



CAA de TOULOUSE, 1ère chambre, 11/01/2024, 21TL02448

CAA de TOULOUSE - 1ère chambre

N° 21TL02448
Non publié au bulletin

Lecture du jeudi 11 janvier 2024

Président

M. BARTHEZ

Rapporteur

Mme Virginie RESTINO

Rapporteur public

M. CLEN

Avocat(s)

PACINI

Texte intégral

RÉPUBLIQUE FRANCAISE AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société Info-Distrib a demandé au tribunal administratif de Nîmes de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés au titre de la période du 1er septembre 2014 au 30 juin 2016 et des pénalités correspondantes.
Par un jugement n° 1900901 du 16 avril 2021, le tribunal administratif de Nîmes a rejeté sa demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête et trois mémoires, enregistrés le 21 juin 2021, le 5 octobre 2021, le 7 novembre 2021 et le 26 novembre 2021, sous le n° 21MA02448 au greffe de la cour administrative d'appel de Marseille et ensuite sous le n° 21TL02448 au greffe de la cour administrative d'appel de Toulouse, la société Info-Distrib, représentée par Me Pacini, demande à la cour :

1°) d'annuler ce jugement ;

2°) de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés au titre de la période du 1er septembre 2014 au 30 juin 2016 et des pénalités correspondantes ;

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

Elle soutient que :

- la procédure d'établissement des rappels de taxe sur la valeur ajoutée a été menée en méconnaissance de l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ;
- l'administration n'établit pas la réalité de la fraude commise par ses fournisseurs, les éléments de preuve rassemblés par elle devant être écartés des débats ;
- les éléments regardés par l'administration comme des indices qui auraient dû lui permettre de soupçonner l'existence d'une fraude sont dénués de pertinence ;
- l'administration s'est bornée à souligner l'absence de diligences de sa part, sans indiquer les précautions dont elle aurait pu s'entourer ;
- selon les énonciations du paragraphe n° 170 des commentaires administratifs publiés le 12 septembre 2012 au Bulletin officiel des finances publiques - Impôts sous la référence BOI-TVA-CHAMP-30-20-10, l'administration doit démontrer et non pas présumer, dans le cadre du contrôle fiscal, qu'un opérateur a participé à une fraude ;
- l'application de la majoration de 40 % pour manquement délibéré n'est pas justifiée dès lors que l'administration n'a pas démontré qu'elle savait ou ne pouvait ignorer qu'elle participait à une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée.

Par quatre mémoires, enregistrés le 7 septembre 2021, le 20 octobre 2021, le 18 novembre 2021 et le 7 décembre 2021, le ministre de l'économie, des finances et de la relance conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par la société Info-Distrib ne sont pas fondés.

Par ordonnance du 10 février 2023, la clôture d'instruction a été fixée au 2 mars 2023.
Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ;
- la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 ;
- la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

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

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Restino,
- et les conclusions de M. Clen, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La société Info-Distrib, qui a pour activité le négoce de gros de matériels informatiques, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, sur la période du 1er septembre 2014 au 30 juin 2016. Par une proposition de rectification du 24 mai 2017, l'administration a remis en cause le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les achats effectués auprès de la société Electron entre septembre 2014 et janvier 2015, auprès de la société LG Performance entre avril 2015 et avril 2016, et auprès de la société Excess entre mai et juin 2016, pour des montants respectifs de taxe de 116 380,08 euros, 301 625,78 euros et 54 067,61 euros. La société requérante relève appel du jugement du 16 avril 2021 par lequel le tribunal administratif de Nîmes a rejeté sa demande tendant à la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés au titre de la période du 1er septembre 2014 au 30 juin 2016 et des pénalités correspondantes.

Sur le bien-fondé du jugement :

En ce qui concerne la régularité de la procédure d'imposition :

2. Aux termes de l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne : " Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter. Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice ". Il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, notamment de son arrêt C-199/11 *Europese Gemeenschap c/ Otis NV* et autres du 6 novembre 2012, que le principe de protection juridictionnelle effective figurant à cet article 47 est constitué de divers éléments, lesquels comprennent, notamment, les droits de la défense, le principe d'égalité des armes, le droit d'accès aux tribunaux ainsi que le droit de se faire conseiller, défendre et représenter. S'agissant du respect des droits de la défense invoqués dans un litige fiscal portant sur une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé, dans son arrêt C-189/18 *Glencore Agriculture Hungary* du 16 octobre 2019, que ce principe a pour corollaire le droit d'accès au dossier au cours de la procédure administrative et qu'une violation du droit d'accès au dossier commise lors de la procédure administrative n'est pas, en principe, régularisée du simple fait que l'accès au dossier a été rendu possible au cours de la procédure juridictionnelle concernant un éventuel recours visant à l'annulation de la décision contestée. La Cour de justice a également jugé dans ce même arrêt que, dans un tel litige de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, le respect des droits de la défense n'impose pas à l'administration fiscale une obligation générale de fournir un accès intégral au dossier dont elle dispose, mais exige que l'assujetti ait la possibilité de se voir communiquer, à sa demande, les informations et les documents se trouvant dans le dossier administratif et pris en considération par cette administration en vue d'adopter sa décision, lesquels incluent en principe non seulement l'ensemble des éléments du dossier sur lesquels l'administration fiscale entend fonder sa décision mais aussi ceux qui, sans fonder directement sa décision, peuvent être utiles à l'exercice des droits de la défense. Au nombre de ces derniers figurent en particulier les éléments que cette administration a pu rassembler et qui seraient susceptibles de faire douter de la participation du contribuable, en connaissance de cause, à des opérations impliquées dans une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée mais qu'elle a regardés comme non probants. Les dispositions de l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ne font pas obstacle à ce que l'administration réunisse, postérieurement à l'achèvement de la procédure de rectification, des renseignements complémentaires de nature à fonder les rappels de taxe sur la valeur ajoutée corroborant ceux qui ont été déjà portés à la connaissance du contribuable.

3. D'une part, il résulte de l'instruction que, pour établir la fraude à la taxe sur la valeur ajoutée commise par les trois fournisseurs susmentionnés de la société requérante, le service s'est fondé notamment sur des éléments recueillis dans le cadre du droit de communication et de l'assistance administrative internationale, qui ont été mentionnés dans la proposition de rectification du 24 mai 2017 et dont la société Info-Distrib n'a pas demandé la communication avant la mise en recouvrement des rappels de taxe sur la valeur ajoutée en litige. D'autre part, le ministre a produit, pour la première fois devant la cour, les déclarations de taxe sur la valeur ajoutée des trois fournisseurs susmentionnés souscrites à néant ou démontrant une insuffisance contributive ainsi que les copies d'écran concernant ces sociétés des applications " MEDOC " et " Compte fiscal professionnel " internes à la direction générale des finances publiques. Toutefois, il ne résulte pas de l'instruction que ces renseignements complémentaires, corroborant ceux qui avaient déjà été portés à la connaissance de la société Info-Distrib par la proposition de rectification du 24 mai 2017 comme exposé ci-avant, n'auraient pas été réunis postérieurement à l'achèvement de la procédure de rectification. Par suite, la société Info-Distrib n'est pas fondée à soutenir que la production de ces éléments complémentaires en cours d'instance contentieuse aurait révélé l'irrégularité de la procédure d'imposition, en méconnaissance de l'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

En ce qui concerne le bien-fondé de l'imposition :

S'agissant de l'application de la loi fiscale :

4. Aux termes du I de l'article 256 du code général des impôts : " Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les

prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel ". Aux termes de l'article 271 du même code : " I. 1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération. / (...) II. 1. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables, et à la condition que ces opérations ouvrent droit à déduction, la taxe dont les redevables peuvent opérer la déduction est, selon le cas : / a) Celle qui figure sur les factures établies conformément aux dispositions de l'article 289 et si la taxe pouvait légalement figurer sur lesdites factures (...). " Enfin, le 3 de l'article 272 du même code dispose que : " La taxe sur la valeur ajoutée afférente à une livraison de biens ne peut faire l'objet d'aucune déduction lorsqu'il est démontré que l'acquéreur savait ou ne pouvait ignorer que, par son acquisition, il participait à une fraude consistant à ne pas reverser la taxe due à raison de cette livraison ".

5. Il résulte des dispositions de l'article 17 de la sixième directive 77/388/CEE du 17 mai 1977, reprises en substance à l'article 168 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 et dont les dispositions du I et du a) du 1 du II de l'article 271 du code général des impôts citées au point 4 assurent la transposition, que le bénéfice du droit à déduction de taxe sur la valeur ajoutée doit être refusé à un assujetti lorsqu'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que celui-ci savait ou aurait dû savoir que, par l'opération invoquée pour fonder ce droit, il participait à une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, ainsi que l'a jugé la Cour de justice de l'Union européenne, notamment par son arrêt du 18 décembre 2014, *Staatssecretaris van Financiën c/ Schoenimport " Italmoda "* Mariano Previti vof et Turbu.com BV, Turbu.com Mobile Phone's BV c/ *Staatssecretaris van Financiën* (C-131/13, 163/13 et 164/13).

6. Si les opérateurs qui prennent toute mesure pouvant raisonnablement être exigée d'eux pour s'assurer que leurs opérations ne sont pas impliquées dans une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, ne doivent pas perdre leur droit à déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont, en revanche, un assujetti qui savait ou aurait dû savoir que, par son acquisition, il participait à une opération impliquée dans une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, doit être considéré comme participant à cette fraude, indépendamment de la question de savoir s'il tire ou non un bénéfice de la revente des biens, dès lors que, dans une telle situation, il devient complice de la fraude, comme l'a jugé la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt du 6 juillet 2006, *Axel Kittel et Recolta Recycling SRPL* (C-439/04 et C-440/04).

7. Si l'administration fiscale ne peut exiger de manière générale de l'assujetti souhaitant exercer le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée, d'une part, qu'il vérifie que l'émetteur de la facture correspondant aux biens et aux services au titre desquels l'exercice de ce droit est demandé dispose de la qualité d'assujetti, qu'il disposait des biens en cause et était en mesure de les livrer et qu'il a rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la taxe, afin de s'assurer qu'il n'existe pas d'irrégularités ou de fraude au niveau des opérateurs en amont, ou, d'autre part, qu'il dispose de documents à cet égard, un opérateur avisé peut, en revanche, lorsqu'il existe des indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude, se voir contraint de prendre des renseignements sur un autre opérateur auprès duquel il envisage d'acheter des biens afin de s'assurer qu'il s'est acquitté de ses obligations fiscales, comme l'a jugé la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt du 21 juin 2012, *Mahagében kft* (C-80/11). Lorsque les indices permettent de soupçonner une méconnaissance, par un fournisseur de biens, de ses obligations de déclaration ou de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, il appartient ainsi à l'assujetti qui a acquis certains de ces biens de s'assurer qu'en ce qui les concerne, son fournisseur ou son prestataire s'est acquitté de ses obligations.

8. Enfin, il incombe à l'administration fiscale d'établir les éléments objectifs permettant de conclure que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération invoquée pour fonder le droit à déduction était impliquée dans une fraude. Lorsque sont en cause des opérations similaires réalisées par des sociétés différentes pendant une courte période, ces éléments doivent porter sur chacune de ces sociétés, qu'il s'agisse de l'existence de la fraude reprochée, des indices permettant à l'assujetti mis en cause de la soupçonner ou encore des mesures qui peuvent raisonnablement être exigées.

9. En premier lieu, il résulte de l'instruction, notamment de la proposition de rectification du 24 mai 2017 et des éléments complémentaires produits devant la cour, mentionnés au point 3, que les sociétés Electron, LG Performance et Excess, de création récente, étaient partiellement ou totalement défaillantes au regard de leurs obligations déclaratives et n'ont pas reversé la taxe due sur les ventes à la société Info-Distrib (pour des montants respectifs de 116 380,08 euros, 301 625,78 euros et 54 067,61 euros), qu'elles ne possédaient pas les moyens humains et matériels nécessaires à leur activité, que leur activité déclarée n'était pas le commerce de matériels informatiques, que les marchandises qu'elles vendaient ne transitaient pas dans leurs locaux et qu'elles pratiquaient la vente à perte. D'une part, la société requérante ne conteste pas la matérialité de ces éléments, ni même d'ailleurs l'existence d'une fraude commise par ses fournisseurs. D'autre part, elle n'est fondée à soutenir ni que les éléments recueillis par l'administration dans le cadre du droit de communication et de l'assistance administrative internationale devraient être écartés pour l'établissement de la preuve de cette fraude au motif qu'ils n'étaient accessibles qu'à elle, ni que les renseignements internes à l'administration devraient être écartés au motif que leur production devant la cour aurait révélé l'irrégularité de la procédure d'imposition. Ainsi, l'administration doit être regardée comme établissant que les sociétés Electron, LG Performance et Excess se sont livrées à une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée.

10. En second lieu, pour justifier que la société Info-Distrib savait ou ne pouvait ignorer qu'elle participait à une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, l'administration a relevé, d'une part, qu'elle a bénéficié de prix anormalement bas de la part des sociétés Electron, LG Performance et Excess, structurellement inférieurs, de près de 10 % à ceux habituellement pratiqués sur le marché, notamment à ceux pratiqués par ses autres fournisseurs. D'autre part, l'administration a constaté que la société Info-Distrib a acquis des volumes importants de marchandises auprès de ces trois sociétés, de création très récente et dépourvues de moyens d'exploitation matériels et humains, correspondant à 30 % de ses achats, sur de courtes périodes, successivement d'abord auprès de la société Electron (de septembre 2014 à janvier 2015), auprès de la société LG Performance (d'avril 2015 à avril 2016), puis auprès de la société Excess (de mai à juin 2016). Enfin, l'administration a relevé que les délais moyens de paiement de la société Info-Distrib à l'égard de ces trois sociétés par rapport à la date de livraison (- 5,17 jours pour la société Electron ; - 0,57 jour pour la société LG Performance ; + 1,83 jour pour la société Excess) étaient significativement inférieurs aux délais de paiement de ses autres fournisseurs au cours de la période contrôlée, s'établissant en moyenne à + 7,7 jours.

11. La société Info-Distrib ne remet pas sérieusement en cause les éléments de fait ainsi relevés par l'administration pour démontrer qu'elle savait ou aurait dû savoir que ses trois fournisseurs étaient impliqués dans une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, en faisant valoir le caractère réel des acquisitions effectuées auprès d'eux et en soutenant que la pratique des remises commerciales est habituelle, que le prix des produits qu'elle achète peut varier de 17 %, qu'il est rationnel de profiter des avantages proposés par les fournisseurs en achetant des volumes importants à des prix attractifs, que la rapidité de paiement des trois fournisseurs litigieux s'explique par la nécessité de les convaincre de commercer avec elle, compte tenu de ses difficultés de trésorerie antérieures. Par ailleurs, il importe peu que les éléments relevés par l'administration soient insuffisants, pris isolément, pour démontrer l'existence d'une fraude dès lors que, pris ensemble, ils forment un faisceau d'indices. Enfin, la circonstance que l'administration ait eu recours à des moyens d'investigation qui lui sont propres pour déceler les agissements frauduleux des fournisseurs de la société requérante est sans incidence sur les obligations de cette dernière qui, compte tenu de sa présence sur le marché du négoce de matériels informatiques depuis 2005, de sa connaissance du marché et de

l'ensemble des éléments ci-dessus rappelés, aurait dû s'assurer par elle-même de la fiabilité de ces fournisseurs.

12. Il résulte de l'instruction que la société Info-Distrib s'est limitée à demander aux trois sociétés susmentionnées leur extrait Kbis, la copie de la pièce d'identité de leur gérant, leurs références bancaires et, s'agissant de la société Excess, une attestation de régularité fiscale, seulement deux jours après la création de cette dernière et avant toute échéance déclarative la concernant. Alors que les indices, rappelés au point 10, lui permettaient de soupçonner l'existence d'une fraude commise par ses trois fournisseurs, la société Info-Distrib s'est contentée de contrôles formels, sans engager de démarche afin de vérifier leurs conditions effectives d'exploitation. Ainsi, l'administration, qui n'était pas tenue de préciser dans la proposition de rectification les diligences que la société Info-Distrib aurait dû engager, établit que la société Info-Distrib n'a pas mis en œuvre, en dépit du volume significatif d'affaires réalisées, sur une période très brève et de manière successive, avec les sociétés Electron, LG Performance et Excess, les diligences nécessaires afin de s'assurer qu'elles ne participaient pas à une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée.

13. Eu égard à l'ensemble de ces éléments, c'est à bon droit que l'administration, qui a établi que la société Info-Distrib ne pouvait ignorer être impliquée dans un circuit de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, a remis en cause son droit à la déduction de la taxe facturée par les sociétés Electron, LG Performance et Excess au cours de la période en litige.

S'agissant de l'interprétation administrative de la loi fiscale :

14. La société Info-Distrib n'est pas fondée à se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, des énonciations du paragraphe n° 170 des commentaires administratifs publiés le 12 septembre 2012 au Bulletin officiel des finances publiques-Impôts sous la référence BOI-TVA-CHAMP-30-20-10, qui ne comportent aucune interprétation différente de la loi fiscale dont il lui a été fait application.

En ce qui concerne les pénalités :

15. Aux termes de l'article 1729 du code général des impôts : " Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de : / a. 40 % en cas de manquement délibéré (...) ".

16. Pour justifier l'application de la majoration de 40 % prévue par les dispositions mentionnées ci-dessus en cas de manquement délibéré, l'administration a relevé que la société Info-Distrib a entendu déduire la taxe sur la valeur ajoutée mentionnée sur les factures émises par des fournisseurs frauduleux et que, comme exposé aux points 10 à 13, elle ne pouvait ignorer qu'elle participait à une fraude. Par suite, c'est à bon droit que l'administration a assorti les rappels de taxe sur la valeur ajoutée en litige de la majoration de 40 % pour manquement délibéré.

17. Il résulte de tout ce qui précède que la société Info-Distrib n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Nîmes a rejeté sa demande.

Sur les frais liés au litige :

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

D E C I D E :

Article 1er : La requête de la société Info-Distrib est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à la société Info-Distrib et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique.

Copie en sera adressée la direction de contrôle fiscal Sud-Pyrénées.

Délibéré après l'audience du 14 décembre 2023, où siégeaient :

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

Rendu public par mise à disposition au greffe le 11 janvier 2024.

La rapporteure,
V. Restino
Le président,
A. Barthez
Le greffier,
F. Kinach

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

N°21TL02448 2
537

Analyse

▼ **Abstrats**

CETAT15-05-001 Communautés européennes et Union européenne. - Règles applicables.

CETAT19-06-02-07-03 Contributions et taxes. - Taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées. - Taxe sur la valeur ajoutée. - Procédure de taxation. - Procédure de rectification (ou redressement).