
TVA indument facturée par l'établissement français du sang à un établissement privé de santé, action en responsabilité et action en répétition de l'indu

🔗 <https://publications-prairial.fr/amarsada/index.php?id=291>

Référence électronique

« TVA indument facturée par l'établissement français du sang à un établissement privé de santé, action en responsabilité et action en répétition de l'indu », *Amarsada* [En ligne], 2024/0, mis en ligne le 02 février 2024, consulté le 27 juin 2024. URL : <https://publications-prairial.fr/amarsada/index.php?id=291>

Droits d'auteur

CC BY-NC-SA 4.0

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Marseille, 2e chambre – N° 21MA01484 – SAS Clinique du Cap d'Or c/ Etablissement Français du Sang (EFS) – 22 septembre 2022

TEXTES

Résumé

Conclusions du rapporteur public (Allan Gautron)

Note universitaire :

Quand l'exception de recours parallèle en matiè... / Laure Beltrando

RÉSUMÉ

Droits d'auteur

CC BY-NC-SA 4.0

- 1 La soumission à la TVA à un taux de 2,1 % des produits sanguins labiles délivrés par l'EFS à des fins d'intérêt général (c'est à dire pour des soins de santé ou à des fins thérapeutiques), prévue par l'article 281 octies du code général des impôts et l'arrêté interministériel du 9 mars 2010 relatif au tarif de cession des produits sanguins labiles, est contraire aux objectifs clairs et inconditionnels fixés par le d du 1) de l'article 132 de la directive 2006/112/CE du conseil du 28 novembre 2006 relative au système de taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que l'a jugé la CJUE par un arrêt n° C-412/15 du 5 octobre 2016 (TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH c/ Finanzamt Kassel II – Hofgeismar). A supposer qu'il puisse exercer une action en responsabilité contre l'État sur le fondement des dispositions de l'article L. 190 A du livre des procédures fiscales au motif qu'il a supporté la TVA sur le fondement de dispositions de droit interne contraires à une norme juridique supérieure, l'établissement privé de santé auquel l'Établissement français du sang (EFS) a indûment facturé la TVA n'en dispose pas moins de la faculté d'exercer à son encontre une action en répétition de l'indu.
- 2 Jusqu'en décembre 2018, l'établissement français du sang (EFS) facturait aux établissements privés de santé les produits sanguins

labiles, en appliquant aux prix de cession un taux de TVA de 2,1 % prévu par l'article 4 de l'arrêté du 9 mars 2010 relatif au tarif de cession des produits sanguins labiles, alors en vigueur. Mais par un arrêt C412/15 du 5 octobre 2016, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que la livraison des produits dérivés du sang humain, lorsqu'elle contribue à des activités d'intérêt général, c'est-à-dire en vue d'être directement employée pour des soins de santé ou à des fins thérapeutiques, doit relever de l'exonération de TVA prévue au d) du 1 de l'article 132 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006. La soumission à la TVA des produits sanguins labiles délivrés par l'EFS au cours de la période litigieuse était donc contraire aux objectifs clairs et inconditionnels des dispositions en cause de la directive 2006/112/CE.

- 3 Un établissement privé de santé, qui s'était vu facturer la TVA par l'EFS sur la période de janvier 2015 à décembre 2018, avait saisi cet établissement d'une demande de remboursement des sommes correspondantes, que celui-ci avait rejetée.
- 4 Devant le tribunal administratif de Toulon, cet établissement privé avait demandé l'annulation de ce refus et la condamnation de l'EFS à lui rembourser les sommes en cause. Le magistrat désigné avait rejeté cette demande par voie d'ordonnance, dont l'établissement privé de santé relevait appel.
- 5 Pour faire droit à sa requête, au motif de la méconnaissance des objectifs de la directive européenne précitée, la cour a écarté la fin de non-recevoir tirée de l'exception de recours parallèle. Le recours de l'établissement privé s'analyse comme une action en répétition de l'indu, à l'exercice duquel ne peut faire obstacle, selon la cour, l'article L. 190 A du livre des procédures fiscales. Pour deux raisons. D'une part l'établissement privé de santé qui agit en répétition de l'indu n'exerce pas une action en tant que redevable de la TVA, d'autre part l'article L. 190 A, qui concerne l'action en responsabilité, ne vise donc pas l'action en répétition de l'indu.

CONCLUSIONS DU RAPPORTEUR PUBLIC

Allan Gautron

Rapporteur public

Droits d'auteur

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

DOI : 10.35562/amarsada.293

- I -

- 1 L'établissement français du sang, créé par la loi n° 98-535 du 1^{er} juillet 1998, est, en vertu des dispositions de l'article L. 1222-1 du code de la santé publique, « un établissement public de l'Etat, placé sous la tutelle du ministre chargé de la santé ». Selon les mêmes dispositions, il est notamment chargé de veiller « à la satisfaction des besoins en matière de produits sanguins labiles », d'organiser, « sur l'ensemble du territoire national les activités de collecte du sang, de préparation et de qualification des produits sanguins labiles, ainsi que leur distribution aux établissements de santé » et de « gérer le service public transfusionnel et ses activités annexe ». Il succède, dans ces missions, à l'Agence française du sang et à l'Institut national de la transfusion sanguine, lesquels avaient eux-mêmes été précédés par le Centre national de transfusion sanguine, créé en 1949 au sein de l'hôpital Saint-Antoine à Paris, à l'initiative du docteur Arnault Tzanck.
- 2 L'établissement français du sang assure, à ce titre, la collecte du sang sur le territoire français et de l'activité transfusionnelle, en ce comprise la fourniture aux établissements de soins de produits sanguins labiles. Jusqu'en 2019, il assurait cette mission en soumettant lesdits produits à un taux de taxe sur la valeur ajoutée de 2,1 %, conformément aux tarifs figurant à l'article 4 de l'arrêté du 9 mars 2010, abrogé par celui du 26 décembre 2018 et lui-même pris sur le fondement des dispositions de l'article 281 octies du code

général des impôts, dans sa rédaction applicable jusqu'au 31 décembre 2021, par renvoi au 1^o de l'article L. 1221-8 du code de la santé publique. Cette rédaction était issue de l'ordonnance n^o 2000-548 du 15 juin 2000 relative à la partie législative de ce code.

- 3 Se prévalant de l'interprétation donnée aux dispositions du d) du § 1^{er} de l'article 132 de la directive « TVA » n^o 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 par la Cour de justice de l'Union européenne, dans un arrêt du 5 octobre 2016 (v. n^o C-412/15 TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH c/ Firanzant Kassel II-Hofgeismar au recueil numérique), dont il déduisent que la livraison de tels produits doit être exonérée de cette taxe, huit établissements de soins ont sollicité de l'établissement français du sang, le 30 septembre 2019, le « remboursement de la TVA ayant été facturée à tort de janvier 2015 à décembre 2018 dans le cadre des livraisons des produits sanguins labiles dérivés du sang total ». Mais ces demandes étaient toutes rejetées expressément le 27 janvier 2020. Six des établissements de soins se sont alors tournés vers le tribunal administratif de Toulon et les deux autres vers celui de Marseille, selon leur compétence territoriale propre.
- 4 Par six ordonnances du 18 février 2021 prises sur le fondement des dispositions des 4^o et 7^o de l'article R. 222-1 du code de justice administrative, d'une part, le magistrat désigné du tribunal administratif de Toulon n'a pas davantage fait droit à leurs demandes contentieuses, jugées irrecevables en tant qu'elles étaient regardées comme tendant à l'annulation des décisions expresses de rejet précitées et comme assorties exclusivement de moyens inopérants, en tant qu'elles tendaient à la condamnation de l'établissement français du sang à rembourser la taxe sur la valeur ajoutée indument collectée, sur le seul terrain fiscal, selon le premier juge. D'autre part, une formation collégiale du tribunal administratif de Marseille, cette fois-ci par des jugements du 27 avril 2021, a rejeté les conclusions qui lui étaient soumises dans les deux dernières affaires, comme irrecevables s'agissant de celles à fin d'annulation et comme infondées s'agissant du surplus, estimant que la responsabilité contractuelle pour faute de l'établissement français du sang ne pouvait pas plus être retenue.

- 5 Par huit requêtes séparées, les établissements de soins intéressés relèvent régulièrement appel devant vous de ces décisions : ces affaires présentant à juger des questions en grande partie identiques, nous vous proposons des conclusions communes. Nous précisons pour être complet que la complexité de ces affaires a justifié leur renvoi, à l'issue d'une précédente audience du 30 juin dernier, devant cette formation de jugement solennelle.

- II -

- 6 Sur le plan de leur régularité, tout d'abord, les six ordonnances attaquées sont à notre sens entachées d'incompétence, dès lors que seule une formation collégiale pouvait statuer sur les demandes soumises au tribunal administratif de Toulon (v. CE 16 janvier 1998 assoc. Aux amis des vieilles pierres d'Aiglemont n° 153558 B).
- 7 En effet, les requérantes, liées par des contrats de droit public avec l'établissement français du sang, n'étaient certes pas recevables à demander l'annulation d'une mesure d'exécution de ce contrat ne portant pas sur sa résiliation, seule la voie indemnitaire leur étant ouverte dans un tel cas (v. Sect. 21 mars 2011 cne de Béziers n° 304806 A ; sur le principe qui demeure en l'absence de contestation d'une mesure de résiliation : Sect. 24 novembre 1972 soc. Des ateliers de nettoyage, teinture et apprêts de Fontainebleau Rec. p. 753 ; pour un rappel en matière de non-reconduction d'une convention parvenue à son terme, distincte de sa résiliation à cet égard : CE 21 novembre 2018 soc. Fêtes loisirs n° 419804 B).
- 8 Toutefois, les demandes présentées devant les premiers juges par les requérantes, en vue comme nous l'avons dit du « remboursement de la TVA ayant été facturée à tort de janvier 2015 à décembre 2018 dans le cadre des livraisons des produits sanguins labiles dérivés du sang total » doivent être regardée, en dépit de la mention de la nature « contractuelle » assignée par leurs auteurs aux créances correspondantes, comme tendant dès leur origine à la répétition de l'indu correspondant au montant de cette taxe facturé à tort à la requérante par l'établissement français du sang. L'objet de ces demandes, comme des demandes préalables du 30 septembre 2019, est, à cet égard, sans ambiguïté, les établissements de soins y sollicitant, de manière limpide, la restitution de la part du prix

acquittée sur le fondement, selon leurs auteurs, de dispositions fiscales inconventionnelles.

- 9 Il s'ensuit que les décisions du 27 janvier 2020 par lesquelles le directeur de cet établissement a rejeté ces demandes ne constituait pas des mesures d'exécution des contrats les liants l'un aux autres, mais avait pour seul objet de lier le contentieux à objet pécuniaire dont relevaient ces demandes. Le magistrat désigné du tribunal a ainsi erré dans la qualification juridique de ces demandes et par suite, des décisions dont s'agit.
- 10 Or, cette erreur a eu pour conséquence qu'il s'est, à tort également, abstenu de statuer sur les mêmes demandes, dont la recevabilité n'était pas discutée devant lui et qu'il n'a pas lui-même contestée d'office. Par suite, en rejetant ces six demandes par ordonnance, sur le fondement des dispositions des 4° et 7° de l'article R. 222-1 du code de justice administrative, alors qu'elles ne relevaient d'aucune des rubriques de cet article, le premier juge a entaché sa décision d'irrégularité au regard de ces dispositions (v. CE 20 octobre 2010 M. Z. n° 333673 C ; 27 janvier 2011 M. P. et a. n° 342046 C).
- 11 En revanche, c'est à bon droit que le tribunal administratif de Marseille a regardé les demandes d'annulation dirigées contre les décisions se bornant à lier le contentieux comme irrecevables (v. CE 11 juin 2003 M. C. n° 248865 B).
- 12 Nous ne vous proposons pas, toutefois, d'annuler pour ce motif les ordonnances dont s'agit, dès lors que les estimons plus radicalement vicier, au fond.

- III -

- A -

- 13 Mais avant d'aborder ce dernier, vous rejetterez comme irrecevables, pour le même motif, les conclusions à fin d'annulation que les requérantes persistent à présenter à l'encontre des décisions du 27 janvier 2020, dans les six premières affaires.

- B -

- 1 -

- 14 Par ailleurs et d'une part, il résulte de ce que nous venons de dire de l'objet des demandes présentées devant les premiers juges par les requérantes, que la fin de non-recevoir opposée par cet établissement, tirée de ce que ce fondement juridique serait nouveau en appel, doit alors être écartée dans chaque affaire. Et ce, quelle que soit la pertinence de la qualification qu'ont pu leur donner les premiers juges (comp. CE 30 décembre 2002 Me C. n° 224413 B, analysant les écritures de première instance pour déduire le caractère nouveau en appel, dans cette affaire, de l'action indemnitaire fondée sur la garantie décennale des constructeurs). Vous interprétez souverainement, du reste, les écritures des parties sur ce point (v. CE 16 octobre 1992 Mme Dupuis n° 119137 A).
- 15 D'autre part, il résulte de ce qui précède que lesdites demandes ne constituent pas des réclamations en matière fiscale devant être présentée exclusivement à l'Etat au regard des dispositions de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales. Elles se rattachent, au contraire, sinon au texte, du moins aux principes dont s'inspirent les dispositions de l'ancien article 1376 du Code civil, reprises aujourd'hui à son article 1302-1 et selon lesquelles : « Celui qui reçoit par erreur ou sciemment ce qui ne lui est pas dû s'oblige à le restituer à celui de qui il l'a indûment reçu ». Vous écarterez donc rapidement la fin de non-recevoir également opposée par l'établissement français du sang, tirée de ce que ces actions seraient mal dirigées contre lui (comp., accueillant une telle fin de non-recevoir dans une affaire où la restitution de l'indu litigieux n'incombait pas à la partie attrait : CAA Lyon 7 janvier 2010 EARL Le Bru et a. n° 07LY02711).

- 2 -

- a -

- 16 S'agissant, enfin, de votre examen d'office de la recevabilité de ces demandes, il est vrai que l'action en répétition de l'indu est jugée présenter un caractère à la fois exceptionnel et subsidiaire (v. CE

24 avril 1912 Baudinaus Rec. p. 484 ; Sect. 18 juin 1976 cne. de Vaulx-en-Velin Rec. p. 319). Cette solution interdit aux plaideurs d'y recourir lorsqu'ils disposaient d'autres voies de droit leur permettant d'aboutir au même résultat, notamment pour contourner une éventuelle forclusion qui lui serait opposable sur le terrain principal (v. CE 13 juillet 2011 Soc. bretonne de fonderie et mécanique n° 318788 C jugeant que « le principe de répétition de l'indu, qui présente un caractère subsidiaire, ne saurait permettre à une personne au profit de laquelle une voie de droit était ouverte pour obtenir le remboursement de sommes qui lui étaient dues de rouvrir le délai qu'elle a laissé expirer »).

- 17 Au cas présent, toutefois, aucune autre action contentieuse ne permettait selon nous aux requérantes d'obtenir le remboursement des sommes selon elles indument versées.
- 18 Il en va ainsi, en premier lieu, de la responsabilité *contractuelle* de l'établissement français du sang, dès lors qu'il ne résulte pas de l'instruction que cet établissement, collectant ladite taxe pour le compte de l'État et qui s'est borné, dans ce cadre, à faire application de la législation fiscale alors applicable, aurait commis une faute contractuelle à cette occasion. Ce n'est, en effet, que dans l'hypothèse où il aurait commis une erreur dans la facturation de la taxe sur la valeur ajoutée ou s'il avait, de son propre chef, en l'absence de législation ou d'interprétation administrative l'y contraignant, facturé celle-ci aux requérantes, qu'une faute contractuelle pourrait lui être reprochée (v. s'agissant des volets « Nord » et « Est » de cette série d'affaires : CAA Versailles 26 janvier 2021 Groupement des hôpitaux de l'institut catholique de Lille n° 19VE02822 ; assoc. Marie Lannelongue n° 19VE02751 ; Fond. Saint-Vincent-de-Paul n° 19VE02742 ; assoc. Hôpital Foch n° 19VE02704 ; assoc. Les amis de la médecine sociale n° 19VE02683 ; assoc. Hôpitaux privés de Metz n° 19VE02680).
- 19 En deuxième lieu, sa responsabilité *quasi-contractuelle* ne saurait davantage être engagée, puisque les contrats en litige ne sont pas eux-mêmes argués d'illégalité ni *a fortiori* écartés pour ce motif, la cause du prétendu enrichissement de l'établissement français du sang demeurant, à supposer même celui-ci établi (v. pour un précédent relativement topique : CE 25 novembre 1985 SA Huileries

- réunies n° 40288 B ; comp. en présence d'un engagement contractuel déclaré illégal : CE 29 juin 2016 soc. Château Barrault, Soc. d'aménagement du domaine de Château Barrault n° 378020 B). En effet, le paiement du prix stipulé était alors dû par les requérantes et de nouveau, il incluait un taux de taxe sur la valeur ajoutée de 2,1 % conformément aux dispositions légales et réglementaires précitées.
- 20 En troisième lieu, aucune faute *quasi-délictuelle* ne peut davantage être reprochée à l'établissement français du sang, qui n'avait, en réalité, aucune possibilité de s'affranchir du respect de ces dispositions, n'a pas commis une telle faute à l'occasion de leur mise en œuvre et, bien sûr, ne saurait être jugé responsable de leur adoption ou de leur maintien en méconnaissance du droit de l'Union européenne, le cas échéant – nous y reviendrons.
- 21 En dernier lieu, les requérantes ne nous paraissent pas, à la réflexion, susceptibles d'agir directement à l'encontre de l'État, en vue d'obtenir le remboursement du produit de la taxe litigieuse, collectée à son profit par l'établissement français du sang, autrement dit d'exercer une action fiscale.
- 22 Seul, en effet, le redevable de l'imposition peut exercer une telle action, dans le cadre procédural défini notamment par les articles L. 190 et R. 190-1 et suivants du livre des procédures fiscales, ce dernier article, notamment, évoquant expressément le seul « contribuable ». Or, il s'agit au cas présent l'établissement français du sang et non des établissements de soins auxquels il a facturé la taxe litigieuse, puisque c'est le premier qui réalise les « opérations imposables » assujetties à cette taxe. Il est, dès lors, le redevable de l'impôt au regard des dispositions du 1. de l'article 283 du code général des impôts (v. CE plén. fisc. 11 décembre 2020 min. c/ Soc. Conversant international limited n° 420174 A ; CE 25 juin 2003 M. Arnaudo n° 237914 B), comme du reste des articles 193 et 203 de la directive « TVA ».
- 23 Au regard de cette solution, la seconde fin de non-recevoir opposée par l'établissement français du sang ne pouvait, derechef, aboutir. Et l'action en répétition de l'indu présentée par chaque requérante est, dès lors, recevable.

- b -

- 24 Nous ajoutons, pour terminer sur ce point, que l'approche contentieuse des requérantes nous paraît sinon dictée par le droit de l'Union européenne, du moins cohérente avec les positions de sa Cour de justice concernant le remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée collectée à tort.
- 25 Celle-ci considère, en effet, qu'il appartient aux seuls États membres, titulaire de la compétence fiscale, d'assurer le remboursement des taxes perçues en violation du droit communautaire, conformément aux dispositions de leur droit interne (v. CJCE 27 février 1980 n° C-68/79 Hans Just Rec. p. 253 ; 27 mars 1980 n° C-61/79 Denavit italiana Rec. p. 1205 ; 10 juillet 1980 n° C-811/79 Ariete Rec. p. 2556 ; n° C-826/79 Mireco Rec. p. 2559). Ce qui entraîne, en premier lieu, le droit à la *décharge* des impositions inconventionnelles (v. CE 14 octobre 2020 n° 421524 soc. AVM International Holding BF C) et le cas échéant, à la *restitution* – au redevable – de celles acquittées à tort, quelque excusable que soit l'erreur commise par les autorités nationales et à leur suite, les contribuables (v. CJCE plén. 2 décembre 1997 n° C-188/95 Fantask A/S et a. Rec. p. 6820). Ces mesures correctives doivent elles-mêmes intervenir conformément aux règles du droit national eu égard au principe d'autonomie procédurale des États membres (v. CJCE plén. 22 octobre 1998 n°s C-10/97 et C-22/97 IN. CO. GE et a. Rec. p. 6307).
- 26 S'agissant donc du redevable de la taxe sur la valeur ajoutée, ce sont alors les dispositions de l'article L. 190 du LPF qui sont applicables (v. *mutatis mutandis* à propos d'une action en restitution d'une imposition inconstitutionnelle : CE 9 juin 2020 Soc. locale d'épargne de Haute-Garonne Sud-Est n° 438822 B, jugeant que

« l'article L. 190 du livre des procédures fiscales s'applique à l'ensemble des demandes formées par les contribuables tendant à la restitution d'impositions entrant dans son champ et en particulier à celles qui tendent à la restitution d'une imposition fondée sur des dispositions législatives déclarées contraires à la Constitution » ;

à propos d'une doctrine fiscale inconventionnelle : CE avis 23 mai 2011, Sté Santander Asset Management SGIIC SA n° 344678 et

- a. A ; comp. en l'absence de déclaration d'inconventionnalité de la loi fiscale : CE 20 mars 2013 M. Gilbaut n° 357948 B ; rappr. en l'absence de preuve du paiement effectif de la TVA litigieuse : CAA Bordeaux 23 octobre 2008 min. c/ soc. Frigemar n° 07BX00303).
- 27 Ces dispositions et notamment le délai court de prescription applicable à l'exercice de l'action qu'elle prévoient ont, du reste, été elles-mêmes jugées conformes au droit de l'UE (v. à propos il est vrai du délai initial de 4 ans, étant relevé qu'il s'appliquait à l'ensemble des demandes de restitution en matière fiscale, pouvant à cet égard déroger au délai de prescription de droit commun à l'encontre des particuliers : CE 9 juillet 2010 soc. Générale d'optique n° 309411 C ; rappr. CJCE 28 novembre 2000 SA Roquette Frères n° C-88/99 Rec. p. 10465 ; comp. CJUE 14 octobre 2020 n° C-677/19 SC Valoris SRL à publier, sanctionnant pour violation du principe d'équivalence un délai dérogatoire de seulement un an prévu par le droit fiscal roumain).
- 28 S'agissant ensuite de l'*opérateur final* auprès duquel la taxe a été indûment collectée, un État membre est en droit de s'opposer à une demande de remboursement d'une taxe perçue en violation du droit de l'UE formulée par l'acheteur sur lequel cette taxe a été répercutée, au motif que ce n'est pas ce dernier qui l'a versée aux autorités fiscales, seulement si celui-ci peut, en vertu du droit interne, exercer une action civile en répétition de l'indu à l'encontre de l'assujetti (v. CJUE 15 mars 2007 Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH n° C-35/02 Rec. p. 12229 ; 26 avril 2017 Tibor Farkas n° C-564/15 au recueil numérique ; 11 avril 2019 PORR Epitési Kft n° C-691/17 au recueil numérique). Autrement dit, à défaut de pouvoir demander le remboursement de la taxe indument versée à l'État, cet opérateur doit, en vertu du principe d'effectivité, pouvoir en obtenir l'équivalent auprès de l'agent qui la lui a facturée à tort (v. CJUE 6 février 2004 SC Fatorie SRL n° C-424/12 au recueil numérique ; 26 avril 2017 préc. ; 11 avril 2019 préc. ; *adde* CE 15 novembre 2019 soc. Eye Shelter n° 420251 B).
- 29 Toutefois, le remboursement par ce dernier de la taxe indue ne doit pas être rendu pratiquement impossible ou excessivement difficile faute de quoi l'agent considéré doit pouvoir agir directement contre l'État membre (v. CJUE 20 octobre 2011 n° C-94/10 Danfoss A/S et

Sauer-Danfoss ApS Rec. p. 9963). Mais rien n'est précisé sur la voie procédurale adéquate dans un tel cas.

- 30 Et c'est, du reste, à l'aune de cette jurisprudence européenne, que l'administration fiscale admet la possibilité, pour le collecteur de bonne foi ayant facturé à tort de la taxe sur la valeur ajoutée, auquel il incombe par ailleurs, en vertu des dispositions du b) du III de l'article 271 dudit code, « de procéder à une régularisation : (...) b) Lorsque l'opération n'est pas effectivement soumise à l'impôt (...) », d'émettre une facture rectificative annulant et remplaçant la précédente, faisant référence à la facture initiale et portant mention explicite de l'annulation de cette dernière (v. BOI-TVA-DECLA-30-20-20-30 du 25 septembre 2019 § 390 et BOI-TVA-DED-40-10-10 du 7 février 2018 I-B § 60). Cette doctrine est toutefois plus stricte que la position du juge de l'Union européenne, lequel ne pose pas de condition de bonne foi à une telle régularisation, en l'absence de risque de perte fiscale (v. notamment 6 novembre 2003 Vlachos nos C-78/02 à C-80/02 Rec. p. 13295).

- IV -

- 31 Ces précisions faites, nous en arrivons à l'examen bienfondé des actions en répétition de l'indue présentées par les requérantes.

- A -

- 1 -

- 32 L'arrêt précité de la CJUE du 5 octobre 2016 est, rappelons-le, venu préciser, au regard des objectifs du d) du § 1^{er} de l'article 132 de la directive « TVA » n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, que la livraison de tels produits devait être exonérée de cette taxe.
- 33 Ces objectifs sont les suivants : « [...] Les États membres exonèrent les opérations suivantes : [...] les livraisons d'organes, de sang et de lait humains [...] ». Ils sont repris pour ainsi dire tels quels au 2° du 4. de l'article 261 du CGI aux termes duquel « Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : [...] Les livraisons, commissions, courtages et façons portant sur les organes, le sang et le lait humains ». La cour interprète ainsi les objectifs dont s'agit comme concernant non

seulement le sang dit complet, mais également l'ensemble de ses produits dérivés, dont les produits sanguins labiles dont la facturation est présentement en litige.

- 34 Comme le rappelait, en effet, l'avocat général Wahl dans ses conclusions dans cette affaire, la question d'ordre général posée à la cour était la suivante : « la livraison de plasma sanguin destiné à la fabrication de médicaments constitue-t-elle une opération exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ? » Difficile, dans ces conditions et alors que les dispositions appliquées sont celles de la directive du 28 novembre 2006, de ne pas regarder la solution retenue à l'égard du droit allemand comme n'invalidant pas les dispositions contestées de l'arrêté du 9 mars 2010.
- 35 Le même avocat général indiquait, en outre, « que, en vertu d'une jurisprudence constante, l'objectif poursuivi par les exonérations prévues à l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA vise à faciliter l'accès à certaines prestations ainsi que la fourniture de certains biens en évitant les surcoûts qui découleraient de leur assujettissement à la TVA. Ces exonérations constituent des notions autonomes du droit de l'Union ayant pour objet d'éviter des divergences dans l'application du régime de la TVA d'un État membre à l'autre » (v. CJUE 26 février 2015 VDP Dental Laboratory n^{os} C-144/13, C-154/13 et C-160/13, au recueil numérique). Et d'ajouter que

« la directive TVA ne définit ni la notion de « sang » ni les autres éléments énumérés à son article 132, paragraphe 1, sous d) (« organes humains » et « lait humain »). La cour n'a pas non plus eu l'occasion à ce jour de fournir des orientations à propos de ces notions. Il est cependant clair qu'elles doivent recevoir une interprétation autonome et uniforme, propre au droit de l'Union en matière de TVA ».

- 36 Par ailleurs, « Le but ultime de ces exemptions est donc d'éviter que les produits ou les services visés par cette disposition ne deviennent moins accessibles du fait des coûts accrus qu'ils auraient si leur fourniture était soumise à la TVA ». Il en déduit alors que « Sous cet angle de vue, la notion de « sang » ne peut pas ne pas inclure ses composants tels que le plasma ».

- 37 Sur le plan pratique, il relevait encore que « les livraisons de sang total représentent de nos jours un cas relativement rare. Même les opérations effectuées à des fins thérapeutiques impliquent la plupart du temps la livraison de composants sanguins, tels que le plasma. C'est un fait que le législateur de l'Union, qui a adopté la refonte de la directive TVA en 2006, ne pouvait pas ignorer ». Il estime encore qu'il « est évident que les coûts des hôpitaux et des établissements de même nature utilisant du plasma sanguin à des fins thérapeutiques augmenteraient » et qu'alors « que l'utilisation de sang total serait exonérée, l'utilisation d'un ou de plusieurs de ses composants ne le serait pas. Ainsi, proportionnellement, le coût d'une livraison de sang total à un patient nécessitant une transfusion serait inférieur au coût du même traitement impliquant, pour sa part, seulement du plasma ou des plaquettes. Tel ne peut pas [...] avoir été le résultat voulu par le législateur ».
- 38 La lecture que les requérantes retiennent de cet arrêt nous paraît, dès lors, la bonne.

- 2 -

- 39 S'agissant de sa portée en droit interne, le Conseil d'État retient, il est vrai, une interprétation restrictive de la portée des arrêts du juge de l'Union européenne lorsqu'il ne se prononce pas sur la compatibilité avec le droit communautaire du droit français, mais de celui d'un autre État membre (v. CE avis 23 mai 2011 soc. Santander Asset Management SGIIC SA et a. n^{os} 344678 et a. A ; Sect. 30 décembre 2013 soc. Rallye n^o 350100 A ; CE 2 février 2022 soc. Sofina n^o 441511 B). Ces solutions ont, cependant, été dégagées à propos non pas de la conventionnalité de dispositions nationales, mais seulement pour l'application des dispositions des articles L. 190 et R. 196-1 du LPF.
- 40 Ainsi jugé que « seules les décisions de la Cour de justice de l'Union européenne retenant une interprétation du droit de l'Union qui révèle directement une incompatibilité avec ce droit d'une règle applicable en France sont de nature à constituer le point de départ du délai dans lequel sont recevables les réclamations motivées par la réalisation d'un tel événement, au sens et pour l'application de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales, et de la période sur laquelle l'action

en restitution peut s'exercer en application de l'article L. 190 du même livre. En principe, tel n'est pas le cas d'arrêts de la cour de justice concernant la législation d'un autre État membre, sous réserve, notamment, de l'hypothèse dans laquelle une telle décision révélerait, par l'interprétation qu'elle donne d'une directive, la transposition incorrecte de cette dernière en droit français » (rapp. à propos d'une législation fiscale inconstitutionnelle, tenant compte toutefois des pouvoirs que le Conseil constitutionnel tire des dispositions de l'article 62 de la Constitution pour définir lui-même la portée des déclarations d'inconstitutionnalité qu'il prononce sur le fondement de celles de son article 61-1 : CE avis 11 janvier 2019 SCI maximoise de création n° 424819 A ; 6 février 2019 SAS Bourgogne primeurs n° 425509 B).

- 41 Au cas présent, comme nous l'avons indiqué, l'action des requérantes n'est pas menée sur le terrain fiscal et ne pourrait d'ailleurs pas l'être. En tout état de cause, l'interprétation de la directive du 28 novembre 2006 donnée par la cour nous semble bel et bien révéler une incompatibilité frontale des dispositions de l'arrêté du 9 mars 2010 comme de celles de l'article 281 octies du code général des impôts le fondant, avec ses objectifs (v. *mutatis mutandis* CE 12 juillet 2012 CU de Nantes Métropole n° 342967 C).

- 3 -

- 42 Nous rappelons, enfin, que tout justiciable peut demander l'annulation des dispositions réglementaires qui seraient contraires aux objectifs définis par les directives et, pour contester une décision administrative, faire valoir, par voie d'action ou par voie d'exception, qu'après l'expiration des délais impartis, les autorités nationales ne peuvent ni laisser subsister des dispositions réglementaires, ni continuer de faire application des règles, écrites ou non écrites, de droit national qui ne seraient pas compatibles avec les objectifs définis par les directives (v. Ass. 30 octobre 2009 Mme Perreux n° 298348 A ; sur l'invocabilité des directives à l'encontre des actes réglementaires : CE 7 décembre 1984 Féd. fr. des soc. de protection de la nature n°s 41971 et a. A ; sur l'obligation d'abrogation des dispositions réglementaires contraires aux directives : Ass. 3 février 1989 Cie. Alitalia n° 74052 A).

- 43 Mais si cette directive a été transposée, ses dispositions ne sont plus invocables qu'à l'appui d'une critique des dispositions la transposant (v. encore Ass. 30 octobre 2009 préc. ; CE 30 janvier 2019 Ordre des avocats à la CA de Paris et a. n^{os} 408258 et a. C ; 3 décembre 2014 Assoc. des commerçants et artisans du Grand Dax n^{os} 372447-372487 C ; rappr. concernant l'absence de transposition : CE 28 novembre 2011 min. de l'intérieur, de l'outre-mer, des collectivités territoriales et de l'immigration n^o 343248 A). À défaut, c'est au regard de ces dernières que l'illégalité de l'acte réglementaire doit être invoquée et le moyen tiré de la méconnaissance par cet acte des dispositions transposées de la directive est inopérant (v. CE 14 juin 2018 Assoc. trinationale de protection nucléaire et a. n^{os} 408881-408893 B ; 15 février 2021 assoc. Étangs de France et a. n^{os} 435026 et a. C ; 27 mars 2015 M. Daste n^o 374234 C ; rappr. concernant l'inconventionnalité d'un acte non réglementaire au regard de dispositions d'une directive transposée par des dispositions qui le sont : CE 22 février 2016 Rép. et Canton de Genève n^{os} 373516-373517 B).
- 44 Et il ne vous appartient pas de relever d'office l'inconventionnalité d'une norme nationale, qui n'est pas d'ordre public (v. CE 16 janvier 1995 SARL Constructions industrielles pour l'agriculture n^o 112746 A).
- 45 Or, au cas présent, les dispositions précitées du 2^o du 4. de l'article 261 du code général des impôts doivent, ainsi qu'il est soutenu par les requérantes, être regardées comme transposant celles également précitées du § 1^{er} de l'article 132 de la directive « TVA » (v. *mutatis mutandis* à propos d'autres dispositions des mêmes articles : CE 10 décembre 2021 SNC MCC Axes n^o 457050 C ; 29 juillet 2020 SNCPRE n^o 440591 C ; 22 juillet 2020 M. Bor n^o 438849 C). Elles doivent, qui plus est, être elles-mêmes interprétées conformément à l'interprétation précitées de la CJUE (v. encore CE 22 juillet 2020 préc. ; 22 décembre 1989 min. c/ Cercle militaire mixte de la caserne Mortier n^o A ; 9 janvier 1991 min. c/ Caisse mobilière et industrielle n^o 65916 A ; *adde* CJUE 10 avril 1984 Von Colson et Kamann Rec. p. 1891 ; 13 novembre 1990 Marleasing Rec. p. 4135), comme exonérant de taxe sur la valeur ajoutée la livraison de produits sanguins. Leur compatibilité avec les objectifs de la directive

n'est aucunement contestée, cependant – et pour cause au regard de ce qui précède.

- 46 En revanche, nous doutons que les dispositions de l'article 281 octies du même code dans leur rédaction applicable jusqu'au 31 décembre 2021 assurent elles-mêmes une telle transposition, dès lors qu'elles apportent au contraire une dérogation expresse non prévue par la directive au principe formulé au 2° du 4. de son article 261. En tout état de cause, en contestant, comme elles le font dans leurs écritures, la compatibilité avec ses objectifs de la taxe sur la valeur ajoutée qui leur a été facturée, les requérantes peuvent sans difficulté être regardées comme invoquant l'exception d'inconventionnalité de l'ensemble du dispositif fiscal français soumettant les produits labiles dérivés du sang à un taux de 2,1 %, en ce compris, donc, l'article 281 octies (v. pour une telle interprétation extensive : Ass. 28 février 1992 soc. Arizona Tobacco Products et SA Philip Morris France n° 87753 A ; SA Rothmans Int. France et SA Philip Morris France n°s 56776-56777 A et les conclusions de Mme Laroque dans ces affaires).
- 47 C'est pourquoi nous pensons les actions qui vous sont présentées fondées, à la réflexion.

- B -

- 48 Par ailleurs, les créances des intéressées ne sont pas prescrites, contrairement là encore à ce que soutient l'établissement français du sang. En effet, les créances des requérantes sur lui n'étant pas de nature fiscale – mais de nature sinon commerciale, du moins civile, les délais de prescription applicables aux actions fiscales ne le leur sont pas. Il en va ainsi, évidemment, de celle prévue au 4^e alinéa de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales aux termes duquel :

« Ces actions (...) se prescrivent par deux ans, selon le cas, à compter de la mise en recouvrement du rôle, de la notification de l'avis de mise en recouvrement ou du titre de perception émis en application de l'article L. 256 B, de la date à laquelle le titre émis en application de l'article L. 256 D est rendu exécutoire ou, en l'absence de mise en recouvrement, du versement de l'impôt contesté ou de la naissance du droit à déduction ».

- 49 Et nous pensons qu'il en va de même de celle instituée par l'article L. 190 A du même code, qui dispose que

« L'action en réparation du préjudice subi fondée sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure ou la demande de dommages et intérêts résultant de la faute commise dans la détermination de l'assiette, le contrôle et le recouvrement de l'impôt ne peut porter que sur une période postérieure au 1^{er} janvier de la deuxième année précédant celle au cours de laquelle l'existence de la créance a été révélée au demandeur ».

- 50 Car, à notre sens, une telle action indemnitaire, dont le fait générateur est soit l'illégalité – par hypothèse fautive (v. Sect. 26 janvier 1973 Ville de Paris c/ Sieur Driancourt n° 84768 A) – de la règle fiscale, soit la faute commise dans son application, n'appartient qu'au redevable de l'impôt. Il s'agira alors, de rechercher la responsabilité de l'Etat soit du fait d'un acte administratif contraire à une norme internationale (v. encore Ass. 28 février 1992 préc.), soit du fait d'une faute – désormais simple (v. CE 21 mars 2011 M. Krupa n° 306225 A) – des services fiscaux (v. CE 3 août 2011 min. c/ soc. Dirland et MM. Dirler n°s 307164-307325-307432 B). Du reste, le positionnement de ces dispositions immédiatement après celles relatives aux réclamations en matière fiscale, nous paraît le confirmer.
- 51 Il s'ensuit que le délai de prescription de droit commun – quadriennal – prévu à l'article 1^{er} de la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968 est seul applicable. En l'espèce, il n'est pas contesté et ne résulte pas de l'instruction que les créances des requérantes, que celles-ci limitent expressément à quatre années en amont de leurs réclamations préalables, auraient été prescrites au regard de ces dispositions. C'est pourquoi vous écarterez l'exception de prescription opposée par l'établissement français du sang dans chaque affaire.
- 52 Vous pourrez alors faire intégralement droit aux demandes contentieuses qui vous sont soumises, après avoir annulé en tout ou partie, respectivement, les ordonnances et jugements attaqués.

- V -

- 53 Quelques mots avant de conclure, si vous le voulez bien, alors que nous avons déjà été trop long et vous prions de bien vouloir nous en excuser, de la situation de l'établissement français du sang, si vous deviez nous suivre. Ce dernier fait valoir, en effet, qu'il se trouverait alors condamné à rembourser aux requérantes le produit d'une taxe qu'il n'a pourtant pas conservé, ce qui n'est certes pas contesté, en sa qualité de collecteur de cette dernière pour le compte de l'État.
- 54 Une précision tout d'abord : ce que nous vous proposons n'est pas de condamner cet établissement à reverser le produit de ladite taxe aux intéressées, ce qui serait impossible puisqu'il ne l'a pas conservé, mais seulement de leur rembourser une somme correspondant à cette partie indue du prix qui lui a été versé. Ensuite, l'établissement français du sang ne nous semble pas dépourvu, même aujourd'hui, de faculté d'action contre l'État.

- A -

- 55 Il bénéficie ainsi en sa qualité de redevable de la taxe sur la valeur ajoutée indument collectée, des actions prévues par l'article L. 190 du livre des procédures fiscales.
- 56 Nous doutons, toutefois, qu'il puisse exercer celle prévue au 3^{ème} alinéa de cet article, aux termes duquel :

« Sont instruites et jugées selon les règles du présent chapitre toutes actions tendant à la décharge ou à la réduction d'une imposition ou à l'exercice de droits à déduction ou à la restitution d'impositions indues, fondées sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure, révélée par une décision juridictionnelle ou par un avis rendu au contentieux ».

- 57 Car selon son dernier alinéa, « Pour l'application du troisième alinéa, sont considérés comme des décisions juridictionnelles ou des avis rendus au contentieux les décisions du Conseil d'État ainsi que les avis rendus en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, les arrêts de la cour de cassation ainsi que les avis rendus en application de l'article L. 441-1 du code de l'organisation

judiciaire (...), les arrêts du Tribunal des conflits et les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne se prononçant sur un recours en annulation, sur une action en manquement ou sur une question préjudicielle ». Or, ni vos arrêts à intervenir, ni celui de la Cour de justice de l'Union européenne du 28 novembre 2016 ne nous paraissent pouvoir être regardés comme des décisions ou avis juridictionnel au sens de ce dernier alinéa, en l'absence à la fois de toute décision d'une juridiction suprême nationale, comme du juge européen concernant la législation française spécifiquement (v. encore CE avis 23 mai 2011 préc. ; Sect. 30 décembre 2013 préc. ; CE 2 février 2022 préc.).

- 58 En tout état de cause, cette action est soumise elle-même au délai biennal de prescription instituée par le 4^e alinéa du même article, dont nous vous épargnons une nouvelle citation et n'est recevable, en vertu des dispositions de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales, que si elle est introduite

« au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle, selon le cas : (...) b) Du versement de l'impôt contesté lorsque cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement ; / c) De la réalisation de l'événement qui motive la réclamation. (...) ».

- 59 Au cas présent, à supposer même que vos arrêts à intervenir puissent être regardés comme un tel événement, lequel nous paraît plutôt résider dans l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 5 octobre 2016 (v. Sect. 30 décembre 2013 soc. Rallye n° 350100 A), ce qui rouvrirait un délai de réclamation au profit de l'établissement français du sang, sa créance sur l'État serait néanmoins prescrite, selon nous, au regard des dispositions du 4^{ème} alinéa de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales, le versement de l'impôt ayant eu lieu depuis plus de deux ans.
- 60 Il faudrait alors se tourner vers l'action fiscale, que nous qualifierons de droit commun, dont dispose l'établissement français du sang en vertu des dispositions du 1^{er} alinéa de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales. Mais là encore, la prescription instituée par le 4^e alinéa de cet article semble acquise, sauf pour l'intéressé à se placer sur le terrain du III de l'article 271 du code général des impôts

et de la doctrine fiscale précitée et d'émettre des factures rectificatives avant de présenter des demandes de remboursement à l'administration fiscale, dont les décisions subséquentes feraient naître de nouveaux délais de réclamation et de prescription au regard des mêmes dispositions – étant précisé que sa bonne foi paraît ici peut douteuse, de sorte que la subsistance d'un risque de perte fiscale lui serait, le cas échéant, inopposable.

- 61 Nous rappelons, à cet égard, que pour la Cour de justice de l'Union européenne, dès lors que la directive « TVA » ne contient pas de dispositions relatives à la régularisation, par l'émetteur de la facture, de celle indûment facturée (v. en dernier lieu 18 mars 2021 UAB « P. » n° C-48/20 au JO C 191 du 8 juin 2020), il appartient aux États membres d'y apporter une solution (v. en dernier lieu 18 juin 2009 Staatssecretaris van Financiën contre Stadeco BV n° C-566/07 Rec. p. 5295). Dans ce cadre, toute taxe indûment facturée de bonne foi doit pouvoir être régularisée (v. encore notamment CJUE 18 mars 2021 préc. ; 18 juin 2009 préc. ; déjà : CJUE 13 décembre 1989 Genius n° C-342/87 Rec. p. 4227), compte tenu de la simple fonction de collecteur du redevable (v. en dernier lieu CJUE 11 novembre 2021 ELVOSPOL n° C-398/20 à publier).

- B -

- 62 Toutefois, la jurisprudence interne nous semble également ouvrir, dans une situation telle que celle qui vous est aujourd'hui soumise, la voie indemnitaire.
- 63 Votre juge de cassation a ainsi estimé, dans la décision *min. c/ soc. Dirlang et MM. Dirlér* du 3 août 2011 et les autres décisions rendues le même jour, toutes aux conclusions de Mme Escaut, que

« les décisions par lesquelles l'administration a, à l'issue d'une procédure de redressement, mis en recouvrement cette taxe sur le fondement de (...) dispositions du CGI [déclarées contraires au droit de l'UE] sont illégales. Si le contribuable a acquitté lui-même cette taxe sans qu'ait été émis un avis de mise en recouvrement, le paiement des droits équivaut à une décision prise par l'administration à son égard et est également entaché de la même illégalité. La responsabilité de l'Etat est engagée à raison de cette illégalité ».

- 64 Dans ses conclusions, Mme Escaut expliquait ainsi que « Le préjudice allégué (...) provient de l'institution d'une taxe contraire au droit communautaire. A l'origine de ce dommage il y a une loi méconnaissant le traité instituant la Communauté européenne. Mais s'interpose entre la loi et le préjudice le paiement de l'imposition ».
- 65 Et de préciser, à cet égard, qu'alors « même que l'on est dans un cas de figure dans lequel l'illégalité de l'imposition résulte exclusivement de la violation du droit communautaire par la loi, (...) le régime de responsabilité du fait des lois inconventionnelles fixé par (...) [la] décision d'assemblée du 8 février 2007 Gardedieu (...), n'est pas applicable. / En effet, si cette décision a étendu le champ de la responsabilité du fait des lois ouvert par votre décision d'assemblée du 14 janvier 1938 SA des produits laitiers La Fleurette (...), en y adjoignant l'engagement de la responsabilité de l'État « en raison des obligations internationales qui résultent de l'intervention d'une loi adoptée en méconnaissance des engagements internationaux de la France », ce régime de responsabilité demeure un régime subsidiaire ».
- 66 Car, ajoutait-elle, « Comme l'expliquait votre commissaire du gouvernement, Luc Derepas, dans ses conclusions sur cette décision, il n'a vocation à s'appliquer que lorsqu'aucun des mécanismes de responsabilité du droit interne ne permet la réparation du préjudice subi du fait d'une loi contraire à une obligation internationale. Sa mise en œuvre est subordonnée à trois conditions au titre desquelles figure le fait qu'aucun acte administratif n'est à l'origine du préjudice. Or, en l'espèce, il y a bien un acte d'imposition qui s'intercale entre le préjudice subi par les entreprises et la loi inconventionnelle » (rappr. à propos de la responsabilité du fait des lois inconstitutionnelles : Ass. 24 décembre 2019 Soc. hôtelière Paris Eiffel Suffren n° 425983 A).
- 67 Et d'en déduire que « Restent alors deux autres régimes de responsabilité envisageables » : d'une part, « La responsabilité de l'État recherchée en l'espèce du fait d'impositions établies en application d'une loi contraire au droit communautaire peut d'abord entrer dans le champ du régime de responsabilité du fait d'un acte administratif contraire au droit international défini par [...] [la] décision d'assemblée du 28 février 1992 Sociétés Arizona Tobacco Products et Philip Morris France, [...]]. Cette décision juge que le

préjudice causé par un acte administratif pris en application d'une loi contraire au droit communautaire engage la responsabilité de l'administration auteur de cet acte. Bien que très proche d'un régime de responsabilité pour faute simple, le fait générateur du préjudice étant constitué par l'acte réglementaire illégal puisque pris en application d'une loi incompatible avec le droit communautaire, [...] [ladite] décision ne s'est pas placée sur ce terrain ».

- 68 Elle relevait toutefois que « La petite difficulté d'application de cette jurisprudence [...] tient à ce qu'elle n'a été mise en œuvre jusqu'à présent que pour des actes réglementaires ayant fait application d'une loi contraire au droit communautaire. Toutefois, rien ne s'oppose à ce qu'elle s'étende à tous les actes administratifs, qu'ils soient réglementaires ou individuels ». Et de souligner que ce raisonnement a été validé par M. Goulard dans ses conclusions dans l'affaire min. c/ soc. Dangeville (v. Ass. 30 octobre 1996 n° 141043 A), quoiqu'elle annulât pour un autre motif l'arrêt de la CAA Paris du 1^{er} juillet 1992 alors contesté.
- 69 Elle envisageait, d'autre part, « l'application du régime de responsabilité « de droit commun » des services fiscaux alors même qu'est en cause le paiement d'un impôt. En effet, (...) [la] décision de section du 21 mars 2011 M. Krupa, [...], a modifié la situation en abandonnant le terrain de la faute lourde pour aligner la responsabilité des services fiscaux sur le régime de droit commun de la faute simple. Il [...] est aujourd'hui loisible de faire application du régime de responsabilité de droit commun des services fiscaux », eu égard à « la faute commise par les services fiscaux pour avoir omis d'écarter une loi incompatible avec le droit communautaire » (v. TC 1^{er} juillet 2002 soc. Pinault Bretagne A ; 31 mars 2008 soc. Boiron n° 3632).
- 70 Ainsi, concluait-elle, « Même si leur fondement est différent, les régimes de responsabilité issus de vos jurisprudences Sociétés Arizona Tobacco Products et Philip Morris et M. Krupa permettent tous deux d'assurer la réparation des préjudices subis du fait de la méconnaissance du droit communautaire. Vous pourriez donc inscrire les actions en responsabilité de l'État dont vous êtes saisi aussi bien sous l'un ou l'autre de ces régimes. Nous vous proposerons toutefois plutôt de rester dans la logique de votre jurisprudence

Sociétés Arizona Tobacco Products et Philip Morris dans la mesure où si les litiges portent sur des actes d'imposition, ils sont exclusivement fondés sur la méconnaissance du droit communautaire par la loi instituant cette imposition. C'est donc bien le régime de responsabilité du fait de la violation du droit communautaire qui est en jeu au-delà de son contexte fiscal ».

- 71 Et de souligner que ces régimes de responsabilité sont « plus favorables [...] que celui imposé par la JP communautaire » (v. CJCE 19 novembre 1991 Francovich et Bonifaci n^{os} C-6/90 et C-9/90 Rec. p. 540, consacrant l'obligation pour les Etats-membres de réparer les conséquences dommageables de leurs manquements au droit communautaire ; CJCE Gr. Ch. 5 mars 1996 Brasserie du Pêcheur et Factortame n^{os} C-46/93 et C-48/-93 Rec. p. 1029, précisant que ce droit à réparation inclut la mise en cause de la responsabilité de l'Etat du fait de la méconnaissance du droit communautaire par ses lois, sous la condition toutefois d'une « violation suffisamment caractérisée » de la norme supranationale ; *adde* en dernier lieu, rappelant notamment qu'il s'agit d'une conséquence du principe d'effectivité et ce, quelle que soit l'origine interne de la violation du droit communautaire : CJUE 28 juin 2022 n^o C-278/20 Commission c/ Espagne, à publier), ce qui ne les rend toutefois pas incompatible avec elle (v. CJCE 12 décembre 2006 Test Claimants in the FII Group Litigation n^o C-446/04 Rec. p. 11753).
- 72 Au plan national, ils restent « dans la logique de [...] [la] décision de section du 26 janvier 1973 Ville de Paris c/ Driancourt, [...], qui juge que toute décision illégale est fautive [...]. Elle permet aussi de traiter de la même façon toutes les victimes d'une illégalité quelle que soit son origine ».
- 73 Cette voie se heurte cependant, à notre sens, à deux obstacles, tenant, d'une part, à l'existence des recours fiscaux parallèles décrits auparavant et d'autre part, à la prescription biennale instituée par l'article L. 190 A du livre des procédures fiscales, notamment à « L'action en réparation du préjudice subi fondée sur la non-conformité de la règle de droit dont il a été fait application à une règle de droit supérieure ». Mais au cas présent, le fait générateur nous paraît moins être le paiement indu de la taxe litigieuse par l'établissement français du sang, que sa condamnation par les arrêts à

intervenir à indemniser les établissements de soins pour l'avoir collectée en application d'un dispositif in conventionnel. Dès lors, cette action indemnitaire ne tendrait pas, en réalité, à obtenir le remboursement de l'impôt, mais l'indemnisation du préjudice consistant pour cet établissement à devoir lui-même le rembourser aux requérantes en lieu et place de l'État.

- 74 Vous n'êtes toutefois pas saisi, à ce stade, d'une action de sa part et nous nous en tiendrons donc là dans nos réflexions sur ce point.

- VI -

- 75 Il nous reste alors à indiquer que si vous nous avez suivi jusqu'ici, vous pourrez allouer à chaque requérante une indemnité au titre de ses frais de justice.
- 76 Par ces motifs, nous concluons à l'annulation des ordonnances et jugements attaqués, à ce qu'il fait intégralement droit aux demandes indemnitaires des requérantes, à ce qu'une somme de 2 000 euros soit mise à la charge de l'établissement français du sang, dans chaque affaire, en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et au rejet du surplus des conclusions des parties.

NOTE UNIVERSITAIRE

Quand l'exception de recours parallèle en matière de TVA provoque une hémorragie contentieuse

Laure Beltrando

Doctorante contractuelle chargée de mission d'enseignement au Centre d'études fiscales et financières (CEFF) – Aix-Marseille Université.

Droits d'auteur

CC BY-NC-SA 4.0

DOI : 10.35562/amarsada.294

- 1 Jusqu'en décembre 2018, l'Établissement français du sang (EFS), établissement public administratif de l'État, facturait aux établissements de santé privés la livraison de produits sanguins labiles, en appliquant aux prix de cession un taux de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de 2,1 % prévu par l'article 4 de l'arrêté du 9 mars 2010 relatif au tarif de cession des produits sanguins labiles, alors en vigueur, pris sur le fondement des dispositions de l'article 281 octies du Code général des impôts (CGI) dans sa rédaction applicable jusqu'au 31 décembre 2021.
- 2 Ces dispositions législative et réglementaire ont été prises en transposition du d) du § 1^{er} de l'article 132 de la directive n° 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 – dite directive « TVA » – disposant que « Les États membres exonèrent les opérations suivantes : [...] les livraisons d'organes, de sang et de lait humains [...] ». La difficulté résidait dans le fait que la notion de « sang » n'est pas définie par la directive. La France avait fait le choix d'adopter une lecture restrictive de la notion de « sang » en considérant que seulement les livraisons de sang total devaient être exonérées, les livraisons de produits sanguins labiles (globules rouges, plaquettes, plasma et granulocytes) se voyant appliquer la TVA, au taux de 2,1 %.

- 3 Mais par un arrêt du 5 octobre 2016, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE)¹ a jugé que la livraison des produits sanguins labiles doit relever de l'exonération de TVA prévue par la directive « TVA » au même titre que le sang *total*, lorsqu'elle est employée directement pour des soins de santé ou à des fins thérapeutiques.
- 4 Bien que l'arrêt de la CJUE concernât les dispositions du droit allemand, l'interprétation donnée de la directive « TVA » semble révéler une incompatibilité frontale entre les objectifs de la directive et le dispositif fiscal français.
- 5 Ainsi, la soumission à la TVA des produits sanguins labiles délivrés par l'EFS aux établissements de soins au cours de la période litigieuse était contraire aux objectifs clairs et inconditionnels des dispositions en cause de la directive « TVA ».
- 6 Fort de ce constat, un établissement de santé privé, qui s'était vu facturer de la TVA par l'EFS sur la période courant de janvier 2015 à décembre 2018, avait saisi cet établissement d'une demande de remboursement des sommes correspondantes. Le directeur de celui-ci l'avait rejetée².
- 7 Devant le tribunal administratif (TA) de Toulon, cet établissement privé avait demandé l'annulation de ce refus et la condamnation de l'EFS à lui rembourser les sommes en cause. Le magistrat désigné avait rejeté cette demande par voie d'ordonnance sur le fondement des 4° et 7° de l'article R. 222-1 du Code de justice administrative (CJA), dont l'établissement de santé privé a relevé appel.
- 8 Le requérant a formulé deux demandes auprès de la CAA de Marseille. D'une part, il a sollicité l'annulation de la décision du directeur de l'EFS rejetant sa demande de remboursement et, d'autre part, il a demandé le « remboursement de la TVA indument facturée ».
- 9 En effet, le requérant contestait dans ses écritures la compatibilité de la TVA qui lui a été facturée avec les objectifs de la directive « TVA ». Sa créance n'étant pas, selon ses dires, de nature fiscale, le requérant critiquait la décision du TA qui l'avait débouté et estimait être recevable à formuler une action en répétition de l'indu.

- 10 En défense, l'EFS soulevait notamment une fin de non-recevoir tirée de ce que cette action était mal dirigée. Celui-ci estimait qu'il appartenait au requérant d'exercer un recours de plein contentieux fiscal directement contre l'État. En effet, bien qu'il soit le redevable légal de la TVA c'est-à-dire celui qui est tenu de déclarer, de liquider et d'acquitter l'impôt, l'EFS considérait que l'établissement de soins en est le redevable économique c'est-à-dire celui qui supporte économiquement la charge de l'impôt. À ce titre, la créance que détient l'établissement de soins est de nature fiscale et le remboursement doit donc être exclusivement demandé à l'État au regard des dispositions de l'article L. 190 du Livre des procédures fiscales (LPF) ou L. 190 A du même Livre : l'article L. 190 du LPF prévoyant une action directe contre l'État à l'usage unique des redevables d'un impôt, et l'article L. 190 A du LPF prévoyant une action en responsabilité contre l'État.
- 11 L'EFS critiquait, donc, à titre principal, le choix fait par l'établissement de soins de rechercher sa condamnation en remboursement et non celle de l'État. En revanche, l'EFS ne remettait pas en cause la volonté de l'établissement de soins d'obtenir le remboursement d'une TVA facturée sur le fondement de dispositions contraires au droit de l'Union européenne.
- 12 Ainsi, les deux questions posées à la CAA ne concernaient pas le fond du droit, mais étaient de nature procédurale. La première question était de savoir si le redevable économique de la TVA est titulaire de l'action fiscale. La seconde était de savoir si l'exception de recours parallèle – selon laquelle le requérant ne peut pas emprunter une autre voie contentieuse que celle qui lui est spécialement ouverte – trouve à s'appliquer si un requérant a le choix entre l'exercice d'une action contentieuse administrative de droit commun et l'exercice de l'une des deux actions prévues aux articles L. 190 du LPF et L. 190 A du LPF.
- 13 La réponse de la CAA à la première question est négative : l'établissement privé de santé, pourtant redevable économique de la TVA, n'est pas titulaire de l'action fiscale en tant qu'il est exonéré de cet impôt. Au regard de cette solution, encore inédite au Conseil d'État, la CAA a appliqué l'exception de recours parallèle différemment selon les articles L. 190 et L. 190 A du LPF.

- 14 S'agissant du recours de plein contentieux fiscal prévu à l'article L. 190 du LPF, la CAA a estimé que le requérant n'est pas titulaire de l'action fiscale et a donc refusé d'appliquer l'exception de recours parallèle soulevée par l'EFS. Une lecture *a contrario* donne à penser que si le requérant avait été titulaire de l'action fiscale, la CAA aurait retenu l'exception de recours parallèle.
- 15 S'agissant de l'action en responsabilité prévue à l'article L. 190 A du LPF, la CAA a également refusé d'appliquer l'exception de recours parallèle, car cette action ne relève pas du contentieux fiscal.
- 16 Ainsi, l'EFS a été condamné à rembourser au requérant, à la place de l'État, le produit d'une taxe qu'il n'a pourtant pas conservé, à charge pour lui d'obtenir le remboursement auprès de l'État.
- 17 La solution retenue par la CAA dans cet arrêt constitue un apport jurisprudentiel. Et, bien qu'étant complexe, elle est logique au regard de l'instrument de gestion des flux contentieux qu'est l'exception de recours parallèle (I). Néanmoins la TVA n'est pas neutre juridiquement et son mécanisme, ses principes et les effets juridiques qu'elle emporte conduisent à s'interroger sur la pertinence de l'usage de l'exception de recours parallèle en la matière (II).

L'exception de recours parallèle à la croisée des contentieux administratif général et administratif fiscal

- 18 L'application de l'exception de recours parallèle entraîne l'irrecevabilité d'un recours formé lorsque le requérant dispose d'un autre recours juridictionnel, plus spécifique et particulièrement adapté à sa situation, constituant une voie d'action et produisant les mêmes effets que le recours dont il est le parallèle³. En particulier, il ne s'agit pas seulement de préserver les compétences des ordres juridictionnels, mais surtout, en l'espèce, de préserver l'individualité et les spécificités des recours⁴.
- 19 Afin d'appliquer de façon cohérente l'exception de recours parallèle, il était nécessaire de déterminer la bonne qualification s'agissant des

procédures en cause. Or, il subsiste une ambiguïté dès l'origine sur la nature des demandes formulées par l'établissement de soins. Le juge a donc usé de son pouvoir souverain afin d'interpréter les écritures des parties (A). Suite à cette analyse par le juge, le débat s'est cristallisé autour de deux voies de droit relevant du contentieux administratif général, pour l'une, et du contentieux administratif fiscal, pour l'autre (B).

A. Le préalable à la mise en œuvre de l'exception de recours parallèle, la qualification de la procédure en cause

- 20 Il y avait quatre possibilités de voies d'action qui semblaient être ouvertes au requérant.
- 21 La première, la plus évidente et pourtant la moins débattue, était celle de la nature contractuelle de l'action menée par l'établissement de soins. En effet, celui-ci est lié par un contrat de droit public avec l'EFS et sollicitait donc, dans sa requête, la restitution de la part du prix acquittée sur le fondement de dispositions fiscales contraires au droit de l'Union européenne. Bien que le rapporteur public, dans ses conclusions, ait débattu de la possibilité que la créance dont le requérant demande le remboursement soit de nature contractuelle, la CAA n'a pas évoqué cette question dans son arrêt. Pourtant, celle-ci aurait mérité un plus large débat. Il est communément admis que, pour l'assujetti redevable, la TVA est totalement neutre – il facture la TVA et la reverse au Trésor, déduction faite de la TVA qui lui a été facturée. Néanmoins, aucune disposition de droit français n'oblige le redevable légal de la TVA à répercuter le coût de cet impôt sur ses clients. Cela est devenu coutumier, mais ce n'est en aucun cas une obligation légale. Ainsi, si ce n'est pas par obligation légale que l'EFS a répercuté la TVA sur l'établissement de soins, on pourrait considérer que cette répercussion a été convenue contractuellement⁵. Partant, le fait pour l'EFS de facturer la TVA et pour l'établissement de soins de la payer pourrait être interprété comme un accord des deux parties d'inclure la TVA dans le prix.
- 22 La deuxième question, qui est aussi la première à avoir été réellement débattue par la CAA, a été celle de savoir si l'établissement de soins

pouvait demander l'annulation de la décision de rejet de remboursement formulée par le directeur de l'EFS. Le débat a tourné court, la CAA indiquant que cette décision de rejet a eu pour seul effet de lier le contentieux et de donner à la demande des requérants le caractère d'un recours de plein contentieux. Le requérant ne peut donc pas utilement en demander l'annulation.

- 23 En réalité, le débat s'est cristallisé autour de deux autres voies de recours ayant la nature de recours de plein contentieux : l'action en répétition de l'indu et l'action fiscale prévue à l'article L. 190 du LPF.
- 24 Le TA de Toulon avait rejeté la requête la jugeant irrecevable en tant qu'elle tendait à la condamnation de l'EFS à rembourser la TVA indument collectée, sur le seul terrain fiscal.
- 25 La CAA a, néanmoins, retenu une interprétation différente : alors que l'EFS maintenait qu'il s'agit d'une réclamation en matière fiscale qui devrait être dirigée exclusivement contre l'État, la CAA a analysé la demande de l'établissement de soins d'action en répétition de l'indu. Elle a ainsi exclu, par application de l'exception de recours parallèle, la possibilité que l'établissement de soins puisse exercer une action fiscale.
- 26 Ainsi, l'exception de recours parallèle a permis, en l'espèce, de préserver l'étanchéité existant entre le contentieux administratif général et le contentieux fiscal.

B. L'application de l'exception de recours parallèle, outil de partage entre le contentieux administratif général et le contentieux administratif fiscal

- 27 Il transparaît de la solution dégagée par le présent arrêt que la CAA a eu à cœur de maintenir une imperméabilité entre le contentieux administratif général et le contentieux administratif fiscal grâce à l'exception de recours parallèle.
- 28 En effet, l'action en répétition de l'indu et l'action fiscale de l'article L. 190 du LPF permettent d'aboutir au même résultat : la restitution, au requérant, de l'impôt qu'il a indument payé. Néanmoins, la

première action relève du contentieux administratif général alors que la seconde relève du contentieux administratif fiscal. En application de l'exception de recours parallèle, ces deux voies de droit sont vouées à s'exclure l'une et l'autre.

- 29 En revanche, la CAA a soulevé une autre question que ni le requérant ni le défendeur n'avaient posé explicitement : le requérant pouvait-il exercer l'action en responsabilité contre l'État prévu à l'article L. 190 A du LPF et, si oui, cette possibilité ferme-t-elle la faculté qu'a le requérant de mettre en œuvre une action en répétition de l'indu ? Autrement dit, l'action en répétition de l'indu et l'action en responsabilité contre l'État constituent-elles des voies de droit d'une similarité telle qu'il est nécessaire de faire usage de l'exception de recours parallèle ?
- 30 La CAA a répondu à cette question par la négative. Ainsi, ces deux voies de droit peuvent se cumuler notamment eu égard au fait que l'action de l'article L. 190 A du LPF, contrairement à l'action fiscale de l'article L. 190 du LPF, ne fait pas partie des contentieux fiscaux. En effet, si le droit fiscal peut se targuer d'être un droit complexe, le contentieux fiscal n'est pas en reste. Toutes les voies de droit prévues dans le Livre des Procédures fiscales (LPF) ne font pas partie de la catégorie des contentieux fiscaux⁶.
- 31 Malgré quelques spécificités procédurales communes⁷, il existe une différence fondamentale dans la nature même des contentieux des articles L. 190 et L. 190 A du LPF qui a justifié l'application asymétrique que la CAA a fait de l'exception de recours parallèle.
- 32 Le contentieux de la responsabilité est un contentieux général en matière fiscale. De par ce caractère hybride, l'action de l'article L. 190 A du LPF n'est pas réservée au redevable de l'impôt contrairement à celle de l'article L. 190 du LPF. Ainsi, le contentieux de la responsabilité a vocation à pouvoir se cumuler aussi bien avec le contentieux administratif fiscal qu'avec le contentieux administratif général.
- 33 Par ailleurs, l'article L. 190 A du LPF ne vise pas la répétition de l'indu, mais a exclusivement pour objet de requérir l'indemnisation d'un préjudice distinct de celui résultant du paiement non conforme d'un impôt⁸. Ainsi, il a vocation à être l'accessoire de ces voies de

recours qui permettent la restitution de l'impôt c'est-à-dire, selon le cas, l'article L. 190 du LPF concernant les titulaires de l'action fiscale ou une action autonome relevant du plein contentieux administratif, en l'espèce la répétition de l'indu.

- 34 Cette solution, logique au regard de la conception actuelle de l'exception de recours parallèle, se heurte pourtant au caractère et aux effets particuliers de la TVA.

L'exception de recours parallèle à la rencontre de la TVA, un impôt neutre économiquement, mais pas juridiquement

- 35 Bien que la TVA ait été conçue sur la base d'un principe de neutralité économique, il apparaît qu'au versement de cet impôt sont attachés d'immenses effets juridiques aussi bien pour le redevable légal – en l'espèce l'EFS qui a été condamné à rembourser les sommes qu'il a collectées pour le compte de l'État sur la base de lois alors en vigueur – que pour le redevable économique (A). Par ailleurs, eu égard aux effets pervers qu'est vouée à produire la mise en œuvre de l'exception de recours parallèle en matière de TVA, on peut se demander s'il n'aurait pas été pertinent d'y renoncer en l'espèce (B).

A. La notion de titulaire de l'action fiscale en matière de TVA, conditionnant l'application de l'exception de recours parallèle

- 36 En jugeant que la société requérante n'est pas fondée à exercer une action fiscale « dès lors qu'elle n'est pas elle-même redevable de ladite taxe puisque les prestations de soins à raison desquelles elle fait usage des produits sanguins labiles fournis par l'EFS ne sont pas soumises à la TVA », la CAA a tenté d'apporter une réponse à une question encore inédite au Conseil d'État : le redevable économique de la TVA est-il titulaire de l'action fiscale ?

- 37 Néanmoins, il n'est pas certain que la distinction qu'elle a créée entre assujetti exonéré et assujetti taxé soit pertinente.
- 38 Par principe, peuvent demander la restitution de l'impôt indu au Trésor sur le fondement de l'article L. 190 du LPF le redevable légal de l'impôt ainsi que le débiteur solidaire. Le redevable économique n'a pas la qualité pour contester l'impôt par le biais de l'action fiscale⁹.
- 39 Le Conseil d'État a déjà eu l'occasion de poser une exception à ce principe en matière de retenue à la source dans sa jurisprudence *Chebbo*¹⁰.
- 40 Dans cette décision, le Conseil d'État a jugé que, même si cet impôt est perçu sur la base d'un mécanisme de retenue à la source, le redevable de l'impôt sur le revenu (IR) est fondamentalement le bénéficiaire des revenus – et non pas le débiteur légal de la retenue à la source, c'est-à-dire le redevable économique – i.e. le titulaire des revenus supportant économiquement la retenue. Ainsi, l'administration fiscale dispose de la possibilité d'obtenir le paiement de la retenue à la source auprès, indifféremment, du redevable légal ou du redevable économique. Et si elle taxe le redevable légal, celui-ci pourra en obtenir le remboursement auprès du redevable économique. Par conséquent, aussi bien le redevable légal que le redevable économique d'une retenue à la source disposent de la faculté d'exercer une action fiscale.
- 41 Si dans la jurisprudence *Chebbo*, le Conseil d'État avait admis qu'un redevable économique puisse être titulaire d'une action fiscale, au même titre que le redevable légal, c'est pour deux raisons : d'une part celui-ci est assujetti à l'impôt en cause et, d'autre part, c'est celui-ci qui assume, *in fine*, la responsabilité économique du contrôle exercé par l'administration.
- 42 Cette jurisprudence *Chebbo* a été réitérée et entérinée en 2021 dans la décision Min. c/ Sté Palomata mentionnée dans les tables du recueil Lebon¹¹.
- 43 Or, aussi bien les assujettis taxés que les assujettis exonérés peuvent répondre à ces deux critères. Afin de bien comprendre, il est nécessaire de préciser qu'une opération qui rentre dans le champ d'application de la TVA n'est pas forcément soumise à la TVA. Rentrent dans le champ de la TVA les livraisons de biens et les

prestations de service effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel¹².

- 44 Néanmoins, les opérations qui sont situées dans le champ d'application de la TVA sont des opérations imposables à la TVA qui sont soit imposées, soit exonérées de TVA. La qualité d'assujetti est donc indifférente du versement de la TVA au Trésor.
- 45 En l'espèce, les établissements de soins sont des assujettis exonérés de TVA. En tant qu'exonérés, ils ne collectent donc pas de TVA et ne peuvent pas non plus déduire la TVA qui leur est facturée. Ainsi, bien qu'ils aient supporté économiquement l'impôt, celui-ci n'est qu'un accessoire du prix qu'ils payent. En vertu du mécanisme de répercussion de la TVA, l'assujetti exonéré ne dispose d'aucune créance ni d'aucune dette de TVA à l'égard du Trésor. L'administration ne pourrait donc pas lui réclamer le paiement de la TVA.
- 46 Néanmoins, il serait à notre sens inexact de prétendre qu'un assujetti exonéré ne supporte aucune responsabilité. D'une part, en sa qualité d'assujetti, l'établissement de soins n'est pas exempt de tout contrôle fiscal, y compris en matière de TVA, ne serait-ce que pour contrôler que l'assujetti exerce véritablement une activité exonérée.
- 47 D'autre part, le critère de partage entre activité exonérée et activité taxée est souvent fin, en particulier dans le domaine médical. En la matière sont exonérés les soins médicaux remboursés par la sécurité sociale¹³. On imagine donc la volatilité avec laquelle une opération exonérée puisse devenir taxée et donc la volatilité avec laquelle un assujetti exonéré puisse devenir un assujetti taxé, débiteur d'une dette de TVA à l'égard du Trésor.
- 48 Il n'existe donc pas de raison fondamentale justifiant la fermeture d'une telle voie de droit à un assujetti exonéré. Cette question n'a encore jamais été tranchée par le Conseil d'État et mériterait grandement de l'être, notamment eu égard aux effets pervers qu'est vouée à produire la mise en œuvre de l'exception de recours parallèle en matière de TVA.

B. L'exception de recours parallèle au prisme du mécanisme et des principes de la TVA

- 49 S'interroger sur la titularité de l'établissement de soins à exercer une action fiscale n'a pas qu'un intérêt théorique, il a un intérêt pratique au regard de l'exception de recours parallèle. Il s'agit en somme de déterminer quelle voie de recours serait fermée au requérant, à savoir l'action fiscale ou l'action en répétition de l'indu. Mais il est nécessaire de sortir de ce carcan pour constater que, bien que la CAA l'ait appliqué conformément à son objet originel, il aurait sans doute été pertinent d'y renoncer.
- 50 En effet, il s'agit d'un outil que le juge administratif a lui-même forgé¹⁴ et auquel il a donné, selon les époques, la finalité qui lui semblait pertinente. Si l'intérêt de l'exception de recours parallèle peut se comprendre au regard de la protection de la spécificité des recours, il convient de remarquer que cette exception peut également être envisagée comme une « technique contentieuse permettant d'augmenter la productivité de la justice en disciplinant les justiciables »¹⁵. Et c'est sans doute cet objectif qui devrait être privilégié au regard des récents efforts des pouvoirs publics visant à résoudre le problème de la « massification des contentieux »¹⁶.
- 51 Ouvrir une action directe fiscale du redevable économique faciliterait l'action de ce dernier, car le ministère d'avocat est obligatoire en première instance dans le contentieux de la répétition de l'indu et pas en contentieux fiscal¹⁷. De plus, cela permettrait de résoudre le litige en une seule action, alors que l'action en répétition de l'indu implique que le litige soit résolu à l'issue de l'exercice de deux recours : d'abord du redevable économique contre le redevable légal, puis du redevable légal contre l'État.
- 52 Enfin, étant donné la différence du délai de prescription entre action en répétition de l'indu – quatre ans – et action fiscale – deux ans – il est des cas où le redevable économique pourrait obtenir le remboursement sans que le redevable légal ne puisse agir contre l'État ce qui pourrait paraître contraire aux principes posés par la jurisprudence de la CJUE.

- 53 En effet, la CJUE considère qu'il appartient aux seuls États membres d'assurer la décharge des impositions contraires au droit de l'Union européenne et le cas échéant, à la restitution au redevable de celles acquittées à tort¹⁸. L'action fiscale directe ouverte au contribuable, si elle n'est pas imposée par la CJUE, est cependant la voie qu'elle privilégie¹⁹, car si elle instaure un droit à remboursement de la TVA collectée à tort pour le redevable économique, cela ne doit pas être fait au détriment et aux frais du redevable légal. En l'espèce les conséquences ne sont pas négligeables pour l'EFS qui se trouve être condamné à huit reprises²⁰ à rembourser le produit d'une TVA qu'il n'a pas conservé et qu'il a prélevé conformément à la loi alors en vigueur et sans être assuré de pouvoir en obtenir le remboursement par l'État.
- 54 Dans un contexte de massification des contentieux et au regard du flux continu de recours potentiels, que ce soit de la part des établissements de soins contre l'EFS ou de l'EFS contre l'État, il est impératif que le Conseil d'État tranche la question afin de stopper cette hémorragie contentieuse.

NOTES

- 1 CJUE, 5 octobre 2016, n° C-412/15, TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH c/ Finanzamt Kassel II – Hofgeismar.
- 2 Outre l'établissement de soins de l'affaire en cause, sept autres établissements de santé privés ont formulé une demande de remboursement de la TVA facturée sur la même période. C'est la raison pour laquelle la CAA de Marseille a rendu le même jour sept autres arrêts (n° 21MA01485 à n° 21MA01489, n° 21MA01492 et n° 21MA01493) présentant une similarité.
- 3 BROUELLE C., Contentieux administratif, 11^e éd., LGDJ, Manuel, 2023.
- 4 V. LAFERRIERE E., concl. sur CE, 14 janvier 1876, Regnault, in DE GAUDEMAR H. et MONGOIN D. (dir.), Les grandes conclusions de la jurisprudence administrative, vol. 1 : 1831-1940, 2015, LGDJ, p. 135 : « les parties [doivent] exercer leurs recours là où la loi les a placés ».

- 5 Sur la possibilité pour le redevable légal de répercuter contractuellement le coût d'un impôt sur un tiers v. not. CE, 30 octobre 1957, n° 17746, Électricité de France : Rec. CE 1957, p. 564.
- 6 Nous faisons ici référence à la distinction qui est établie en doctrine entre, d'une part le contentieux fiscal *lato sensu* (qui concerne l'intégralité des contentieux relevant de règles fiscales spéciales concernant la procédure) et, d'autre part, le contentieux fiscal *stricto sensu* (qui concerne uniquement les contentieux portés devant le juge fiscal agissant avec des prérogatives et des devoirs particuliers).
- 7 Par exemple, s'agissant du délai de prescription, il est quadriennal dans un recours de plein contentieux soumis aux dispositions des articles R. 421-1 et s. du CJA, mais biennal pour le contentieux de l'assiette et le contentieux de la responsabilité.
- 8 CE, 16 novembre 2009, n° 304632.
- 9 Ceci résulte d'une part, de l'article R. 190-1 du LPF qui vise expressément le « contribuable » en tant que titulaire de l'action fiscale et, d'autre part, de la jurisprudence du Conseil d'État qui dénie au redevable économique le droit d'exercer une action fiscale. La première occurrence de cette jurisprudence semble être CE, 30 octobre 1957, n° 17746, Électricité de France, op. cit.
- 10 CE, 17 mars 2014, Chebbo, n° 354701 : Dr. fisc. 2014, n° 24, comm. 377. V. antérieurement dans le même sens CE, 4 déc. 2013, n° 354671, Min. c/ Langer : Dr. fisc. 2014, n° 12, comm. 229, concl. V. DAUMAS, note A. MAITROT DE LA MOTTE.
- 11 CE, 15 nov. 2021, n° 453022, Min. c/ Sté Palomata : Dr. fisc. 2022, n° 15, comm. 195, concl. K. CIAVALDANI.
- 12 CGI, art. 256 I.
- 13 Plus précisément, l'article 261, 4-1° du CGI dispose que sont exonérées les prestations de soins dispensées aux personnes et qui concourent à l'établissement des diagnostics médicaux ou au traitement des maladies humaines. Mais, dans les cas plus incertains, l'administration fiscale a recours au critère du remboursement par la sécurité sociale afin de départager les actes exonérés et les actes taxés. Par exemple, s'agissant de la chirurgie, les actes exonérés sont les actes pris en charge totalement ou partiellement par l'assurance maladie. Il s'agit des actes de chirurgie réparatrice et certains actes de chirurgie esthétique justifiés par un risque

pour la santé du patient ou liés à la reconnaissance d'un préjudice grave psychologique ou social. Par conséquent, l'acte de médecine ou de chirurgie esthétique non pris en charge par la sécurité sociale est soumis à la TVA.

14 Plus précisément, il s'agit d'une création prétorienne du Conseil d'État apparue en 1862 et proclamée dans la décision Regnault du 14 janvier 1876.

15 ROTOUILLIE J.-C., « À la recherche de l'exception de recours parallèle », *Revue de droit public* 2017, p. 903.

16 GAUDEMET Y., « Approche doctrinale : définition, origines, essai d'explication et perspectives des contentieux de masse », *RFDA* 2011, p. 464.

17 Historiquement, cette question a d'ailleurs joué un grand rôle dans l'apparition de l'exception de recours parallèle.

18 CJCE, plén., 2 décembre 1997, n° C-188/95, *Fantask A/S et a.*, Rec. p. 6820.

19 V. not. CJUE, 26 avril 2017, *Tibor Farkas*, n° C-564/15 au recueil numérique ; CJUE, 11 avril 2019, *PORR Epitési Kft*, n° C-691/17 au recueil numérique.

20 Pour rappel, outre l'affaire en cause, la CAA de Marseille a rendu le même jour sept autres arrêts (n° 21MA01485 à n° 21MA01489, n° 21MA01492 et n° 21MA01493) condamnant l'EFS à rembourser la TVA indue.

INDEX

Rubriques

Santé publique