

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MONTREUIL**

N° 2108276

SA ILIAD

M. Gauthier Doyelle
Rapporteur

M. Arnaud Iss
Rapporteur public

Audience du 7 mars 2024
Décision du 21 mars 2024

C

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Montreuil,

(1^{re} chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une ordonnance du 15 juin 2021, le président du tribunal administratif de Paris a transmis au tribunal administratif de Montreuil le dossier de la requête de la société Iliad.

Par cette requête et un mémoire, enregistrés les 10 mai et 2 décembre 2021, la société Iliad, représentée par Me Aldebert, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, des pénalités et des intérêts de retard mis à sa charge au titre de la période du 1^{er} novembre 2016 au 30 juin 2017 pour un montant global de 33 249 748 euros ;

2°) de mettre à la charge de l'État la somme de 20 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- la ventilation de la remise de couplage appliquée dans l'offre « Freebox Révolution TV by Canal Panorama » de la société Free est conforme aux dispositions législatives pertinentes et aux principes posés par la jurisprudence ;

- les conditions de la majoration pour manquement délibéré ne sont pas réunies car la société Free n'a pas fait une application erronée de l'article 268 bis du code général des impôts et, en tout état de cause, elle ne peut pas être considérée comme ayant sciemment éludé l'impôt.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 11 octobre et 14 décembre 2021, le directeur chargé de la direction des vérifications nationales et internationales conclut au rejet de

la requête, en faisant valoir que les moyens qu'elle comporte ne sont pas fondés.

Une ordonnance du 9 décembre 2021 a fixé la clôture d'instruction au 7 février 2022.

Un mémoire de la société requérante qui a été enregistré le 22 février 2022, soit postérieurement à la clôture d'instruction, n'a pas été communiqué.

En application de l'article R. 613-1-1 du code de justice administrative, des pièces ont été demandées, le 30 janvier 2024, à l'administration fiscale pour compléter l'instruction. L'administration a produit les pièces le 6 février 2024 qui ont été communiquées le jour même à la société requérante.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- 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. Doyelle, premier conseiller,
- les conclusions de M. Iss, rapporteur public,
- et les observations de Me Aldebert, avocat, représentant la société requérante.

Considérant ce qui suit :

1. La société Iliad est la redevable d'un groupe de paiement consolidé de la taxe sur la valeur ajoutée, au sens de l'article 1693 ter du code général des impôts, dont l'un des membres, la société Free, qui est un fournisseur d'accès à internet, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur ses déclarations fiscales relatives à la période du 1^{er} janvier 2016 au 30 juin 2017. Par une proposition de rectification du 29 juillet 2019, l'administration fiscale a notamment procédé à des rappels de taxe sur la valeur ajoutée du fait d'une ventilation erronée des taux applicables à l'offre « Freebox Révolution avec TV by Canal Panorama » au titre de la période du 1^{er} novembre 2016 au 30 juin 2017. Ces rappels de taxe ont été mis en recouvrement le 30 juin 2020 auprès de la société Iliad, pour des montants de 22 587 256 euros en droits, de 9 034 902 euros en majoration pour manquement délibéré et de 1 627 590 euros en intérêts de retard. Par une réclamation du 28 août 2020, la SA Iliad, en sa qualité de redevable du groupe de paiement consolidé de taxe sur la valeur ajoutée, a sollicité le dégrèvement total de ces rappels. En l'absence de réponse de l'administration fiscale à cette réclamation contentieuse, la société requérante demande au tribunal de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, des pénalités et des intérêts de retard ainsi mis à sa charge.

2. Aux termes du I de l'article 256 du code général des impôts : « *Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.* » Aux termes du 1 de l'article 266 du même code : « *La base d'imposition est constituée : / a. Pour les livraisons de biens, les prestations de services et les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces*

opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations ; / (...) ». Aux termes de l'article 268 bis de ce code : « *Lorsqu'une personne effectue concurremment des opérations se rapportant à plusieurs des catégories prévues aux articles du présent chapitre, son chiffre d'affaires est déterminé en appliquant à chacun des groupes d'opérations les règles fixées par ces articles.* » Aux termes de l'article 278 dudit code : « *Le taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée est fixé à 20 %.* » Aux termes de l'article 279 de ce même code : « *La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 10 % en ce qui concerne : / (...) b octies. Les abonnements souscrits par les usagers afin de recevoir les services de télévision mentionnés à l'article 2 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication. / (...)* ».

3. La société Free commercialisait une offre forfaitaire dénommée « Freebox Révolution » auprès de ses abonnés au prix mensuel de 37,97 euros toutes taxes comprises, comprenant un service d'accès à internet à haut débit et un service de téléphonie au prix de 35,98 euros toutes taxes comprises relevant du taux normal de taxe sur la valeur ajoutée de 20 %, ainsi qu'un service de télévision au prix mensuel de 1,99 euros toutes taxes comprises relevant du taux réduit de 10 %. À la suite d'un protocole d'accord « TV by Canal » conclu avec le groupe Canal + le 26 septembre 2016, la société Free a commercialisé auprès de ses abonnés, à compter du 1^{er} novembre 2016, une nouvelle offre dénommée « Freebox Révolution by Canal Panorama » au prix mensuel de 39,99 euros toutes taxes comprises, comprenant les mêmes prestations de l'offre « Freebox Révolution » et une nouvelle prestation ouvrant l'accès à l'offre « TV by Canal Panorama ». L'accès au service de télévision « TV by Canal Panorama » étant vendu au prix public mensuel de 24,90 euros toutes taxes comprises, la société Free a accordé à ses abonnés une remise de couplage, pour un montant de 22,88 euros toutes taxes comprises, afin de permettre l'accès au nouveau forfait pour un supplément de prix de 2,02 euros toutes taxes comprises par rapport à l'offre « Freebox Révolution ». Cette remise de couplage de 22,88 euros a été appliquée à l'intégralité des prestations comprises dans l'offre « Freebox Révolution by Canal Panorama », soit à due proportion de la valeur commerciale que représente chaque service pris séparément.

4. Par une proposition de rectification du 29 juillet 2019, l'administration fiscale, relevant que l'offre « Freebox Révolution by Canal Panorama » était accessible sur option, activable et résiliable à tout moment, aux abonnés de l'offre « Freebox Révolution » dans le cadre de leur contrat initial, a considéré que, pour l'abonné, le prix de l'option « TV by Canal Panorama » était de 2,02 euros toutes taxes comprises, correspondant à la différence entre le prix des deux offres « Freebox » proposées selon que l'option est exercée ou qu'elle ne l'est pas, et en a conclu que la remise de couplage que la société Free avait ainsi accordée à ses clients devait uniquement s'appliquer sur le prix de l'option « TV by Canal Panorama » de 24,90 euros, remettant ainsi en cause la ventilation de la remise que l'opérateur avait initialement effectuée.

5. D'une part, il ressort des dispositions précitées de l'article 268 bis du code général des impôts qu'une personne qui effectue concurremment des opérations se rapportant à plusieurs des catégories prévues aux articles du même chapitre du code détermine son chiffre d'affaires en appliquant à chacun des groupes d'opérations les règles fixées par ces articles. Il s'ensuit qu'il revient aux opérateurs de déterminer la base imposable à la taxe sur la valeur ajoutée selon que les prestations réalisées, qui sont distinctes et indépendantes, sont soumises au taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée pour les services de télévision, en application du b octies de l'article 279 du code général des impôts, ou au taux normal de taxe sur la valeur ajoutée pour les autres services, en application de l'article 278 du même code. D'autre part, il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne que le fait qu'une prestation de service soit effectuée

à titre onéreux suppose l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue, qu'un tel lien n'existe que s'il y a entre le prestataire et le preneur un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées, le prix perçu par le prestataire étant la contre-valeur effective de la prestation fournie, et que cette contrepartie doit constituer une valeur subjective réellement perçue et exprimable en argent, correspondant à la valeur attribuée par les parties sur les éléments essentiels de la transaction, et non une valeur estimée selon des critères objectifs.

6. Il résulte, d'une part, du protocole d'accord « TV by Canal » conclu le 26 septembre 2016 que les parties ont convenu la commercialisation par la société Free de l'offre de couplage au prix mensuel de 39,99 euros toutes taxes comprises, intégrant l'offre « TV by Canal Panorama » au prix mensuel de 24,90 euros toutes taxes comprises, qui est identique à l'offre « Canalsat Panorama ADSL » éditée par le groupe Canal +, et l'application d'une remise de couplage. L'article 2.1 du protocole relatif à la présentation de l'offre prévoit que les modalités de présentation et d'affichage de l'offre et de la remise de couplage sont décidées par Free et discutées avec le groupe Canal+, sans que l'offre « TV by Canal Panorama » ne puisse être affichée à un prix inférieur à 24,90 euros toutes taxes comprises, avant application de la remise de couplage, et que le prix remis sera mentionné uniquement sur la facture. Il résulte, d'autre part, de la brochure tarifaire en vigueur à compter du 27 septembre 2016 que le forfait « Freebox Révolution avec TV by Canal Panorama » est affiché au prix mensuel de 39,99 euros toutes taxes comprises, qui correspond à la somme du prix de chaque prestation, notamment de l'accès à « TV by Canal Panorama » au prix de 24,90 euros toutes taxes comprises, et qu'une remise de couplage de 22,88 euros toutes taxes comprises par mois est appliquée pour la souscription simultanée du forfait « Freebox Révolution » et « TV by Canal Panorama ». Le courriel du 28 septembre 2016 adressé aux abonnés du forfait « Freebox Révolution » propose ainsi cette nouvelle offre tarifaire en rappelant le prix commercial mensuel de 24,90 euros toutes taxes comprises du bouquet « Canalsat Panorama » et en indiquant cette même décomposition du prix du nouveau forfait avec la remise de couplage. Il résulte enfin des factures adressées aux abonnés que le prix des différentes composantes de l'offre est indiqué pour leur valeur commerciale normale et qu'est appliquée la remise de couplage ventilée selon le taux de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux prestations composant l'offre.

7. Il résulte de ce qui précède que la remise de couplage offerte aux abonnés du forfait « Freebox Révolution avec TV by Canal Panorama » incluant l'accès au service « TV by Canal Panorama » s'applique à l'ensemble des prestations de service composant ce forfait, sans affectation unique au nouveau service. En outre, la valeur attribuée à ce service « TV by Canal Panorama » ne saurait différer des termes ressortant des éléments de tarification et de facturation qui ont été adressés aux abonnés de l'offre et qui indiquent explicitement la valeur commerciale de chaque prestation de service contenue dans l'offre et l'application, du fait de la souscription simultanée des deux offres, d'une remise de couplage qui ne concerne pas seulement le nouveau service soumis au taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée. L'administration ne saurait, par conséquent, valablement considérer que la contrepartie subjective de ce service s'apprécierait de manière marginale et serait réductible au montant mensuel de 2,02 euros toutes taxes comprises, tel que ressortant de la différence faciale de montants entre les forfaits distincts « Freebox Révolution » et « Freebox Révolution avec TV by Canal Panorama ». Par suite, c'est à tort que le service a remis en cause le taux réduit de taxe sur la valeur ajoutée tel qu'il avait été initialement appliqué par la société Free selon la ventilation décrite au point 3.

8. Il résulte de tout ce qui précède que la société requérante est fondée à demander la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du

1^{er} novembre 2016 au 30 juin 2017 pour un montant de 22 587 256 euros en droits, ainsi que, par voie de conséquence, de la pénalité pour manquement délibéré d'un montant de 9 034 902 euros et des intérêts de retard pour un montant de 1 627 590 euros.

9. Dans les circonstances de l'espèce, il y lieu de mettre à la charge de l'État le versement à la SA Iliad de la somme de 1 500 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative

D É C I D E :

Article 1^{er} : La SA Iliad est déchargée des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1^{er} novembre 2016 au 30 juin 2017 pour des montants de 22 587 256 euros en droits, de 9 034 902 euros en pénalités et de 1 627 590 euros en intérêts de retard.

Article 2 : L'État versera à la SA Iliad la somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le surplus des conclusions de la requête présentée par la SA Iliad est rejeté.

Article 4 : Le présent jugement sera notifié à la société anonyme Iliad et au directeur chargé de la direction des vérifications nationales et internationales.

Délibéré après l'audience du 7 mars 2024, à laquelle siégeaient :

- M. Toutain, président,
- M. Doyelle, premier conseiller,
- M. David, conseiller.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 21 mars 2024.

Le rapporteur,

Le président,

G. Doyelle

E. Toutain

La greffière,

C. Denis

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