvriront droit à la déduction précitée comme s'ils avaient intégralement supporté la taxe.

**MODALITES DE LA DETERMINATION DU DROIT A DEDUCTION (DB 3 G242/D)**

Régime des biens à l'achat (ou à l'importation)	Régime des opérations réalisées par l'entreprise utilisatrice (2)	Modalités de déduction si le bien constitue une immobilisation	Modalités de déduction si le bien ne constitue pas une immobilisation (marchandise)
1. Les produits ou biens ont effectivement supporté la TVA et sont utilisés pour les besoins des activités désignées à la colonne 2.	<p>a. Activités soumises à la TVA.</p> <p>b. Activités non soumises à la TVA : produits exonérés en vertu de l'article 295-1-5° du CGI ou produits taxables exportés.</p> <p>c. Activités exonérées de la TVA (autres que celles désignées au b) n'ouvrant pas droit à déduction.</p> <p>d. Les biens sont utilisés concurremment à la réalisation d'opérations relevant des activités désignées au a et au b</p> <p>e. Les biens sont utilisés concurremment à la réalisation d'opérations relevant des activités désignées aux a, b et c.</p>	<p>Déduction.</p> <p>Déduction maintenue (1)</p> <p>Pas de déduction.</p> <p>Déduction intégrale maintenue (1).</p> <p>Pourcentage de déduction (2).</p>	<p>Déduction.</p> <p>Déduction maintenue (1).</p> <p>Pas de déduction.</p> <p>Déduction intégrale maintenue (1).</p> <p>Pourcentage de déduction (2).</p>
2. Les produits ou biens sont exonérés de la TVA en application de l'article 295-1-5° du CGI et sont utilisés pour les besoins des activités désignées à la colonne 2.	<p>a. Activités soumises à la TVA</p> <p>b. Activités non soumises la TVA : TVA produits exonérés en vertu de l'article 295-1-5° du CGI ou produits taxables exportés.</p> <p>c. Activités exonérées de la TVA (autres que celles désignées au b) n'ouvrant pas droit à déduction.</p> <p>d. Les biens sont utilisés concurremment à la réalisation d'opérations relevant des activités désignées au a et au b.</p> <p>e. Les biens sont utilisés concurremment à la réalisation, d'opérations relevant des activités désignées aux a, b et c.</p>	<p>Déduction de la taxe décomptée fictivement.</p> <p>Déduction de la taxe décomptée fictivement (1) sur les seules acquisitions de biens d'investissement exonérés.</p> <p>Pas de déduction.</p> <p>Déduction de la taxe décomptée fictivement (1).</p> <p>Pourcentage de déduction (2)</p>	<p>Déduction de la taxe décomptée fictivement.</p> <p>Aucune déduction.</p> <p>Pas de déduction.</p> <p>Déduction de la taxe décomptée fictivement selon un pourcentage particulier de déduction (3).</p> <p>Déduction de la taxe décomptée fictivement selon un pourcentage particulier de déduction (3)</p>
<p>(1) Les livraisons de produits exonérés en application de l'article 295-1-5° du CGI et, bien entendu, les exportations de produits taxables sont considérées comme des opérations soumises à l'impôt et, par conséquent, s'inscrivent aux deux termes du rapport servant à établir le pourcentage de déduction.</p> <p>(2) Le pourcentage de déduction est calculé en portant aux deux termes du rapport les recettes afférentes aux opérations soumises à la TVA, aux exportations de produits taxables ainsi qu'aux livraisons de produits exonérés en application de l'article 295-1-5° du CGI et au dénominateur les recettes totales, y compris, en particulier, celles relatives aux opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.</p> <p>(3) Le pourcentage particulier de déduction est calculé en portant au numérateur les recettes relatives aux opérations effectivement soumises à la TVA et au dénominateur les recettes totales, y compris celles relatives aux exportations de produits taxables, aux livraisons de produits exonérés en application de l'article 295-1-5° du CGI et éventuellement aux opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction.</p>			

**Arrêt du Conseil d'Etat du 25 juin 2001, Société Cofindus :**

Vu le recours du Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, enregistré le 11 janvier 200 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat ; le Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie demande au Conseil d'Etat d'annuler l'arrêt en date du 16 novembre 1999 par lequel la Cour administrative d'appel de Bordeaux, après avoir annulé le jugement du tribunal administratif de Fort-de-France, a accordé à la société Cofindus, venant aux droits de la société Socomi, la décharge de la taxe sur la valeur ajoutée à laquelle cette dernière a été assujettie à concurrence de 346 630 F. pour l'année 1987 et de 685 217 F. pour l'année 1988, ainsi que des pénalités y afférentes ;

Vu les autres pièces du dossier ;

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

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Sauron, Maître des requêtes,

- les observations de la SCP Célice, Blancpain, Soltner, avocat de la société Cofindus,

- les conclusions de Mme Mignon, Commissaire du gouvernement ;

Considérant que le Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie se pourvoit en cassation contre l'arrêt par lequel la Cour administrative d'appel de Bordeaux, après avoir, sur requête de la société Cofindus, annulé le jugement du tribunal administratif de Fort-de-France rejetant la demande de cette dernière tendant à la décharge des compléments de taxe sur la valeur ajoutée qui lui sont réclamés pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 1987 au 31 décembre 1988 et des pénalités y afférentes, a fait droit à cette dernière ;

Considérant qu'aux termes du 1 de l'article 295 du Code général des impôts : "sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée... 5°) Dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de La Réunion : a) les importations de matières premières et produits dont la liste est fixée par arrêté conjoint du Ministre de l'Economie, des Finances et du Ministre chargé des départements d'outre-mer ; b) Les ventes et les livraisons à soi-même des produits de fabrication locale analogues à ceux dont l'importation dans les départements susvisés est exemptée en vertu des dispositions qui précèdent" ; qu'aux termes de l'article 280-2-f du même code alors en vigueur, le taux intermédiaire de la taxe sur la valeur ajoutée est applicable aux travaux immobiliers qui concourent à l'édification d'un bâtiment et qu'aux termes de son article 268 bis, qui figure de même que les articles 295-1-5° et 280-2 précités, dans le chapitre 1<sup>er</sup> du titre II du livre 1<sup>er</sup>, première partie dudit code, chapitre qui reprend l'ensemble des dispositions législatives régissant la taxe sur la valeur ajoutée, "lorsqu'une personne effectue concurremment des opérations se rapportant à plusieurs des catégories prévues aux articles du présent chapitre, son chiffre d'affaires est déterminé en appliquant à chacun des groupes d'opérations les règles

fixées par ces articles" ; qu'il résulte de la combinaison de ces dispositions que le producteur ou l'importateur de matières premières et produits relevant des dispositions susmentionnées de l'article 295-1-5° qui en assure accessoirement l'installation ou le montage chez des clients, ne doit en principe être assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée que pour la fraction de son chiffre d'affaires qui se rapporte à la partie de son activité qui consiste dans l'exécution des travaux d'installation mais qu'il en va autrement si l'installation de ces matières premières et produits est au nombre des opérations qui concourent à l'édification d'un bâtiment et constitue un travail immobilier dont le prix comprend, à la fois, celui des matières et produits fournis et celui de leur mise en œuvre ; que, dans ce dernier cas, il y a lieu d'assujéti à la taxe l'ensemble du prix facturé aux clients ;

Considérant qu'en se fondant uniquement sur ce que les menuiseries fabriquées au cours de la période considérée dans le département de la Martinique par la société commerciale et industrielle Socomi, aux droits de laquelle vient la SA Cofindus, sont au nombre des produits figurant sur la liste dressée par l'article 50 duodecies de l'annexe IV au Code général des impôts, pris en application des dispositions précitées de l'article 295-1-5° du même code, pour juger qu'alors même que la société en assurait également la pose, leur vente était exonérée de taxe sur la valeur ajoutée, sans rechercher si, comme l'avait jugé le tribunal administratif et comme le ministre le soutenait, l'installation de ces menuiseries constituait un travail immobilier assujéti à la taxe pour la totalité du prix facturé aux clients, la Cour a omis de répondre à un moyen opérant et entaché son arrêt d'une erreur de droit ; que le ministre est par suite fondé à demander son annulation ;

Considérant que dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu, par application de l'article L. 821-2 du code de justice administrative, de régler l'affaire au fond ;

Considérant que l'installation de fenêtres, volets, portes, cloisons et placards dans un logement, qu'ils soient ou non démontables, est au nombre des opérations qui concourent directement à l'édification d'un bâtiment et constitue donc un travail immobilier dont le prix comprend à la fois celui des matériaux fournis et celui de travaux de pose ; que dans ces conditions, en installant dans des logements individuels et collectifs de Martinique des menuiseries métalliques démontables à usage de volets, baies vitrées et jalousies, la société Socomi doit être regardée comme ayant réalisé des travaux immobiliers au sens de l'article 280-2 du Code général des impôts, assujéti à la taxe sur la valeur ajoutée sur l'ensemble du prix facturé tant pour la fourniture des matériaux que pour leur pose, alors même que les menuiseries en cause, dont elle était le producteur, étaient au nombre des produits dont la vente était exonérée de taxe en application des dispositions de l'article 295-1-5° du même Code ; que la société requérante n'est en tout état de cause pas fondée à soutenir que l'application des dispositions de l'article 280-2 du au Code général des impôts porterait atteinte au principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée et fausserait la concurrence ;

Considérant que la société requérante ne peut utilement se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80-A du livre des procédures fiscales, de la documentation



administrative de base 3 G 242, relative à la seule vente de produits exonérés en application de l'article 295-1-5° du Code général des impôts ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la société Cofindus n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Fort-de-France a rejeté sa demande ;

Sur l'application des dispositions de l'article 761-1 du Code de justice administrative :

Considérant que les dispositions de l'article 761-1 du Code de justice administrative fait obstacle à ce que l'Etat, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante, soit condamnée à payer à la société Cofindus la somme qu'elle demande au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

#### DECIDE

Article 1 : L'arrêt de la Cour administrative d'appel de Bordeaux en date du 16 novembre 1999 est annulé.

Article 2 : La requête de la société Cofindus devant la Cour administrative d'appel et le surplus des conclusions de sa requête devant le Conseil d'Etat sont rejetés.

Article 3 : La présente décision sera notifiée et au Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie et à la société Cofindus.

**DEUXIEME PARTIE**  
**JURISPRUDENCE COMMENTEE**