

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE NANTES**

N° 19NT03579

MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES
FINANCES ET DE LA RELANCE
c/ SAS Technitoit

M. Brasnu
Rapporteur

Mme Chollet
Rapporteuse publique

Séance du 17 mai 2021
Décision du 28 mai 2021

19-06-02-05
C +

REPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

La cour administrative d'appel de Nantes

(1^{ère} chambre)

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société par actions simplifiée (SAS) Technitoit a demandé au tribunal administratif de Nantes de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1^{er} avril 2012 au 31 mars 2013.

Par un jugement n° 1606202 du 25 juillet 2019, le tribunal administratif de Nantes a prononcé un non-lieu à statuer sur les conclusions de la requête à hauteur du dégrèvement d'un montant de 11 760 euros prononcé en cours d'instance (article 1^{er}), a prononcé la décharge, en droits et pénalités, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée demeurant à la charge de la société au titre de la période du 1^{er} avril 2012 au 31 mars 2013 (article 2) et a condamné l'Etat à verser à la société Technitoit la somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative (article 3).

Procédure devant la cour :

Par une requête et des mémoires, enregistrés les 5 septembre 2019, 17 avril 2020 et 12 mars 2021, ce dernier mémoire n'ayant pas été communiqué en l'absence d'éléments nouveaux, le ministre de l'économie, des finances et de la relance demande à la cour :

1°) d'annuler les articles 2 et 3 de ce jugement ;

2°) de remettre à la charge de la société Technitoit la somme de 337 365 euros (224 910 euros en droits, 22 491 euros d'intérêts de retard et 89 964 euros de majoration pour manquement délibéré) au titre de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à la période du 1^{er} avril 2012 au 31 mars 2013, avec toutes les conséquences de droit ;

3°) d'ordonner la restitution de la somme de 2 000 euros indûment versée à la société au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- c'est à tort que les premiers juges se sont fondés, pour prononcer la décharge des impositions litigieuses, sur la méconnaissance des dispositions de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales ;
- en l'absence de livraison de bien, le versement d'un acompte n'ouvre pas de droit à déduction, la France n'ayant pas transposé, en vertu de l'article 66 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, la règle prévue à l'article 65 de cette même directive ;
- c'est à bon droit que le vérificateur a remis en cause le droit à déduction de la société au motif que l'opération présentait un caractère fictif ; le seul fait que les biens n'ont pas été livrés suffit à révéler le caractère fictif de l'opération ;
- en l'absence de livraison des produits, la société ne pouvait de bonne foi ignorer le fait qu'elle ne pouvait user de son droit à déduction.

Par un mémoire en défense et un mémoire, enregistrés les 20 novembre 2019 et 13 octobre 2020, la SAS Technitoit, représentée par Me Simon, conclut au rejet de la requête et à ce que soit mis à la charge de l'Etat le versement de la somme de 4 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- les moyens soulevés par le ministre ne sont pas fondés ;
- à la date à laquelle la facture a été émise, les parties étaient convaincues que le produit « opusdry » serait commercialisé très rapidement ;
- les factures ne présentent pas un caractère fictif ;
- le droit à déduction prend naissance à la date d'encaissement de l'acompte, en application de l'article 65 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ; la dérogation prévue par l'article 66 de cette directive ne permet pas de reporter le droit à déduction à la date de la livraison ;
- la majoration pour manquement délibéré n'est pas fondée.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- 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 M. Brasnu,
- les conclusions de Mme Chollet, rapporteure publique,
- et les observations de Me Poirrier-Jouan, pour la SAS Technitoit.

Considérant ce qui suit :

1. La société par actions simplifiée (SAS) Technitoit, exerce une activité de rénovation de l'habitat et de restauration de toitures et de façades. Elle a conclu, le 14 janvier 2013, un contrat de licence de distribution exclusive par lequel la société Néocit lui a concédé le droit de distribuer une solution protectrice issue de la recherche en nano-technologies, conditionnée sous forme de sprays et commercialisée sous la marque « Opusdry ». Par ce contrat, la société Technitoit s'est engagée à acheter à la société Néocit 200 000 sprays par an. Le 16 janvier 2013, la société Néocit a édité un document intitulé « facture » portant sur la vente de 42 500 sprays pour un montant de 1 372 410 euros, dont 224 910 euros de taxe sur la valeur ajoutée. Au titre de la déclaration de taxe sur la valeur ajoutée relative au mois de janvier 2013, la société Technitoit a porté ce montant de 224 910 euros en déduction. A l'occasion d'une vérification de comptabilité, le service, après avoir constaté que les produits n'avaient jamais été livrés, a remis en cause le caractère déductible de la somme de 224 910 euros et décidé d'appliquer la majoration pour manquement délibéré prévue au a. de l'article 1729 du code général des impôts. Après mise en recouvrement des impositions découlant de ce contrôle, la société a demandé au tribunal administratif de Nantes de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1^{er} avril 2012 au 31 mars 2013. Par un jugement n° 1606202 du 25 juillet 2019, le tribunal administratif de Nantes a prononcé un non-lieu à statuer sur les conclusions de la requête à hauteur du dégrèvement d'un montant de 11 760 euros prononcé en cours d'instance (article 1^{er}), a prononcé la décharge, en droits et pénalités, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée demeurant à la charge de la société au titre de la période du 1^{er} avril 2012 au 31 mars 2013 (article 2) et a condamné l'Etat à verser à la société Technitoit la somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative (article 3). Le ministre de l'économie, des finances et de la relance relève appel des articles 2 et 3 de ce jugement.

2. Aux termes de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales : *« L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande »* et aux termes de l'article L. 103 du même livre : *« L'obligation du secret professionnel (...) s'applique à toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au code général des impôts. / Le secret s'étend à toutes les informations recueillies à l'occasion de ces opérations (...) »*.

3. L'obligation ainsi faite à l'administration fiscale de tenir à la disposition du contribuable qui le demande, avant la mise en recouvrement d'impositions établies au terme d'une procédure de rectification contradictoire ou par voie d'imposition d'office, les documents ou copies de documents qui contiennent les renseignements qu'elle a utilisés pour procéder aux redressements correspondants, sauf dans le cas où ces renseignements sont librement accessibles au public, permet au contribuable de vérifier l'authenticité de ces documents et d'en discuter la teneur ou la portée et constitue ainsi une garantie pour l'intéressé. Cette obligation ne peut toutefois porter que sur les documents originaux ou les copies de ces documents effectivement détenus par les services fiscaux. Par suite, dans le cas où l'administration, dans l'exercice de son droit de communication, a pris des copies des

documents détenus par un autre service, elle est tenue, en principe, de mettre l'intégralité de ces copies à la disposition du contribuable. Cependant, l'obligation du secret professionnel prévu à l'article L. 103 du livre des procédures fiscales, peut faire obstacle à la communication par l'administration à un contribuable de renseignements concernant un tiers, sans le consentement de celui-ci ou de toute personne habilitée à cet effet. Dès lors, des redressements fondés sur des documents dont les copies détenues par les services fiscaux n'ont été communiquées au contribuable qu'après occultation des informations couvertes par un tel secret peuvent être régulièrement établis. Dans l'hypothèse où l'administration fiscale estime que certains documents ou certaines copies de documents qui se trouvent en sa possession et qu'elle a utilisés pour fonder un redressement ne peuvent être communiqués au contribuable qu'après occultation des informations couvertes par un secret protégé par la loi, il lui appartient, dans tous les cas, d'apporter des éléments d'information appropriés sur la nature des passages occultés et les raisons de leur occultation.

4. Il résulte de l'instruction, et notamment du contenu de la proposition de rectification du 13 avril 2015 et de la réponse aux observations du contribuable du 9 juillet 2015, que, pour établir l'imposition en litige, le vérificateur s'est seulement fondé sur le fait que les produits n'avaient jamais été livrés et que cette circonstance était confirmée par l'examen des documents comptables, puisqu'au 31 mars 2013, les biens n'avaient été ni revendus, ni inscrits en stock. Si, dans la proposition de rectification, le vérificateur a cité, à une seule reprise, un extrait du procès-verbal d'audition du 20 février 2014 de M. G., secrétaire général de la société Ben Touch, par la brigade de contrôle et de recherches des finances publiques de Maine-et-Loire, l'extrait en question porte sur un simple élément de contexte. L'extrait porte en effet sur les raisons pour lesquelles la production des sprays n'a pas pu être réalisée de manière industrielle, et est ainsi sans incidence sur le motif retenu par le vérificateur, à savoir l'absence de livraison. En outre, lorsque l'administration a communiqué, le 28 mai 2015, à la demande de la société, le procès-verbal d'audition en cause, ce passage n'a pas été occulté. Enfin, si, dans la réponse aux observations du contribuable, le service a mentionné, s'agissant de la majoration pour manquement délibéré, le fait que la société Technitoit avait nécessairement connaissance des difficultés de fabrication compte tenu de leur de leur actionnariat commun, aucun élément ne permet d'établir que le service se serait fondé sur les déclarations de M. G. qui ont été occultées lors de la communication du procès-verbal. En effet, si, dans un des passages occultés, M. G. a énuméré les actionnaires de la société Néocit au moment de sa création, l'administration a cité, dans la réponse aux observations du contribuable, une répartition différente du capital de la société Néocit, puisqu'il s'agissait de la répartition du capital au moment de la vente. Ainsi, l'administration ne s'étant pas fondée sur le procès-verbal d'audition du 20 février 2014 pour établir l'imposition en litige, elle n'était pas tenue de communiquer au contribuable une copie de ce procès-verbal. La circonstance que certaines réponses de M. G. figurant dans ce procès-verbal aient été occultées est dès lors sans incidence. Il suit de là que c'est à tort que les premiers juges ont prononcé la décharge des impositions en litige au motif que les dispositions de l'article L. 76 B avaient été méconnues.

5. Il appartient toutefois à la cour, saisie de l'ensemble du litige par l'effet dévolutif de l'appel, d'examiner les autres moyens soulevés par la société Technitoit devant le tribunal administratif de Nantes et la cour.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

En ce qui concerne la compatibilité des dispositions de l'article 269 du code général des impôts avec les dispositions du droit de l'Union européenne :

6. Aux termes du 2 du I de l'article 271 du code général des impôts : « *Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable.* ». L'article 269 du même code prévoit que : « *1. Le fait générateur de la taxe se produit : a) Au moment où la livraison, l'acquisition intracommunautaire du bien ou la prestation de services est effectué ; (...) 2. La taxe est exigible : a) Pour les livraisons et les achats visés au a du 1 (...), lors de la réalisation du fait générateur ; (...) c) Pour les prestations de services autres que celles visées au b bis, lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur option du redevable, d'après les débits.* ».

7. L'article 63 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 prévoit que : « *Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe devient exigible au moment où la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée.* ». Selon l'article 65 de la même directive : « *En cas de versements d'acomptes avant que la livraison de biens ou la prestation de services ne soit effectuée, la taxe devient exigible au moment de l'encaissement, à concurrence du montant encaissé.* ». L'article 66 de la même directive dispose que : « *Par dérogation aux articles 63, 64 et 65, les Etats membres peuvent prévoir que la taxe devient exigible pour certaines opérations ou certaines catégories d'assujettis à un des moments suivants : a) au plus tard lors de l'émission de la facture ; b) au plus tard lors de l'encaissement du prix ; c) en cas d'absence d'émission ou d'émission tardive de la facture, dans un délai déterminé à compter de la date du fait générateur.* ».

8. La société Technitoit soutient que les dispositions de l'article 269 du code général des impôts sont incompatibles avec celles de l'article 65 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, dès lors qu'elles ne permettent pas de rendre exigible la taxe sur la valeur ajoutée, afférente à un acompte, au moment de l'encaissement de cet acompte. Le ministre soutient en réponse que l'article 66 de cette même directive autorise les Etats membres à déroger à la règle posée à l'article 65 de la directive, relative aux acomptes. Toutefois, la France, en prévoyant à l'article 269 du code général des impôts que la taxe devient exigible, pour les livraisons de biens, au moment de la livraison, n'a pas fait usage de la dérogation prévue à l'article 66 de la directive. Il suit de là que la société Technitoit est fondée à soutenir que doivent être écartées les dispositions l'article 269 du code général des impôts, qui sont incompatibles avec les objectifs de l'article 65 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006, en ce que ces dispositions n'ont pas prévu, dans le cas d'une livraison de biens, que la taxe devienne exigible, et par conséquent déductible, au moment de l'encaissement d'un acompte.

En ce qui concerne l'exercice du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée sur le fondement des dispositions de l'article 65 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 :

9. L'administration fiscale soutient que l'opération d'achat de 42 500 sprays effectuée le 16 janvier 2013, pour un montant de 1 372 410 euros, présentait un caractère fictif dès lors que la société Technitoit avait connaissance, dès le 16 janvier 2013, du fait que les sprays en question ne pourraient pas lui être livrés.

10. En vertu des dispositions combinées des articles 271, 272 et 283 du code général des impôts, un assujetti n'est pas en droit de déduire de la taxe sur la valeur ajoutée dont il est redevable à raison de ses propres opérations, la taxe portée sur des factures correspondant à des biens ou à des prestations de services qui ne lui ont pas été effectivement fournis, dès lors qu'il ne pouvait en ignorer l'existence.

11. Toutefois, il résulte de l'interprétation de l'article 65 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée retenue par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans ses arrêts Firin OOD du 13 mars 2014 (aff. C-107/13) et Kollross et Wirtl du 31 mai 2018 (aff. C-660/16 et C-661/16), que, si le fait générateur de la taxe sur la valeur ajoutée et son exigibilité interviennent en principe au moment où la livraison du bien ou la prestation de services est effectuée, la taxe devient toutefois exigible dès l'encaissement, à concurrence du montant encaissé, lorsque des acomptes sont versés avant que la livraison de bien ne soit effectuée. Pour que la taxe sur la valeur ajoutée soit exigible avant que la livraison ait encore été effectuée, il faut, d'une part, que tous les éléments pertinents du fait générateur, c'est-à-dire de la future livraison, soient déjà connus et donc, en particulier, que, au moment du versement de l'acompte, les biens soient désignés avec précision et, d'autre part, que la réalisation de la livraison ne soit pas incertaine. Afin d'apprécier l'élément de certitude quant à la réalisation de la livraison ou de la prestation, qui conditionne l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à l'acompte et la naissance corrélatrice du droit à déduction, il y a lieu de se placer au moment du versement de cet acompte. Dans ces conditions, dès lors que, au moment de l'encaissement d'un acompte, les conditions liées à l'exigibilité de la taxe sur la valeur ajoutée sont réunies, le droit à déduction prend naissance et l'assujetti ayant versé cet acompte est fondé à exercer ce droit à ce moment, sans qu'il y ait lieu de tenir compte d'autres éléments de fait, connus postérieurement, qui rendraient incertaine la réalisation de la livraison ou de la prestation en cause. En revanche, le bénéfice de ce droit doit être refusé s'il est établi, au regard d'éléments objectifs, que, au moment du versement de l'acompte, il savait ou ne pouvait raisonnablement ignorer que cette livraison ou cette prestation était susceptible de ne pas se réaliser.

12. La société Technitoit fait valoir sans être contredite qu'elle avait réservé des stands aux foires de Paris et de Bordeaux en avril et mai 2013, foires au cours desquelles des clients lui ont d'ailleurs réservé des sprays. Elle fait également valoir, là encore sans être contredite, qu'elle avait réservé un emplacement publicitaire sur un catamaran et engagé des coûts pour l'impressions de supports de communication. Dans ces conditions, l'administration n'est pas fondée à soutenir que, à la date du 16 janvier 2013, la société Technitoit savait ou ne pouvait raisonnablement ignorer que cette livraison de sprays était susceptible de ne pas se réaliser.

S'agissant de la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à la somme de 800 000 euros versée à la société Néocit au mois de janvier 2013 :

13. Il résulte de l'instruction que le document intitulé « facture » du 16 janvier 2013 prévoyait qu'un acompte de 960 687 euros, soit 70% du montant total, devait être versé par la société Technitoit. Par ailleurs, il ressort de l'extrait du grand livre produit par la SAS Technitoit que celle-ci a versé à la société Néocit, au mois de janvier 2013, une somme de 800 000 euros toutes taxes comprises. Cette somme de 800 000 euros, qui est inférieure au montant de l'acompte indiqué sur le bon de commande du 16 janvier 2013, doit être regardée comme un acompte. En outre, et ainsi qu'il a été indiqué au point 12, à la date à laquelle cet acompte a été versé, la société Technitoit ne disposait d'aucun élément lui permettant de penser que la livraison de sprays ne pourrait finalement pas être réalisée.

14. Il résulte de ce qui précède que la SAS Technitoit est fondée à soutenir que la taxe sur la valeur ajoutée afférente à cet acompte, soit la somme de 131 104 euros, pouvait faire l'objet d'une déduction au titre du mois de janvier 2013, sur le fondement des

dispositions, inconditionnelles et suffisamment précises, de l'article 65 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006.

S'agissant du surplus du rappel de taxe sur la valeur ajoutée :

15. Il résulte des dispositions combinées des articles 269 et 271 du code général des impôts cités au point 6 que le droit à déduction prend naissance, en principe, au moment de la livraison des biens. Si la société était en droit, ainsi qu'il a été dit au point 14, de déduire, au titre du mois de janvier 2013, la taxe sur la valeur ajoutée afférente à l'acompte de 800 000 euros toutes taxes comprises, elle ne pouvait en revanche, en l'absence de livraison des biens, porter en déduction l'intégralité de la taxe sur la valeur ajoutée mentionnée sur le bon de commande du 16 janvier 2013. La société Technitoit fait cependant valoir qu'elle était tout de même en droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée afférente à deux versements de 156 000 euros et de 294 000 euros réalisés au mois de février 2013, ces deux versements constituant, selon elle, des acomptes. Toutefois, ainsi qu'il a été rappelé au point 11, le droit à déduction, pour un acompte, prend naissance au moment de l'encaissement de cet acompte par le fournisseur. Or, il ressort de l'extrait du grand livre de comptes de la société Technitoit que les deux versements d'un montant de 156 000 euros et de 294 000 euros ont été effectués le 8 février 2013. Ces deux versements ayant été effectués au mois de février 2013, ils ne pouvaient donc faire l'objet d'une déduction au titre du mois de janvier 2013. Au demeurant, ces versements excédaient le montant de l'acompte de 70% mentionné dans le bon de commande du 16 janvier 2013. Dès lors, c'est à bon droit que l'administration fiscale a remis en cause la déduction au titre du mois de janvier 2013 de la taxe sur la valeur ajoutée afférente au montant de 572 410 euros (1 372 410 euros – 800 000 euros), soit un montant en droits de 93 806 euros.

En ce qui concerne la majoration pour manquement délibéré :

16. L'article 1729 du code général des impôts prévoit que : « *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 ; (...)* ».

17. Pour justifier l'application de la majoration pour manquement délibéré, l'administration fiscale s'est fondée sur le fait que la société avait connaissance, dès le 16 janvier 2013, du fait que les sprays en question ne pourraient pas lui être livrés et qu'elle ne pouvait ainsi de bonne foi ignorer que l'opération présentait un caractère fictif. Toutefois, ainsi qu'il a été indiqué au point 12, l'administration n'est pas fondée à soutenir que, à la date du 16 janvier 2013, la société Technitoit savait ou ne pouvait raisonnablement ignorer que cette livraison de sprays était susceptible de ne pas se réaliser. Dans ces conditions, l'administration fiscale ne peut être regardée comme apportant la preuve, qui lui incombe, du caractère délibéré du manquement.

18. Il résulte de tout ce qui précède que le ministre de l'économie, des finances et de la relance est seulement fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Nantes a prononcé la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée afférents à la somme de 572 410 euros (1 372 410 euros – 800 000 euros), soit un montant en droits de 93 806 euros.

Sur les frais liés au litige :

19. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 1 500 euros au titre des frais exposés par la SAS Technitoit et non compris dans les dépens.

DECIDE :

Article 1^{er} : Les rappels de taxe sur la valeur ajoutée d'un montant de 93 806 euros en droits ainsi que les intérêts de retard afférents sont remis à la charge de la SAS Technitoit.

Article 2 : L'article 2 du jugement n° 1606202 du tribunal administratif de Nantes du 25 juillet 2019 est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

Article 3 : L'Etat versera à la SAS Technitoit une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions du ministre de l'économie, des finances et de la relance et des conclusions d'appel de la SAS Technitoit est rejeté.

Article 5 : Le présent arrêt sera notifié au ministre de l'économie, des finances et de la relance et à la société par actions simplifiée Technitoit.

Délibéré après l'audience du 17 mai 2021, à laquelle siégeaient :

- M. Couvert-Castéra, président de la cour,
- M. Geffray, président assesseur,
- M. Brasnu, premier conseiller.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 28 mai 2021.

Le rapporteur,

Le président,

H. Brasnu

O. Couvert-Castéra

La greffière,

E. Haubois

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la relance, en ce qui le concerne, et à tous huissiers 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.