

En poursuivant votre navigation sans modifier vos paramètres de cookies, vous acceptez l'utilisation des cookies. Pour gérer et modifier ces paramètres, cliquez ici [Fermer](#)



Références

CAA de VERSAILLES

N° 13VE01075

Inédit au recueil Lebon

3ème chambre

M. BERGERET, président
M. Franck LOCATELLI, rapporteur
M. COUDERT, rapporteur public
PWC SOCIETE D'AVOCATS, avocat

lecture du mardi 7 juillet 2015

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Texte intégral

Vu la requête, enregistrée le 5 avril 2013, présentée pour la société SCC dont le siège est 96 rue des Trois Fontanot à Nanterre (92000), par Me Priol, avocat ; la société SCC demande à la Cour :

1° à titre principal, d'annuler le jugement n° 1201115 du 7 février 2013 par lequel le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande tendant à la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été assignés au titre de la période allant du 1er avril 2004 au 31 juillet 2007 pour les sommes respectives de 15 719 250 euros, 5 285 173 euros et 2 156 828 euros en droits, intérêts de retard et majoration de 40 % pour manquement délibéré prévue à l'article 1729 du code général des impôts ;

2° de prononcer la décharge des rappels en litige ;

3° subsidiairement, de saisir la Cour de justice de l'Union européenne, dans le cadre du renvoi préjudiciel, des questions suivantes :

- a) " La France a-t-elle manqué à ses obligations en ne précisant pas suffisamment dans la réglementation - en ce compris la doctrine administrative - les cas et les conditions, telles que les vérifications et les diligences à satisfaire par les assujettis, notamment au regard des exigences de lutte contre la fraude, destinés à leur permettre de justifier de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée dans le cadre des livraisons intracommunautaires de biens " ;
- b) " La France méconnaît-elle les principes généraux de sécurité juridique et de confiance légitime en refusant à un assujetti le bénéfice de l'exonération de ses livraisons intracommunautaires, alors que l'assujetti a respecté les conditions et les vérifications énoncées par la réglementation - en ce compris la doctrine administrative - pour l'application de cette exonération " ;
- c) " La France méconnaît-elle le principe général de proportionnalité en omettant de fixer dans la réglementation les conditions exactes et précises auxquelles l'exonération des livraisons intracommunautaires est applicable et celles dans lesquelles elle n'est pas applicable, et en faisant reposer sur les seuls assujettis la responsabilité de l'application de l'exonération " ;

4° de mettre à la charge de l'Etat, d'une part la contribution à l'aide juridique prévue à l'article 1635 bis Q du code général des impôts dont elle s'est acquittée en application de l'article R. 761-1 du code de justice administrative et, d'autre part, la somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Elle soutient que :

- le jugement est entaché d'une insuffisance de motivation ;

- elle a mis en oeuvre des vérifications suffisantes avant, mais aussi pendant toute la durée des transactions d'achat-revente en gros de composants électroniques pour s'assurer de la fiabilité de ses partenaires commerciaux, le fournisseur monégasque Teckworld et son client de droit espagnol Green Mile ; elle a, notamment pour contrôler la validité du numéro d'immatriculation à la taxe sur la valeur ajoutée intracommunautaire de son client, consulté plusieurs bases de données, qui n'ont révélé aucune anomalie, mais aussi des tiers, tels que les autorités fiscales monégasques et le cabinet comptable monégasque Palmero afin de déterminer si son fournisseur était à jour du règlement de la taxe sur la valeur ajoutée ; les autorités espagnoles refusent quant à elles de communiquer ces renseignements, ce que l'administration française omet de préciser ; de plus, le risque fournisseur était en l'espèce plus important que le risque client dans la mesure où ce dernier la réglait avant la livraison des marchandises ; elle a également procédé à des vérifications physiques des matériels pendant la durée des transactions, notamment sur le site du transitaire, étant dans l'impossibilité de contrôler directement le circuit logistique constitué entre le fournisseur, le transitaire et le transporteur, les marchandises n'étant pas entreposées dans ses propres locaux ; près de huit mois avant l'intervention de l'administration, elle a cessé toute relation commerciale avec son client lorsque celui-ci n'a plus répondu à certaines de ses interrogations ; sa bonne foi doit dès lors être présumée ;
- elle dispose, pour justifier de l'effectivité des expéditions, d'éléments de preuve suffisants en dépit des erreurs matérielles figurant sur les lettres de voitures (CMR) ; l'ensemble de documents produits confirme la réalité des livraisons en direction de la Belgique ; les bons de commande adressés par son client mentionnent le lieu de livraison, ceux adressés par son fournisseur portent l'adresse du transitaire, les documents de transport (lettres de voiture internationale CMR) sont complétés par les différents intervenants ; elle dispose de télécopies de confirmation du transitaire Sertransit, et les factures émises par celui-ci récapitulent les transactions effectuées en direction de la Belgique à Sint Pieters, puis Ottignies et Wavre ;
- la doctrine administrative 3 A-3211, § 5, du 20 octobre 1999 ne fixe pas de liste exhaustive des documents à produire par le contribuable aux fins de justifier des expéditions intracommunautaires ; elle a communiqué à l'administration, et au tribunal, deux classeurs de pièces établissant la réalité des expéditions ; cette doctrine prévoyait que la validité du numéro de taxe sur la valeur ajoutée intracommunautaire de l'acquéreur suffisait à lui conférer le statut d'assujetti ; en l'espèce, la société Green Mile a communiqué son numéro d'immatriculation à la taxe en Espagne et elle-même en a vérifié la validité dès le début des transactions ; elle rapporte ainsi la preuve de son assujettissement ;
- elle a rempli les diligences prescrites par la doctrine précitée, et l'administration, bien qu'elle se prévale de la jurisprudence " Fauba France ", n'établit pas l'absence d'activité réelle de la société Green Mile à la date des opérations commerciales ;
- les livraisons intracommunautaires sont réelles et les griefs de l'administration, retenus par le tribunal, n'apportent pas la preuve du contraire ; d'abord, le caractère incomplet ou incohérent des documents de transport ne leur ôte pas toute pertinence eu égard à la nature des anomalies relevées ; de plus, ces documents ne sont pas établis par elle mais par un transporteur et un transitaire réputés ; les anomalies, en particulier relatives au poids des marchandises, ne privent pas davantage ces documents de transport de toute force probante ; ensuite, la vente de composants électroniques de haute valeur ne nécessite pas la mobilisation de moyens humains et matériels importants ; l'absence de tels moyens au sein de la société Green Mile ne pouvait donc éveiller le soupçon ; par ailleurs, les informations communiquées par l'administration fiscale espagnole au fisc français tendent à révéler l'existence de son client ; son adresse de domiciliation ne permet pas d'inférer son inexistence ; les adresses de livraison en Belgique, au domicile du gérant de la société Vette Services ou au siège de cette dernière, ne sont pas susceptibles de révéler l'impossibilité dans laquelle le destinataire final des marchandises aurait été de les réceptionner dès lors qu'il s'agit de biens de petite taille ne représentant que de faibles volumes ; l'abandon des locaux du siège de la société Vette Services, dont atteste l'administration fiscale belge, est postérieur à la période des opérations commerciales en litige ; elle n'avait pas l'obligation légale de se déplacer en Belgique ; outre qu'une telle exigence n'aurait pas permis de démontrer l'impossibilité de réceptionner les marchandises, elle outrepasserait les exigences de la jurisprudence européenne ; exiger du contribuable qu'il vérifie la validité du numéro d'immatriculation à la taxe sur la valeur ajoutée du client avant chaque transaction méconnaît en effet le principe de proportionnalité ; le retrait, le 25 novembre 2005, de ce numéro d'immatriculation par les autorités fiscales espagnoles, précède la date de fin des transactions d'à peine deux mois ; la Cour des comptes a elle-même relevé le peu de fiabilité de la base de données " VIES " ; enfin, l'absence de numéro intracommunautaire chez l'acquéreur ou son refus de le communiquer n'autorise pas la remise en cause du droit à exonération de la taxe sur la valeur ajoutée sur les transactions intracommunautaires ; le règlement des transactions par un opérateur hongkongais ne prouve pas davantage l'absence de réalité des transactions ;
- elle n'a pas sciemment participé à un circuit de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, aucun circuit frauduleux n'étant d'ailleurs identifié par le service, ce qui est un préalable à toute participation frauduleuse, consciente ou non ;
- en réalité, l'administration remet en cause l'exonération appliquée aux transactions en se bornant à contester soit l'existence même des opérations, soit la réalité des expéditions en Belgique ; si le tribunal prend acte de l'interruption par elle des transactions commerciales, il juge à tort qu'elle n'a pas fait preuve de suffisamment de diligences dès le commencement de celles-ci pour s'assurer de leur réalité ; toutefois, eu égard à l'imprécision des textes alors en vigueur, les nombreuses vérifications effectuées ne peuvent être tenues pour insuffisantes ; les opérateurs économiques n'ont pas à suppléer les insuffisances du droit national applicable en lui substituant des

règles commerciales propres ; par les diligences accomplies, elle a surpassé les exigences alors en vigueur et les informations dont elle disposait lui sont apparues suffisantes pour entrer en relation commerciale ; ce n'est qu'au cours du développement des opérations commerciales qu'il a été possible d'identifier un risque de participation à une fraude ;

- le tribunal applique par anticipation les dispositions de l'alinéa 2 du 1° du I de l'article 262 ter du code général des impôts, tel que modifié à partir du 1er janvier 2007 pour la transposition de l'article 28 quater A, devenu l'article 131 de la directive 2006/112/CE ; d'ailleurs, la doctrine administrative 3 A-7-07 publiée le 30 novembre 2007 développe, pour la première fois, les schémas de fraude dont il pouvait être question ; avant cette date, aucune mesure réglementaire - en ce compris la doctrine - ne précisait ni les risques encourus, ni les vérifications ou diligences à accomplir ; or, l'énoncé de ces conditions et obligations incombe aux Etats membres ; à défaut pour la France de l'avoir fait en temps utile, les rectifications en cause sont par suite privées de base légale ;
- il en résulte que ces redressements ne pouvaient être effectués sans méconnaître les principes communautaires, de proportionnalité, de sécurité juridique et de confiance légitime ; en effet, il appartient aux Etats membres, en vertu de l'article 131 de la directive européenne précitée, tel qu'interprété par la Cour de justice, de déterminer avec précision les moyens de preuve exigés et qui sont nécessaires à la justification des expéditions intracommunautaires ainsi que les conditions dans lesquelles un assujetti peut valablement établir qu'il ignorait ou ne pouvait savoir qu'il participait à une fraude ; la doctrine était lacunaire et constituait la seule source à laquelle le contribuable pouvait se référer ;
- eu égard au caractère d'obscurité de la réglementation alors en vigueur, elle est fondée à se prévaloir du principe dit de l'estoppel, dont l'invocation en matière fiscale est exclue seulement lorsque le texte est clair ;
- les rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge sont également contraires au principe de neutralité, qui est au centre du système commun de taxe sur la valeur ajoutée ;
- ces rappels portent de plus atteinte au droit au respect de ses biens en vertu de l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;
- le jugement du tribunal est insuffisamment motivé quant à l'application de la pénalité pour manquement délibéré dont les droits rappelés ont été assortis en ce que les premiers juges ne précisent pas en quoi les anomalies relevées par l'administration seraient la marque de sa participation à un schéma frauduleux ;
- l'application combinée des articles 262 ter et 1729 du code général des impôts méconnaît les articles 6 § 2 et 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ; il est constant que la pénalité pour manquement délibéré lui confère le caractère d'une sanction à connotation pénale ;

.....
Vu les autres pièces du dossier ;

Vu la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

Vu la sixième directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ;

Vu la directive 2006/112/CE du conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée ;

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

Vu le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 23 juin 2015 :

- le rapport de M. Locatelli, premier conseiller,
- les conclusions de M. Coudert, rapporteur public ;
- et les observations de Me Priol, pour la société SCC ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 24 juin 2015, présentée pour la société SCC ;

1. Considérant qu'après avoir vérifié la comptabilité de la société SCC, notamment au titre des exercices clos en 2005 et 2006, l'administration, estimant que la contribuable avait consciemment participé à des opérations de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée dans le cadre d'un négoce européen de composants électroniques, a remis en cause l'exonération de taxe que la société avait appliquée sur ses livraisons intracommunautaires en direction de la Belgique ; que le service lui a par suite notifié les rappels de taxe sur la valeur ajoutée en résultant et assorti les droits ainsi rappelés des intérêts de retard et de la pénalité de 40 % pour manquement délibéré prévue à l'article 1729 du code général des impôts ; que la société SCC relève appel du jugement du 7 février 2013 par

lequel le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande tendant à la décharge de ces rappels de taxe sur la valeur ajoutée ;

Sur la régularité du jugement attaqué :

2. Considérant qu'en jugeant que la société SCC, au vu des nombreuses anomalies qui affectaient, notamment, les documents de transport censés justifier de la réalité des opérations intracommunautaires de négoce de composants électroniques, ne pouvait ignorer qu'elle participait à un schéma de fraude, le tribunal a suffisamment motivé l'application de la pénalité de 40 % pour manquement délibéré prévue à l'article 1729 du code général des impôts, sans qu'il lui fût nécessaire de rappeler à nouveau l'ensemble des faits constitutifs du schéma frauduleux qui étaient détaillés au point 4 du jugement ; que, par suite, la décision attaquée n'est pas irrégulière pour ce motif ;

3. Considérant que si la société SCC a également entendu soutenir, plus globalement, que le jugement serait entaché d'insuffisance de motivation, il ressort des termes mêmes de ce jugement qu'il écarte les différents moyens présentés par la société tendant à contester le bien-fondé des impositions, tant en droits qu'en pénalités ; que, dans ces conditions, les premiers juges, qui n'étaient pas tenus de répondre à tous les arguments présentés par la société requérante, ont suffisamment motivé leur réponse aux moyens soulevés devant eux et n'ont pas entaché leur jugement d'irrégularité pour ce motif ;

Sur le bien-fondé des rappels de taxe sur la valeur ajoutée :

4. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 28 quater de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, aujourd'hui repris à l'article 138 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 : " A. Exonération des livraisons de biens. Sans préjudice d'autres dispositions communautaires et dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion ou abus éventuels, les Etats membres exonèrent : a) les livraisons de biens, au sens de l'article 5, expédiés ou transportés, par le vendeur ou par l'acquéreur ou pour leur compte en dehors du territoire visé à l'article 3 mais à l'intérieur de la Communauté, effectuées pour un autre assujetti, ou pour une personne morale non assujettie, agissant en tant que tel dans un Etat membre autre que celui du départ de l'expédition ou du transport des biens " ; qu'aux termes de l'article 262 ter du code général des impôts, pris pour la transposition de ces dispositions, dans sa rédaction applicable au litige : " I. Sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée : 1° Les livraisons de biens expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre Etat membre de la Communauté européenne à destination d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie (...) " ; que, si, pour l'application de ces dispositions, un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée disposant de justificatifs de l'expédition des biens à destination d'un autre Etat membre et du numéro d'identification à cette taxe de l'acquéreur, doit être présumé avoir effectué une livraison intracommunautaire exonérée, cette présomption ne fait pas obstacle à ce que l'administration fiscale puisse établir que les livraisons en cause n'ont pas eu lieu, en faisant notamment valoir que des livraisons, répétées et portant sur des montants importants, ont eu pour destinataires présumés des personnes dépourvues d'activité réelle ; que le droit à exonération de cet assujetti ne peut toutefois être remis en cause que s'il est établi, au vu des éléments dont il avait connaissance, qu'il savait ou aurait pu savoir en effectuant les diligences nécessaires, que la livraison intracommunautaire qu'il effectuait le conduisait à participer à une fraude fiscale ;

5. Considérant que la société SCC a placé sous le régime d'exonération de l'article 262 ter, dans sa rédaction applicable au titre de la période vérifiée, l'intégralité des expéditions vers la Belgique de ventes, à la société de droit espagnol Green Mile, de composants électroniques, qui ont représenté, entre juin 2005 et janvier 2006, soixante-quatre transactions d'un montant global de 95 919 507 euros ; qu'ayant présenté une série de pièces justificatives de l'expédition de ces biens à destination d'un autre Etat membre de l'Union européenne, telles que, notamment, des bons de commande, des factures, des bons de livraisons et des lettres de voiture internationale, ainsi que le numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée en Espagne de son acquéreur, la société SCC doit être présumée avoir effectué des livraisons intracommunautaires de composants électroniques exonérées de cette taxe ;

6. Considérant, toutefois, qu'il résulte de l'instruction que les résultats des procédures d'assistance administrative internationale, initiées par le vérificateur auprès des autorités fiscales belges et espagnoles, faisaient apparaître que sa cliente, la société Green Mile, était dépourvue de moyens humains et matériels permettant la réception et l'entreposage des marchandises, dès lors que les lieux de livraison de celles-ci différaient du lieu du siège de cette société, soit qu'ils correspondaient à des immeubles d'habitation, dont le domicile du gérant de la société de droit belge DVT, également administrateur de la société belge Vette Services, ou à des locaux désaffectés depuis plusieurs mois, soit que l'objet social de ces destinataires finaux était étranger à la revente de composants électroniques ; que l'administration met également en évidence que les documents justificatifs des transports, soit faisaient en partie défaut, soit, lorsqu'ils ont été fournis, étaient incomplets ou entachés d'incohérences

susceptibles de leur ôter leur valeur probante ; que, par exemple, et bien que comportant les cachets et signatures de l'expéditeur, du transporteur et du destinataire final, les lettres " CMR " ne justifiaient pas la nature des biens transportés, se bornant à mentionner des colis ou des cartons, sans autre référence que leurs poids, souvent en nombre égal alors que les quantités et les montants des marchandises pouvaient varier significativement, une plus grande quantité de biens, similaires selon les factures, pouvant ainsi paradoxalement peser moins lourd qu'une quantité plus faible de biens réputés être identiques ; que les adresses de livraison manquaient également de précision, voire étaient différentes de celles portées sur les bons de commandes ou les factures, sans que la société SCC n'avance d'explication plausible, ni n'établisse avoir complété ses informations pour s'assurer de la qualité et de la fiabilité de ses partenaires commerciaux ; que, compte tenu de l'ensemble de ces éléments et considérations, l'administration établit, comme il le lui incombe, que les expéditions intracommunautaires revendiquées par la société requérante, qui étaient nombreuses, répétées, et portaient sur des montants importants et en forte croissance, n'ont, dans leur ensemble, pas eu lieu ;

7. Considérant, néanmoins, que, nonobstant le renversement, par l'administration, de la présomption favorable de livraisons intracommunautaires, la société requérante ne saurait perdre son droit à déduction de la taxe que s'il peut être établi, au vu des éléments dont elle avait connaissance, qu'elle savait ou aurait dû savoir en effectuant les diligences nécessaires, que les livraisons en cause la conduisaient à participer à une fraude fiscale, ainsi qu'il a été dit au point 4. ;

8. Considérant, à cet égard, qu'il résulte de l'instruction que la société SCC, contrairement à ce qu'elle soutient, ne disposait que d'informations sommaires sur son client Green Mile, son unique fournisseur monégasque, son transitaire et son transporteur - dont il n'est d'ailleurs pas contesté que ces trois partenaires lui ont été imposés par son unique cliente - notamment sur leur qualité d'assujetti, sans qu'elle établisse avoir été dans l'impossibilité de procéder à des vérifications plus approfondies et systématiques ; qu'elle n'a en effet présenté que des informations imprécises, incomplètes ou qui ne couvraient pas, ou que partiellement, la période des transactions litigieuses ; qu'elle ne disposait pas du numéro d'immatriculation intracommunautaire à la taxe sur la valeur ajoutée en Belgique de la société Green Mile, pas plus que de celui des destinataires finaux des marchandises alors qu'il n'est pas établi qu'ils auraient été même recherchés ou que la société requérante aurait été dans l'impossibilité de les obtenir ; que la société SCC a également continué de facturer les transactions des mois de décembre 2005 et janvier 2006 en franchise de taxe alors que le numéro d'immatriculation à la taxe sur la valeur ajoutée en Espagne de la société Green Mile était périmé depuis le mois de novembre précédent ; qu'elle n'a pas davantage cherché à s'informer sur la solidité financière de son client et de son fournisseur, ce qui lui aurait notamment permis de constater que la société Green Mile, créée en 2003, n'avait jamais déposé aucun bilan au titre des exercices antérieurs à ceux en litige et disposait d'un capital social extrêmement faible - 3 100 euros - rapporté au montant des transactions s'élevant à près d'une centaine de millions d'euros ainsi qu'il a été dit ; que les ventes de composants électroniques étaient en outre réglées dès la commande sans que la société SCC ne s'interroge sur les motifs d'une telle pratique qui, si elle lui était très favorable, demeurait pour le moins inhabituelle, et dont il reste à démontrer qu'elle était conforme aux usages commerciaux de la profession de négoce de matériels informatiques ; que, de surcroît, la société ne disposait d'aucun renseignement sur la banque hongkongaise procédant aux règlements des ventes, alors qu'elle-même usait d'une agence bancaire basée à Londres pour le règlement du fournisseur monégasque Teckworld ; qu'enfin, et surtout, la société SCC n'a jamais souscrit aucune déclaration d'échanges de biens, pourtant obligatoire, au titre des soixante-quatre transactions réalisées sur la période allant de juin 2005 à janvier 2006 ;

9. Considérant, par ailleurs, que la circonstance que la France n'aurait pas mis en oeuvre un système de prévention suffisamment performant susceptible d'alerter et d'informer les contribuables des risques de participation à un circuit de fraude, un tel fait, en tout état de cause, ne pouvait dispenser la contribuable de compléter et de vérifier les informations par trop sommaires, parcellaires, incohérentes, voire suspectes, dont elle disposait ou qui lui étaient adressées par ses client, fournisseur, transitaire et transporteur, et risquaient, en cas de contrôle, d'être regardées comme insuffisantes pour justifier de l'expédition effective des marchandises dans un autre Etat membre ; que cette obligation de justification, qui incombe au contribuable souhaitant bénéficier de l'exonération prévue à l'article 262 ter, laquelle est de droit pour autant qu'il établisse en remplissant effectivement les conditions, ne saurait, en tant que telle, être transférée ou déléguée à l'Etat, une telle responsabilité ressortissant en propre à l'assujetti alors qu'il peut apporter la justification des expéditions intracommunautaires de marchandises qu'il allègue, par tout moyen de preuve, dont il appartient ensuite à l'administration, sous le contrôle du juge, d'apprécier la force probante ; que cette obligation est compatible avec les objectifs européens, tels qu'interprétés par la Cour de justice de l'Union européenne, de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale, dont les modalités de mise en oeuvre relèvent des Etats membres ;

10. Considérant, en la circonstance, que, pour établir une présomption de fraude à la taxe sur la valeur ajoutée, l'administration, en estimant que les documents de transport qui lui ont été présentés, en raison des nombreuses anomalies dont ils étaient entachés - ou leur absence de production - ne constituaient pas un faisceau d'indices probants de nature à justifier de l'expédition effective des marchandises à destination d'un autre Etat membre de l'Union européenne, n'a pas méconnu sa propre doctrine, notamment référencée 3-A-3211 du 20 octobre 1999, laquelle ne fixait aucune liste limitative des éléments de preuve susceptibles d'être apportés par

la contribuable ; qu'enfin, la société requérante ne peut rien tirer d'utile de la documentation administrative de base référencée 3-A-7-07 du 30 novembre 2007, en ce qu'elle soutient que cette doctrine serait plus lisible et complète s'agissant des conditions à remplir pour justifier du droit à exonération de la taxe sur la valeur ajoutée sur les expéditions intracommunautaires que celle du 20 octobre 1999, dès lors que, postérieure aux années d'imposition en litige, elle ne saurait être utilement opposée, étant observé que l'administration n'a pas fait, en l'espèce, une application de l'article 262 ter dans sa version commentée par cette documentation, dont la société ne précise d'ailleurs pas en quoi ces doctrines différaient l'une de l'autre sur la question de la détermination des modalités d'administration de la preuve de l'expédition des marchandises dans un autre Etat membre, la liste des pièces admissibles n'étant pas plus limitative dans la première que dans la seconde ;

11. Considérant, en deuxième lieu, que les diligences de vérifications complémentaires, dont il pouvait être attendu, eu égard au contexte singulier, voire suspect, dans lequel sont intervenues les livraisons intracommunautaires litigieuses, qu'elles fussent mises en oeuvre par la société SCC, ne sont pas davantage incompatibles avec le droit de l'Union européenne tel qu'interprété par la Cour de justice de l'Union européenne ; qu'en effet, cette dernière dit notamment pour droit, en particulier dans son arrêt du 21 juin 2012 Mahageben kft et Dávid

(aff. 80/11 et 142/11), que, si la détermination des mesures pouvant raisonnablement être exigées d'un assujetti souhaitant exercer le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée pour s'assurer que ses opérations ne sont pas impliquées dans une fraude dépend essentiellement de circonstances d'espèce, lorsqu'il existe des indices permettant de soupçonner l'existence d'irrégularités ou de fraude, un opérateur avisé pourrait, selon ces circonstances, se voir obliger de prendre des renseignements sur un autre opérateur auprès duquel il envisage d'acheter des biens ou des services afin de s'assurer de la fiabilité de celui-ci ; que ce n'est que lorsque l'administration fiscale exige, de manière générale, c'est-dire indépendamment de tout contexte particulier, une obligation de vérification systématique et approfondie de la fiabilité de son fournisseur par l'assujetti - mais il ne saurait en aller différemment d'un client avec lequel le contribuable envisage de commercer - que la Cour de justice estime qu'une telle obligation excède les diligences normales qui peuvent être attendues d'un opérateur économique ;

12. Considérant, en conséquence, que l'administration, compte tenu des circonstances particulières de l'espèce rappelées au point 8., a pu, à bon droit, sans méconnaître les principes de sécurité juridique, de confiance légitime, de clarté, de proportionnalité et de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée, remettre en cause le bénéfice de l'exonération que la société avait appliquée à l'ensemble des soixante-quatre livraisons intracommunautaires revendiquées dès lors qu'au vu des enseignements portés à sa connaissance par ses partenaires, notamment son client, et de son abstention déraisonnable à procéder aux vérifications d'usage que ces informations, à la fois imprécises, parcellaires ou contradictoires, auraient pourtant dû lui inspirer, la société SCC, si elle avait effectué ces diligences, aurait dû savoir que les expéditions intracommunautaires qu'elle facturait en franchise de taxe la conduisaient à participer à une fraude fiscale à cette taxe ;

13. Considérant, en troisième lieu, que, si l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales prévoit en particulier que toute personne a droit au respect de ses biens, ces stipulations ne sauraient par elles-mêmes faire obstacle à la possibilité, pour l'administration, de contrôler la bonne application de la loi fiscale, et en particulier qu'une entreprise est en droit de bénéficier de l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée sur les livraisons de biens qu'elle soutient avoir expédiés ou transportés sur le territoire d'un autre Etat membre ; qu'à défaut que le contribuable ait accompli les diligences de nature à en justifier, le rappel, par l'administration, de la taxe indûment exonérée et, par suite, légalement due, ne peut, par hypothèse, être à l'origine d'aucune créance de ce contribuable sur l'Etat, constitutive d'un bien de ce dernier auquel il serait porté atteinte au sens et pour l'application des stipulations de l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne ;

14. Considérant, enfin, que la société requérante soutient que le principe dit de l'estoppel, issu à l'origine du droit anglais, qui veut qu'une partie, après avoir adopté une position claire sur sa future conduite à l'égard de l'autre partie, ne puisse modifier ultérieurement cette position ou ce comportement d'une façon qui affecte les rapports de droit entre les parties, serait ici applicable, motif pris que la réglementation nationale alors applicable ne fixait pas avec une précision suffisante les conditions, notamment les diligences à accomplir, pour l'obtention du droit à exonération de la taxe sur la valeur ajoutée sur les transactions intracommunautaires ;

15. Considérant, toutefois, qu'un contribuable, avant comme après le 1er janvier 2007, demeure libre d'administrer, par tous moyens, la preuve de l'expédition intracommunautaire des marchandises qu'il revendique, ainsi qu'il a déjà été dit au point 10. à propos de la doctrine de l'administration ; que la circonstance que la loi fiscale ne fixe aucune liste limitative ou exhaustive des pièces qu'un contribuable est recevable à présenter à cette fin - ce qui ne peut être regardé comme inhabituel de la part du législateur - ne saurait, eu égard au principe de liberté d'administration de la preuve, entacher cette législation d'un quelconque défaut de précision ou de clarté ; que, d'autre part, et en tout état de cause, les litiges fiscaux ont pour objet de déterminer le montant de l'impôt légalement dû, de trancher des contestations sur les procédures suivies par l'administration pour en assurer le recouvrement ou de statuer sur le

bien-fondé de l'application des sanctions fiscales prévues par les textes législatifs ou réglementaires et que les obligations des contribuables résultent des textes législatifs et réglementaires, à l'application desquels l'administration ne peut renoncer ; que, sous réserve des garanties prévues pour le contribuable par les articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales, ainsi que de celles dont le juge de l'impôt assure le respect, la position ou le comportement de l'administration avant la procédure contentieuse, lors de l'instruction de la réclamation ou en cours d'instance devant le juge de l'impôt, quelles que soient leurs évolutions ou contradictions éventuelles, ne peuvent faire obstacle à l'application par le juge de l'impôt de la loi fiscale, au regard des moyens soulevés par chacune des parties et de ceux qu'il est tenu de relever d'office ; que les dispositions des articles L. 80 A et L. 80 B, qui ont précisément pour objet de permettre au contribuable, dans les conditions et limites qu'ils fixent, d'opposer à l'administration l'interprétation d'un texte fiscal qu'elle a formellement admise ou une prise de position formelle de sa part sur une situation de fait au regard du texte fiscal, visent ainsi à préserver les droits du contribuable au regard du principe de sécurité juridique ; que, par conséquent, la société SCC n'est pas fondée à se prévaloir du principe dit de l'estoppel alors qu'il résulte de l'instruction qu'elle a, dans le cadre du débat précontentieux, et devant le juge de l'impôt, pu faire valoir contradictoirement ses arguments tenant à l'expédition effective des biens concernés ;

Sur l'application de la pénalité pour manquement délibéré :

16. Considérant, en premier lieu, d'une part, qu'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 : 40 % en cas de manquement délibéré ", et qu'aux termes du deuxième alinéa de l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales applicable aux sanctions mises en recouvrement à compter du 1er janvier 2001 : " Les sanctions fiscales ne peuvent être prononcées avant l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document par lequel l'administration a fait connaître au contribuable ou redevable concerné la sanction qu'elle se propose d'appliquer, les motifs de celle-ci et la possibilité dont dispose l'intéressé de présenter dans ce délai ses observations " ;

17. Considérant, d'autre part, qu'aux termes du paragraphe 1 de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales : " 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 par la loi, qui décidera (...) du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle (...) " et qu'aux termes du paragraphe 3 du même article : " Tout accusé a droit notamment à : (...) c. se défendre lui-même ou avoir l'assistance d'un défenseur de son choix (...) " ;

18. Considérant que la majoration prévue à l'article 1729 du code général des impôts est au nombre des sanctions administratives constituant des " accusations en matière pénale " au sens des stipulations précitées de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et qu'il résulte des dispositions précitées de cet article et de l'article L. 80 D du livre des procédures fiscales que l'administration doit faire connaître au redevable, au moins trente jours avant la mise en recouvrement de la pénalité, les motifs de la sanction envisagée et la possibilité de présenter ses observations ;

19. Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'administration a, dans la proposition de rectification du 27 juin 2008, fait connaître à la société SCC sa volonté d'appliquer la pénalité pour manquement délibéré aux rappels de taxe sur la valeur ajoutée litigieux ; qu'elle a, à cette fin, précisé qu'eu égard à la part importante des livraisons intracommunautaires revendiquées, représentant environ 10 % de son chiffre d'affaires, l'absence de tout contrôle par la société requérante visant à s'assurer de la nature effective et de la réalité objective de ces opérations était anormale, alors qu'un contrôle minimal lui aurait révélé que la société Green Mile ne détenait pas les moyens d'exploitation nécessaires à l'exercice d'une activité d'achat-revente de matériels informatiques faute d'existence réelle, que les modalités de transport, qui ne lui permettaient pas a priori de s'assurer de la destination finale des marchandises n'ont pas davantage entraîné la mise en oeuvre d'un contrôle visant à en vérifier la réalité, et que les circonstances que les documents de transport étaient entachés d'anomalies et d'incohérences et les règlements des transactions provenaient d'établissements financiers étrangers, sans lien apparent avec celles-ci, auraient également été de nature à l'inciter à prendre de telles mesures de contrôle ; qu'elle en a ensuite déduit que ce défaut de contrôle minimal avait constitué un manquement délibéré de la société SCC aux obligations de prudence en usage dans les relations commerciales ; qu'enfin, dans sa réponse du 12 novembre 2008, le service a également relevé que la contribuable n'avait présenté aucune observation sur l'application de cette pénalité et que, dès lors, elle ne pouvait qu'être maintenue ; qu'il suit de là que la proposition de rectification et la réponse de l'administration aux observations du contribuable étaient suffisamment motivées sur ce point ; que, dès lors, la société requérante n'est pas fondée à soutenir qu'elle a été privée du droit de se défendre valablement et que, par suite, les garanties prévues à l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales auraient été, en l'espèce, méconnues ;

20. Considérant, en second lieu, qu'en mentionnant, ainsi qu'il vient d'être dit, qu'eu égard notamment à

l'importance de la part prise, dans son chiffre d'affaires, par les livraisons intracommunautaires, la société SCC ne pouvait se dispenser de prendre les précautions qui lui auraient permis d'appréhender que son client ne disposait pas des moyens nécessaires à l'exercice d'une activité de négoce de composants électroniques, et en précisant, d'autre part, que tant les modalités que les documents de transport présentés ne permettaient pas de justifier la sortie effective du territoire français des marchandises vendues, l'administration établit que l'abstention de la société à accomplir les diligences nécessaires a été consciente, traduisant ainsi sa volonté délibérée d'éluder l'impôt et justifie, par suite, du bien-fondé de l'application de la pénalité pour manquement délibéré aux rappels de taxe sur la valeur ajoutée en litige ;

21. Considérant qu'il résulte de l'ensemble de ce qui précède, et sans qu'il soit besoin de saisir la Cour de justice de l'Union européenne à titre préjudiciel, que la société SCC n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande ; que, par voie de conséquence, ses conclusions tendant, d'une part, au remboursement de la contribution pour l'aide juridique alors prévue à l'article 1635 bis Q du code général des impôts et, d'autre part, à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative doivent également être rejetées ;

DECIDE :

Article 1er : La requête de la société SCC est rejetée.

"

"

"

"

21

2

N° 13VE01075

Analyse

Abstrats : 19-06-02-08-04 Contributions et taxes. Taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées. Taxe sur la valeur ajoutée. Liquidation de la taxe. Fraude.