

N° 434902

SA Geomarket, anciennement SA Dubus, représentée par la SELAS Soinne, ès qualités de mandataire-liquidateur

8^{ème} chambre jugeant seule

Séance du 28 janvier 2021

Lecture du 22 mars 2021

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- La société anonyme Dubus, dont le siège est à Lille et qui exerçait une activité traditionnelle de courtage en bourse, a étendu son objet social, dans le contexte de la mise en place d'un marché d'échange des quotas d'émission de gaz à effet de serre, lesquels ont le caractère de biens meubles immatériels en vertu de l'article L. 229-11 du code de l'environnement, à « *toutes opérations d'intermédiation sur des meubles dématérialisés type Gaz à effet de serre* », étant observé que la cession desdits meubles a la nature d'une prestation de services¹.

Il n'est toutefois pas certain que cet axe de diversification lui ait réussi.

A l'issue d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1^{er} janvier 2009 au 30 avril 2011, l'administration fiscale lui a notifié le 23 octobre 2012 une proposition de rectification par laquelle elle l'a informée qu'elle remettait en cause, sur le fondement des articles 256 et 271 du code général des impôts, son droit à déduction de la TVA figurant sur les factures émises par neuf fournisseurs portant sur la vente de quotas d'émissions de gaz à effet de serre « toutes taxes comprises », ces fournisseurs n'ayant pas reversé la taxe collectée sur les ventes au Trésor, et les quotas acquis ayant ensuite été revendus TTC sur la plateforme d'échange de quotas carbone gérée par l'opérateur de marché BlueNext SA.

L'administration – c'est le cœur du litige – a considéré que la société Dubus savait ou au minimum aurait dû savoir que ses fournisseurs participaient à une fraude à la TVA, et lui a en conséquence notifié des rappels de taxe d'un montant total de 92 M€, majorés des intérêts de retard et de la pénalité de 40 % pour manquement délibéré, au titre de la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2009.

La société a été placée en liquidation judiciaire par jugement du tribunal de commerce de Lille Métropole du 17 février 2014. Elle a ultérieurement changé sa dénomination sociale au profit de la raison Geomarket.

¹ CJUE, 2^{ème} ch., 4 juin 2016, A et B, C-453/15.

Après rejet de sa réclamation, le mandataire-liquidateur a porté le litige devant le tribunal administratif de Lille. L'affaire a été transmise au tribunal administratif de Montreuil qui a rejeté la demande de décharge par un jugement du 30 mars 2017, confirmé par un arrêt du 25 juillet 2019 de la cour administrative d'appel de Versailles. C'est l'arrêt attaqué.

2.- La principale difficulté de l'affaire tient à la relative similitude de la présente affaire avec celle qui a donné lieu à l'arrêt *Sté Consus France* des 3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies du 14 octobre 2019 (n° 421925, aux T.), qui concernait une entreprise unipersonnelle française, filiale d'une société polonaise, intervenue comme courtier dans des opérations liées au circuit de la fraude à la TVA sur les quotas d'émission de gaz à effet de serre.

Par cette décision, vous avez jugé qu'il résulte de l'article 17 de la sixième directive 77/388/CEE du 17 mai 1977, repris en substance à l'article 168 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 et dont les I et du a) du 1 du II de l'article 271 du CGI assurent la transposition, que le bénéfice du droit à déduction de TVA 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 TVA commise dans le cadre d'une chaîne de livraisons ou de prestations, ainsi que l'a jugé la CJUE, notamment par son arrêt du 18 décembre 2014 *Italmoda* (C-131/13, 163/13 et 164/13).

Vous avez également rappelé que 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 ne doivent pas perdre leur droit à déduire la TVA 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 TVA, 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, l'assujetti devient complice de la fraude, comme l'a jugé la CJUE dans son arrêt du 6 juillet 2006, *Axel Kittel et Recolta Recycling SRPL* (C-439/04 et C-440/04).

Votre arrêt rappelle également que si l'administration fiscale ne peut exiger de manière générale de l'assujetti souhaitant exercer le droit à déduction de la TVA, 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 ou des services afin de s'assurer qu'il s'est acquitté de ses obligations fiscales, comme l'a jugé la Cour de justice dans son arrêt du 21 juin 2012, *Mahagében kft* (C-80/11).

Enfin, vous avez dit qu'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 et que 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.

Voilà pour le cadre de la réflexion.

3.- Le pourvoi reproche en premier lieu à la cour d'avoir méconnu les règles gouvernant la charge de la preuve et dénaturé les pièces du dossier en se fondant, pour juger que les quotas d'émission de gaz à effet de serre avaient été acquis auprès de sociétés qui n'avaient ni déclaré ni payé la TVA, sur les seules mentions de la proposition de rectification et sur le fait qu'elle n'aurait pas contesté la matérialité de ces mentions.

Toutefois, si la cour aurait dû faire l'économie de dire que les mentions de la proposition de rectification du 23 octobre 2012 adressée à la société Dubus, établies par un agent assermenté, faisaient foi jusqu'à preuve contraire, ce qui n'a rigoureusement aucun sens, cette remarque incidente erronée en droit reste parfaitement superflue dans le raisonnement tenu par la cour au point 3 de l'arrêt dans lequel elle s'est bornée à observer, dans une première étape de la démarche, que *« La société requérante ne conteste pas la matérialité de ces éléments, ni même d'ailleurs l'existence d'une fraude »*, de sorte que *« l'administration, doit être regardée comme établissant que ces sociétés, qui n'ont ni déclaré, ni payé la taxe qu'elles avaient facturée à la SA DUBUS pour l'acquisition de quotas d'émission de gaz à effet de serre, se sont livrées à une fraude à la taxe sur la valeur ajoutée »*.

4.- En deuxième lieu, il est soutenu que la cour aurait commis une erreur de droit et insuffisamment motivé sa décision en analysant globalement la situation des neuf sociétés concernées par la fraude litigieuse, donc sans rechercher, pour chacune d'elles, les éléments établissant qu'elles ne se seraient pas acquittées de la TVA, ceux révélant que l'exposante aurait dû soupçonner l'existence de cette fraude et enfin les mesures de contrôle qu'elle aurait dû mettre en place pour s'en assurer.

Comme l'indiquait Marie-Gabrielle Merloz dans ses conclusions dans l'affaire *Consus France*, *« l'administration, sous le contrôle du juge de l'impôt, ne saurait s'en tenir à un examen global de la situation des opérateurs intervenant dans une même chaîne »* et doit au contraire *« apprécier la situation propre à chacun des opérateurs concernés »* en ce qui concerne l'existence de la fraude, les soupçons qui pouvaient naître chez l'assujetti et les diligences mises en place pour déjouer la fraude.

Toutefois, le pourvoi nous semble vouloir rejouer une partition identique mais à propos d'un arrêt qui n'est rédigé de manière identique à celui de la cour de Paris dans l'affaire *Consus France*. La cour de Versailles a en effet eu le soin, au point 4 de son arrêt, de se prononcer pour chacune des neuf sociétés fraudeuses : Carlina, Ecosay consulting, Esteurogaz, Euro Trade Energy, Global Energie, Green and Blue, Lionsgate Ltd, Power Trade et Rudy Trading. En outre, votre décision Consus ne saurait être lue comme interdisant de retenir des éléments de suspicions qui existeraient en facteur commun pour plusieurs sociétés.

En l'espèce, les juges d'appel ont retenu :

- que les neuf fournisseurs représentaient 560 407 888 €, soit 86 % du montant total des achats réalisés de la fin mars au 10 juin 2009 ;
- que ces opérations se sont concentrées, « *pour chacune des neuf sociétés fournisseurs* », sur quelques semaines voire quelques jours ;
- que ces neuf fournisseurs, « *à l'exception de la société Esteurogaz* » pour laquelle aucun élément n'est fourni, étaient établis auprès de sociétés ou centres de domiciliation ou, « *s'agissant de la société Carlina* », au domicile de son gérant ;
- que toutes ces sociétés, en dépit du nombre et des montants des transactions réalisées sur une période de temps de quelques jours seulement, ne disposaient pas de local ni de moyens matériels et humains d'exploitation en rapport avec l'activité déployée ;
- que tous ces fournisseurs étaient dotés de capitaux disponibles limités, disproportionnés par rapport aux opérations réalisées par ces sociétés et sans comparaison avec ceux des acteurs institutionnels ;
- que tous ces fournisseurs, intermédiaires indépendants, non adossés à des banques ou établissements financiers de la place, ou à des groupes industriels, étaient de création récente, dénués de toute notoriété et sans antécédents dans le secteur de l'énergie, ce que la SA Dubus, acteur reconnu présent sur le marché depuis 2004, ne pouvait ignorer.
- qu'aucune rencontre avec les dirigeants des fournisseurs n'avait eu lieu, « *à l'exception du gérant de la société Carlina* » mais à une date non précisée, alors que les quotas négociés par plusieurs « brokers » impliquaient une maîtrise de l'activité sur un plan international ;
- que les fournisseurs n'avaient pas déposé leurs comptes sociaux « *à l'exception de la société Carlina* » ;
- que tous encaissaient les règlements de la SA Dubus sur des comptes bancaires détenus dans des pays étrangers, sans lien avec leur lieu de résidence ou celui de réalisation des opérations, tels que l'Allemagne, Chypre, Hong-Kong, le Portugal, l'Angleterre ou l'Espagne.

La critique de cassation, qui soutient que la cour aurait raisonné globalement, manque manifestement en fait car les juges d'appel ont mis en évidence à plusieurs reprises des différences entre telle et telle société, ce qui montre qu'ils n'ont pas péché par généralisation abusive. Et pour les constats qui étaient en facteur commun, il serait – pardonnez-nous – complètement stérile d'exiger une motivation identique société par société.

5.- En troisième lieu, il est soutenu que la cour aurait entaché son arrêt d'erreur de droit, de dénaturation et d'insuffisance de motivation en jugeant que la société Dubus disposait d'indices suffisants lui permettant de soupçonner l'existence d'une fraude commise par les neuf fournisseurs dont nous venons de parler.

C'est assurément l'appréciation la plus délicate à porter.

Le pourvoi reproche à l'arrêt de ne s'être fondé que sur quatre des sept critères mis en avant par l'administration dans ses commentaires de la loi fiscale en omettant les deux critères principaux, à savoir l'existence de liens économiques, juridiques et personnels entre la société Dubus et ses fournisseurs et l'absence de spécificité du prix de vente. Toutefois, il ne s'agit que de critères indicatifs dont la réunion ne saurait être obligatoire.

Le mandataire-liquidateur vous dit aussi que la cour aurait refusé de prendre en compte la particularité du marché de vente des quotas d'émissions de gaz à effet de serre.

Le caractère récent des fournisseurs ne serait par exemple pas pertinent s'agissant d'un marché récent, ayant démarré en 2008. L'argument se retourne. On voit bien que la société Dubus, sans être une société récente, s'est intéressée à ce marché.

Le mode de règlement des achats par virement sur des comptes à l'étranger ne serait pas non plus décisif. Nous ne sommes pas d'accord. Le fait qu'une SARL ou une EURL française (ce qui est la forme de la totalité des fournisseurs fraudeurs) encaisse des règlements à Chypre, en Russie ou à Hong-Kong ou de manière générale à l'étranger ne peut manquer d'éveiller l'attention d'un organisme financier tel que la société Dubus, particulièrement quand cette société est domiciliée chez ABC Liv boulevard de Strasbourg à Paris, comme la société Lionsgate Limited SARL (184M€ d'achats TTC tout de même) ou dans une entreprise de domiciliation équivalente. Or nous n'oublions pas que nous avons face à nous un prestataire qui était dans le champ des professionnels assujettis à des obligations de vigilance, de connaissance du client, en vertu du code monétaire et financier.

Quant au volume important d'échanges, on nous dit qu'il serait cohérent avec le caractère spéculatif du marché du carbone. Sans doute, mais l'emballement du marché pouvait aussi attirer l'attention et de nombreuses déclarations de soupçons ont été adressées à Tracfin à ce sujet au début de l'année 2009, ainsi que le montre le rapport de la Cour des comptes consacré à ce sujet.

Enfin, s'agissant de trading sur des biens immatériels, il vous est dit qu'il serait vain d'exiger une entreprise ayant pignon sur rue et dotée de moyens matériels et humains. Toutefois il nous semble difficile de considérer qu'une activité de trading pour de tels montants puisse s'opérer sans aucune équipe, sans capital et uniquement à partir d'un centre de domiciliation.

Au final, le faisceau d'indices sur lequel la cour s'est appuyée nous paraît convaincant.

6.- Le dernier moyen du pourvoi est tiré de ce que la cour a dénaturé les faits et renversé la charge de la preuve en estimant que les mesures de contrôle mises en place par la société Dubus étaient insuffisantes.

La branche d'erreur de droit manque en fait car, au point 6 de l'arrêt, la cour n'a pas renversé la charge de la preuve. Elle s'est bornée à constater que la société ne pouvait être

regardée comme ayant mis en œuvre les diligences nécessaires à la prévention du risque spécifique d'une fraude fiscale.

Reste la dénaturation, mais là encore, l'appréciation portée par les juges d'appel sur les faits de l'espèce nous paraît minutieuse. Elle traduit sans doute une certaine exigence, mais qui nous paraît de bon aloi et non déraisonnable, lorsqu'on rapporte les éléments de soupçon à l'évolution faramineuse des volumes traités.

C'est pourquoi nous inclinons au rejet du pourvoi.

Et tel est le sens de nos conclusions.