

## Conclusions

### Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteure publique

L'histoire fiscale anglaise peut s'enorgueillir de la *Magna Carta*, dont les articles 12 et 15 portent sur le consentement à l'impôt et dont l'apport à l'Etat de droit et au développement des libertés ne se présente plus. Plus modestement, la fiscalité française a la charte des droits et obligations du contribuable vérifié qui, si nous devons à l'honnêteté d'avouer qu'elle n'a guère rayonné au-delà de nos frontières, vise à offrir certaines garanties aux contribuables contrôlés et dont l'article L. 10 du LPF rend les dispositions opposables à l'administration.

Parmi les garanties offertes par cette charte au contribuable faisant l'objet d'une vérification, celle prévue au paragraphe 5 du chapitre III, « La conclusion du contrôle », en vertu duquel « *si le vérificateur a maintenu totalement ou partiellement les rectifications envisagées, des éclaircissements supplémentaires peuvent vous être fournis si nécessaire par l'inspecteur départemental ou principal. (...) Si, après ces contacts des divergences importantes subsistent, vous pouvez faire appel à l'interlocuteur spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur (voir p. 4)* », est bien connue et balisée par votre jurisprudence. Vous jugez que ces dispositions assurent au contribuable qui en fait la demande la garantie, qualifiée de « substantielle », de pouvoir obtenir, avant la clôture de la procédure de redressement, un débat avec le supérieur hiérarchique du vérificateur sur les points sur lesquels persiste un désaccord avec ce dernier (par ex., CE, 30 mars 2007, *Société TMUE*, n° 271787, T. p. 778, RJF 6/07 n° 721 ; CE, 21 octobre 2015, *Sté Pierre Simon automobiles*, n° 369803, T. p. 617, RJF 1/16 n° 49 ou CE, 5 mai 2010, *min. c/ SCI Agora Location*, n° 308430, p. 150, RJF 7/10 n° 703 , concl. P. Collin BDCF 7/10 n° 81).

Cette demande doit non seulement être expresse et dépourvue d'ambiguïté (CE, 26 mars 2008, *M...*, n° 280833, RJF 6/08 n° 632, concl. F. Séners BDCF 6/08 n° 70 ; CE, 6 novembre 2002, *SARL Setaa Distribution*, n° 221452, RJF 1/03 n° 72), mais en outre être formulée dans une fenêtre temporelle précise. Dès lors que des éclaircissements supplémentaires ne peuvent être fournis par l'inspecteur principal qu'après que le vérificateur a répondu aux observations du contribuable et informé celui-ci de la persistance du désaccord et des motifs de ce dernier, vous en déduisez que la demande d'éclaircissements à l'inspecteur principal ne peut qu'être postérieure à l'envoi par le vérificateur au contribuable de la confirmation des redressements envisagés. Une demande conditionnelle de saisine de l'inspecteur principal, formulée avant la

réponse aux observations du contribuable et subordonnée à la réalisation ultérieure d'une condition tenant à ce que le vérificateur maintienne les redressements envisagés dans la proposition de rectification, ne peut dès lors être regardée comme régulièrement formée (CE, 3 décembre 2012, *min. c/ SNC Schlecker*, n° 351606, T. pp. 677-681, RJF 2/13 n° 188, concl. B. Bohnert BDCF 2/13 n° 23). La demande doit enfin être formée avant la mise en recouvrement des impositions (CE, 30 juin 2010, *C...*, n° 310294, RJF 11/10 n° 1056).

Le chapitre III n'est toutefois pas le seul passage de la charte mentionnant la possibilité d'un contact avec le supérieur hiérarchique : une telle faculté est également évoquée au chapitre Ier, intitulé « L'avis de vérification », dont le paragraphe 6 indique : « *En cas de difficultés, vous pouvez vous adresser à l'inspecteur départemental ou principal et ensuite à l'interlocuteur désigné par le directeur. Leur rôle vous est précisé plus loin (voir p. 16). Vous pouvez les contacter pendant la vérification* ».

Alors que certaines juridictions du fond ont déjà eu à connaître de moyens tirés d'une invocation de ce paragraphe (par ex. CAA Nancy, 12 mai 2016, n°15NC01384 ; CAA Versailles, 28 novembre 2019 n°17VE01558 ; ou encore la CAA de Marseille dans la présente affaire), vous ne vous êtes, quant à vous, encore jamais prononcés sur la portée de cette disposition.

Tout au plus l'avez-vous mentionnée en passant dans une décision *X...* du 15 mai 2006 (n° 267160, T. p. 808, RJF 8-9/06 n° 1064), traitant globalement les mentions du supérieur hiérarchique et de l'interlocuteur départemental figurant aux chapitres Ier et III de la charte pour en déduire simplement la conclusion selon laquelle un contribuable qui n'a jamais demandé au cours de la procédure à bénéficier d'un entretien avec le supérieur hiérarchique du vérificateur et l'interlocuteur départemental ne peut se plaindre ensuite devant le juge de la privation d'une garantie sur ce point.

Quelle est la portée de ce paragraphe du chapitre Ier ?

Ses énonciations ne sont pas dépourvues d'une certaine ambiguïté. En effet, alors qu'il renvoie, pour la description du rôle du supérieur hiérarchique et de l'interlocuteur départemental, à la page de la charte correspondant au paragraphe 5 du chapitre III, c'est-à-dire au rôle de ces agents en cas désaccords persistants du contribuable avec le vérificateur sur le maintien des redressements envisagés dans la proposition de rectification ayant marqué la fin des opérations de contrôle, le paragraphe précité du chapitre Ier indique : « vous pouvez les contacter pendant la vérification ».

Dès lors, trois options s'ouvrent à vous.

Soit considérer ce paragraphe trop ambigu pour comporter une quelconque garantie.

Soit estimer que, notwithstanding la mention d'un contact possible pendant le contrôle, ce passage ne fait en réalité qu'annoncer le rôle du supérieur hiérarchique et de l'interlocuteur

départemental au stade ultérieur de la conclusion de la vérification, après la réponse aux observations du contribuable. Il n'instituerait donc aucune garantie nouvelle, distincte de celle prévue au chapitre III.

Soit enfin regarder la mention selon laquelle « *leur rôle vous est précisé plus loin* » comme se bornant à apporter des indications complémentaires sur le rôle et les pouvoirs du supérieur hiérarchique et de l'interlocuteur départemental, mais comme n'ayant pas pour objet de décrire la portée de leur intervention au stade du contrôle. Selon cette troisième option, le paragraphe 6 du chapitre Ier offrirait ainsi au contribuable la faculté, s'il le souhaite, de saisir pendant le déroulement du contrôle le supérieur hiérarchique du vérificateur en cas de difficulté, et instituerait une garantie distincte et non redondante par rapport à celle prévue au chapitre III.

Compte de la lettre du paragraphe en cause et de sa position dans la charte, au sein du chapitre Ier « L'avis de vérification », nous penchons quant à nous pour cette troisième approche. Or ainsi interprétée, il ne fait pas de doute que la garantie offerte au contribuable par ce paragraphe doit alors être regardée comme une « garantie substantielle » au sens de votre jurisprudence Z... (CE, 10 novembre 2000, n° 204805, p. 512, RJF 2/01 n°194, concl. G. Goulard BDCF 2/01 n° 29) et Mlle Y... (CE, 23 octobre 2002, n° 204052, aux Tables, RJF 1/03 n° 71, concl. P. Collin Dr. fisc. 5/03 comm. 61 et 62).

Encore faut-il définir la portée et les conditions de cette garantie.

Il nous paraît résulter des termes mêmes de la disposition de la charte (« *en cas de difficultés, vous pouvez vous adresser à...* ») que son objet est de donner au contribuable la garantie, si des difficultés surgissent pendant la vérification, de pouvoir saisir le supérieur hiérarchique du vérificateur aux fins de lui exposer ces difficultés et d'en obtenir, le cas échéant, la résolution. Cette disposition vise ainsi à assurer un bon déroulement des opérations de vérification et à permettre de remédier en temps utile, c'est-à-dire avant la clôture du contrôle marquée par la notification de la proposition de rectification, à d'éventuels blocages ou problèmes rencontrés par le contribuable dans la conduite matérielle et le déroulement du contrôle. Nous pensons, par exemple, à des difficultés dans la réalisation des traitements informatiques, au sentiment du contribuable d'une partialité du vérificateur, à des difficultés liées aux modalités du débat oral et contradictoire avec le vérificateur, ou encore à un problème quant au lieu du contrôle choisi par ce dernier. En revanche, ce paragraphe ne saurait être lu comme offrant au contribuable un débat sur le fond des éventuels redressements qui pourraient faire suite au contrôle : à ce stade, amont de la proposition de rectification, aucun rehaussement n'est formellement envisagé par le vérificateur et l'objet de cette disposition n'est pas d'ouvrir une faculté de contournement du vérificateur pour engager directement avec son supérieur un débat oral et contradictoire.

Compte tenu de cet objet précis, limité à l'aplanissement d'éventuelles difficultés rencontrées dans le déroulement de la vérification et découlant lui-même des termes de la charte, il nous semble nécessaire, pour qu'une demande de rencontre du supérieur hiérarchique puisse être

regardée comme entrant dans le cadre de la garantie, que le contribuable fasse dans sa demande état, même très sommairement et sans entrer aucunement dans le détail, de difficultés rencontrées dans la vérification. Il ne s'agit pas de créer prétoriquement une obligation de motivation approfondie de la demande, mais seulement de tirer les conséquences de la portée de la garantie instituée par la charte, dont il découle que le supérieur hiérarchique n'est tenu de donner suite qu'aux demandes d'entretien formulées par des contribuables qui rencontrent des difficultés. Le courrier le saisissant doit donc permettre au supérieur hiérarchique d'apprécier si et de prendre conscience que la demande relève du champ de la garantie offerte au chapitre Ier de la charte.

Enfin, eu égard à son objet particulier et à sa fenêtre temporelle, la garantie du chapitre Ier n'est pas substituable avec celle du chapitre III, et le fait d'avoir respecté l'une ne permet donc pas de pallier la privation de l'autre. Avoir pu débattre avec le supérieur hiérarchique des points persistants de désaccord sur le bien-fondé des rehaussements maintenus par le vérificateur dans la réponse aux observations du contribuable ne remédie en rien au fait, pour le contribuable, de n'avoir pu s'entretenir avec le supérieur hiérarchique des difficultés qu'il a rencontrées au cours du contrôle liées au déroulement de la vérification, et tenant notamment au comportement du vérificateur, ou encore à d'autres problèmes ayant pu entraver une conduite sereine, normale et équilibrée de la vérification. Inversement, avoir pu évoquer de telles difficultés avec le supérieur hiérarchique en amont de la proposition de rectification ne saurait compenser le fait d'être ultérieurement privé, alors qu'on l'aura demandé, de la faculté de débattre avec lui sur le fond des désaccords persistants quant aux rehaussements envisagés dans la proposition de rectification et maintenus après les observations du contribuable.

Par suite, si c'est à tort que la cour administrative d'appel de Marseille a, dans l'arrêt attaqué, considéré que l'entretien dont avait bénéficié la société RTE Technologies avec le supérieur hiérarchique en mai 2013 au sujet des points de désaccord persistants après la réponse faite par le vérificateur à ses observations sur la proposition de rectification, purgeait toute éventuelle irrégularité liée au silence gardé par le supérieur hiérarchique à sa demande d'entretien formulée le 16 février 2012 en cours de vérification, c'est en revanche sans erreur de droit que cette cour a jugé que, le courrier du 16 février 2012 ne signalant aucune difficulté dans le déroulement des opérations de vérification, l'administration n'était pas tenue de lui donner une suite en application du paragraphe 6 du chapitre Ier de la charte remise au contribuable. Ce second motif étant le motif déterminant de l'arrêt de la cour, et le premier pouvant être regardé comme surabondant, vous neutraliserez dès lors l'erreur de droit dont ce dernier est entaché et écarterez, compte tenu de la rectitude du motif principal de l'arrêt, le moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que la procédure était régulière et que la société n'avait pas été privée de la garantie prévue par le chapitre Ier de la charte.

Le deuxième moyen du pourvoi porte sur le bien-fondé de l'impôt.

Après avoir relevé que le rappel de TVA en litige avait été fondé, non sur le 3 de l'article 272 du CGI permettant de refuser la déduction de la TVA afférente à une livraison de biens

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, mais sur les dispositions combinées du 2 de l'article 272 et du 4 de l'article 283 du CGI conduisant à refuser toute déduction de la taxe figurant sur une facture qui ne correspond pas à la livraison ou à la livraison d'une marchandise ou à l'exécution d'une prestation de services, la cour a jugé qu'il résultait de l'instruction que les opérations facturées par la société Complus Systèmes à la société RTE Technologies au cours des exercices 2009 et 2010, pour environ 1,9 millions d'euros d'achats de matériels informatiques et de logiciels inexistantes, étaient fictives. Elle en a déduit que la requérante n'était pas fondée, en application des dispositions des articles 272 et 283 du CGI, à déduire la taxe mentionnée sur ces factures.

La société soutient que la cour a commis une erreur de droit en jugeant qu'elle n'était pas fondée à déduire la TVA acquittée sur les factures réglées à la société Complus Systems au motif qu'elles étaient fictives, alors qu'elle n'avait pas connaissance du caractère fictif des opérations et avait accompli toutes les diligences pouvant être raisonnablement attendues d'elle en l'absence de motif de soupçonner une fraude. S'y greffe un moyen tiré d'une dénaturation des faits à avoir retenu qu'elle connaissait le caractère fictif de ces factures.

Mais d'une part, au stade de l'examen du bien-fondé du refus de déduction, la cour n'a pas pris position sur la connaissance que la société pouvait avoir du caractère fictif des livraisons de matériels informatiques et de logiciels : la branche « dénaturation » du moyen manque donc en fait.

D'autre part, si la société invoque votre décision *Société Consus France* du 14 octobre 2019 (n° 421925, aux Tables, RJF 1/20 n° 20, concl. M-G. Merloz C20), ayant jugé que l'administration fiscale ne saurait exiger de manière générale d'un assujetti souhaitant exercer le droit à déduction de la TVA qu'il vérifie, lorsqu'aucun indice de fraude n'est de nature à éveiller son attention et sa méfiance, que l'émetteur de la facture correspondant aux biens et aux services au titre desquels l'exercice de ce droit est demandé a la qualité d'assujetti, dispose des biens en cause, est en mesure de les livrer et a rempli ses obligations de déclaration et de paiement de la taxe, cette jurisprudence ne porte que sur les hypothèses des fraudes carrousel. Contrairement à ce qui est soutenu, elle ne saurait s'étendre à tous les refus de déduction. En effet, cette jurisprudence ne concerne que les cas où l'administration entend remettre en cause le principe fondamental de droit à déduction de la taxe ayant grevé l'achat des services fournis ou des biens livrés à un assujetti.

Or, ainsi que l'a relevé la CJUE dans son arrêt du 27 juin 2018, *SGI et Valériane SNC* (aff. C-459/17 et C-460/17, RJF 10/18 n° 1054), lorsque la réalisation effective de la livraison de biens ou de la prestation de services fait défaut, aucun droit à déduction ne peut prendre naissance ; l'exercice du droit à déduction ne s'étend pas à une taxe qui est due exclusivement parce qu'elle est mentionnée sur une facture. Comme le juge expressément la Cour dans cette affaire, la bonne ou la mauvaise foi de l'assujetti qui demande la déduction de la TVA est sans incidence sur la question de savoir si la livraison est effectuée, la notion de « livraison

d'un bien » ayant un caractère objectif et devant être interprétée indépendamment des buts et des résultats des opérations concernées, sans que l'administration fiscale soit obligée de procéder à des enquêtes en vue de déterminer l'intention de l'assujéti ou de tenir compte de l'intention d'un opérateur autre que cet assujéti intervenant dans la même chaîne de livraisons. La Cour de justice a par suite dit pour droit, dans cet arrêt parfaitement topique, que *« pour refuser à l'assujéti destinataire d'une facture le droit de déduire la TVA mentionnée sur cette facture, il suffit que l'administration établisse que les opérations auxquelles cette facture correspond n'ont pas été réalisées effectivement »*, sans qu'il soit besoin pour elle d'établir également l'absence de bonne foi de cet assujéti.

Dans ces conditions, le deuxième moyen doit être écarté.

Le troisième et dernier moyen du pourvoi est afférent aux pénalités. La société soutient que la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits en jugeant que l'administration avait apporté la preuve du caractère délibéré des manquements commis.

La cour a constaté que la société n'avait eu au cours de la période litigieuse aucune livraison de biens ou prestation de services et jugé qu' *« elle connaissait ainsi le caractère fictif desdites opérations »*. La cour a ensuite relevé que *« l'administration se réfère également à l'importance des droits rappelés, et le caractère répété des déductions opérées à tort »*. Elle en a déduit que l'administration apportait la preuve du caractère intentionnel du manquement.

S'agissant du faisceau d'indices mobilisés par la cour, nous n'identifions aucune erreur de droit au regard de votre jurisprudence. Or si vous effectuez un contrôle de qualification juridique de la notion de manquement délibéré au sens de l'article 1729 du CGI, vous laissez les juges du fond apprécier souverainement le caractère intentionnel d'omissions affectant les déclarations d'un contribuable (CE, 3 septembre 2008, *SA Jules Bechet*, n° 300998, T. pp. 680-689-690-890-891 sur ce point, RJF 12/08 n° 1392) – ce qui amoindrit singulièrement la portée réelle du contrôle de qualification affiché.

Il est vrai qu'ainsi que le relève la société, un opérateur prenant part à une opération de portage de licences de logiciels informatiques n'a pas à entrer en possession physique des marchandises qu'il acquiert du vendeur pour les revendre ensuite à l'acheteur final. Toutefois, en l'espèce, il nous semble impossible de retenir une dénaturation de la cour sur le point central de son motif afférent aux pénalités : la conscience que la société aurait eue de déduire une TVA afférente des opérations fictives. Quant à la circonstance que le service national des douanes judiciaires n'ait, à l'issue d'une enquête, pas décidé de porter plainte contre la société RTE Technologies et n'ait demandé l'engagement de poursuites pour escroquerie qu'à l'encontre de son contractant, elle ne liait pas le juge de l'impôt, une telle décision n'ayant pas le caractère d'une décision du juge répressif revêtue de l'autorité de la chose jugée.

Au final, la société savait-elle qu'elle déduisait une taxe afférente des factures fictives ? Victime ou complice, il y avait peut-être matière à hésitation pour les juges du fond, mais il n'y a pas matière à censure pour dénaturation en cassation.

Par suite, eu égard au caractère distancié de votre contrôle sur l'appréciation du caractère délibéré des manquements à ses obligations fiscales commis par un contribuable, vous ne pourrez qu'écarter le dernier moyen dont vous êtes saisis.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.