

**REPUBLIQUE FRANCAISE**  
**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE VERSAILLES  
6ème chambre  
20 juillet 2017

N° 15VE02505

M. DEMOUVEAUX, président  
M. Jean-Edmond PILVEN, rapporteur  
M. ERRERA, rapporteur public  
BOUCHARD, avocat

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société NC NUMERICABLE a demandé au Tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée mis à sa charge au titre de la période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 à concurrence de la somme globale, en droits, intérêts de retard et majorations de 6 910 772 euros et le bénéfice du sursis de paiement;

Par jugement n° 1407748 du 1er juin 2015, le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté ses demandes.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et deux mémoires, enregistrés respectivement les 29 juillet 2015, 4 avril 2016 et 19 juillet 2016, la société NC NUMERICABLE, représentée par Me Bouchard, avocat, demande à la Cour :

1° d'annuler ce jugement ;

2° de prononcer la décharge des rappels de TVA et pénalités auxquels elle a été assujettie au titre des années 2007, 2008 et 2009 à concurrence d'un montant global, en droits et intérêts de retard, de 6 910 772 euros ;

3° de mettre à la charge de l'Etat une somme de 15 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- la procédure d'imposition est entachée d'irrégularité, par la méconnaissance des dispositions de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales ;
- les rappels de TVA ne sont aucunement fondés dès lors qu'il n'existe aucune disposition légale prévoyant d'imputer la remise consentie sur l'ensemble des produits ou services vendus;
- le quantum des remises ne dépend pas du service de télévision intégré dans l'offre " pack ",

la remise étant toujours identique quel que soit la gamme des services de télévision retenue par l'abonné ;

- la méthodologie retenue par l'administration sous couvert d'une prise en compte de la réalité économique s'appuie aussi sur une méthode de 50/50 prévue à l'article 279 du code général des impôts qui ne correspond pas à la réalité des prestations offertes ; cette nouvelle législation n'a d'ailleurs duré que pour les années 2008 à 2010 et méconnaît la jurisprudence de la CJUE ;
- cette méthode de calcul est contraire aux principes de neutralité de la TVA et de sécurité juridique dès lors que la réalité économique des prestations n'est pas prise en compte ; par ailleurs, ces rappels de TVA ont pour effet de modifier le prix conclu avec l'abonné et de faire supporter à la société un montant de TVA supérieur à celui acquitté par chaque abonné et ainsi à augmenter le prix hors taxe encaissé par les services de télévision ;
- la cour devrait, en l'absence de décision de décharge, saisir la CJUE d'une question préjudicielle sur cette question de l'imputation des remises ;
- la position de l'administration est aussi contraire au principe d'effectivité du droit communautaire, comme cela a été défini dans l'affaire Madgett-Baldwin ; en l'occurrence la prestation de distribution de télévision constitue la prestation principale et la méthode du 50/50 ne peut être retenue ;
- l'application de la majoration pour manquement délibéré est sans fondement dès lors qu'il n'est pas établi que la société aurait agi de manière volontaire pour éluder délibérément l'impôt que ce soit pour les vidéos à la demande ou pour les " packs " .

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication ;
- 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. Pilven,
- les conclusions de M. Errera, rapporteur public,

1. Considérant que la société NC NUMERICABLE, qui exerce l'activité de fournisseur d'accès internet, de télévision et de téléphonie, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration a remis en cause notamment le taux de taxe sur la valeur ajoutée applicable aux remises accordées à ses clients s'agissant des offres multiservices ; qu'elle demande la décharge des rappels de taxes sur la valeur ajoutée ainsi mis à sa charge au titre de la période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 à concurrence de la somme globale, en droits, intérêts de retard et majorations, de 6 910 772 euros ; que sa demande a été rejetée par jugement du Tribunal administratif de Montreuil du 1er juin 2015 ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. Considérant qu'aux termes de l'article L. 13 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction alors en vigueur : " Les agents de l'administration des impôts vérifient sur place, en

suivant les règles prévues par le présent livre, la comptabilité des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables. Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contrôle porte sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligatoires par le code général des impôts ainsi que sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements. (...) " ; qu'aux termes de l'article L. 47 A du même livre :

" I.-Lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le contribuable peut satisfaire à l'obligation de représentation des documents comptables mentionnés au premier alinéa de l'article 54 du code général des impôts en remettant, sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget, une copie des fichiers des écritures comptables définies aux articles 420-1 et suivants du plan comptable général.

L'administration peut effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la concordance entre la copie des enregistrements comptables et les déclarations fiscales du contribuable. L'administration restitue au contribuable, avant la mise en recouvrement, les copies des fichiers transmis et n'en conserve aucun double.

II.-En présence d'une comptabilité tenue au moyen de systèmes informatisés et lorsqu'ils envisagent des traitements informatiques, les agents de l'administration fiscale indiquent par écrit au contribuable la nature des investigations souhaitées. Le contribuable formalise par écrit son choix parmi l'une des options suivantes a) Les agents de l'administration peuvent effectuer la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable ; b) Celui-ci peut effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification. Dans ce cas, l'administration précise par écrit au contribuable, ou à un mandataire désigné à cet effet, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer. Les résultats des traitements sont alors remis sous forme dématérialisée répondant à des normes fixées par arrêté du ministre chargé du budget (...) " ; que, dans le cas où le contribuable a choisi, conformément aux options prévues par l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, d'effectuer lui-même les traitements informatiques demandés par l'administration, celle-ci peut néanmoins remettre en cause les résultats des traitements informatiques effectués par le contribuable, sous réserve de ne pas procéder elle-même à des traitements sur le matériel utilisé par l'entreprise ou à l'aide des fonctionnalités des applications au moyen desquelles l'entreprise tient sa comptabilité ;

3. Considérant, en premier lieu, qu'il est constant que, conformément aux options prévues par l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales, la société NC NUMERICABLE a, au cours de la vérification de comptabilité dont elle a fait l'objet, choisi d'effectuer personnellement les traitements demandés par l'administration ; que si, pour contrôler le montant de la TVA due par cette société, l'administration a, postérieurement aux traitements effectués par cette dernière, procédé en dehors de l'entreprise à des retraitements des données fournies par cette dernière, elle n'a ni recouru au matériel utilisé par l'entreprise pour tenir sa comptabilité, ni mobilisé les fonctionnalités de ses applications, mais seulement procédé, à partir de ses propres outils, à des traitements informatiques sur les données transmises par l'entreprise dont elle a indiqué la nature et la méthodologie employée dans la proposition de rectification en date du 28 juillet 2011 ; que si elle a procédé ultérieurement à d'autres traitements en vue de respecter la règle d'application du taux réduit de la TVA à au moins 50 % du prix facturé prévue par les dispositions de l'article 279 b octies du code général des impôts dans sa

rédaction alors en vigueur, il ne résulte pas, en tout état de cause, de l'instruction que ces traitements dont le détail a été mentionné dans le courrier de l'interlocuteur départemental du 28 août 2012, auraient abouti à majorer le montant des impositions litigieuses ; que, par suite, la société requérante n'est pas fondée à soutenir que l'administration n'a pas informé la société NC NUMERICABLE des traitements opérés en contravention avec l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, ni qu'elle a méconnu la garantie tenant à la non-utilisation du matériel de l'entreprise ou des fonctionnalités de ses applications, offertes, sur option, à l'article L. 47 A du même livre ;

4. Considérant, en second lieu, que la société requérante ne peut utilement invoquer la méconnaissance par l'administration des dispositions du D du III de l'article L. 47 A du livre des procédures fiscales selon lesquelles " L'administration communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non, au choix de ce dernier, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification (...) " dès lors que ces dispositions, introduites par l'article 14 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013, soit postérieurement au déroulement des contrôles, ne sont pas, en tout état de cause, applicables en l'espèce ;

Sur le bien-fondé des impositions :

5. Considérant qu'aux termes de l'article 266 du code général des impôts dans sa version alors applicable : " 1. 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 (...) " ; qu'aux termes du II de l'article 267 du même code : " Ne sont pas à comprendre dans la base d'imposition : 1° Les escomptes de caisse, remises, rabais, ristournes et autres réductions de prix consenties directement aux clients (...) " ; qu'aux termes de l'article 268 bis du même 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. " ; qu'aux termes de l'article 279 de ce code, dans sa version applicable au 1er janvier 2008 : " La taxe sur la valeur ajoutée est perçue au taux réduit de 5,50 % en ce qui concerne : (...) b octies. les abonnements souscrits par les usagers afin de recevoir : (...) 3° les services autorisés de télévision par voie hertzienne et les services de télévision mis à la disposition du public sur un réseau de communications électroniques prévus par les chapitres 1er et 2 du titre II de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 modifiée relative à la liberté de la communication. Lorsque ces services sont compris dans une offre composite pour un prix forfaitaire comprenant d'autres services fournis par voie électronique, le taux réduit s'applique à hauteur de 50 % de ce prix (...) " ;

6. Considérant que, dans le cas où un opérateur offre pour un prix forfaitaire des prestations de services distinctes et indépendantes relevant de taux de taxe sur la valeur ajoutée différents, l'application du régime d'imposition résultant des dispositions mentionnées ci-dessus implique que ce forfait soit décomposé de manière à ce que soit déterminée la part respective pouvant raisonnablement être réputée correspondre aux différentes prestations composant le prix global ; qu'à cette fin, l'opérateur doit être en mesure de justifier d'éléments permettant d'effectuer la ventilation requise avec une précision suffisante en recourant à toute méthode telle que la valeur de marché ou le coût effectif des différentes prestations fournies ;

7. Considérant, en premier lieu, que la société NC NUMERICABLE commercialise des offres d'abonnement à prix unique comprenant plusieurs prestations telles que la télévision, l'internet ou la téléphonie et relevant, pour l'une, du taux réduit et, pour les autres, du taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée ; que les seuls éléments tirés de la facturation de ces prestations ou des stipulations des contrats d'abonnement conclus avec ses clients ne permettent pas de déterminer la valeur respective de chacune des prestations incluses dans le prix global facturé à ces clients qu'elle détermine librement et qui n'est pas remis en cause par l'administration ; que si la société NC NUMERICABLE soutient que les remises affectées à ses nouveaux services de téléphonie et d'internet tiennent compte du coût marginal de ces prestations au regard des investissements importants déjà réalisés pour assurer le développement de son activité historique de distributeur de services de télévision, elle n'apporte aucun élément permettant de définir avec une exactitude suffisante le coût effectif de chacune des prestations fournies ; que la circonstance que le montant du forfait proposé ne soit pas identique au montant cumulé du prix de chacune de ces prestations proposées isolément, fait, en toute hypothèse, obstacle à ce que ce prix soit retenu comme " valeur de marché " ; qu'à défaut de toute autre méthode permettant de ventiler avec une précision suffisante la part respective des prestations après remise composant le prix global de l'offre de la société NC NUMERICABLE, c'est à bon droit que l'administration qui n'avait pas, pour ce faire, à remettre en cause le caractère régulier, sincère ou probant de la comptabilité de cette société, a procédé à la ventilation de cette remise au prorata du montant de chaque prestation facturée avant application de cette réduction de prix ; que la circonstance, à la supposer établie que les enseignes de la grande distribution n'ont pas fait l'objet de tels rappels est sans incidence sur les redressements litigieux ;

8. Considérant, en deuxième lieu, que, lorsque le prix d'un bien convenu entre les parties mentionne un taux de TVA inférieur au taux applicable et que le fournisseur dudit bien est la personne qui est redevable de la TVA due sur l'opération imposée, le prix convenu doit être considéré, dans le cas où le fournisseur n'a pas la possibilité de récupérer auprès de l'acquéreur la TVA réclamée par l'administration fiscale, comme incluant déjà la TVA ; qu'en procédant à la ventilation de la remise consentie par la société NC NUMERICABLE aux clients de son offre " Pack " au prorata du montant facturé de chaque prestation, l'administration s'est bornée à majorer la part du forfait soumis au taux normal et à minorer la part du même forfait soumis au taux réduit de la TVA, sans modifier le prix toutes taxes comprises de ce dernier ; que, par suite, le moyen tiré de l'atteinte au principe de neutralité de la TVA et de la règle selon laquelle l'administration ne saurait percevoir au titre de la TVA un montant supérieur à celui que l'assujetti a perçu, doit être écarté ;

9. Considérant, en troisième lieu, que le moyen tiré de la méconnaissance du principe de sécurité juridique n'est pas assorti des précisions permettant d'en apprécier le bien-fondé ;

10. Considérant, en quatrième lieu, que la circonstance qu'au stade de l'entrevue avec l'interlocuteur départemental, l'administration ait fait application du 3° du b octies de l'article 279 du code général des impôts dans sa rédaction alors applicable pour réduire le montant des rappels de TVA réclamés à la société NC NUMERICABLE, est en tout état de cause sans influence sur le bien-fondé des redressements qui ne sont pas fondés sur ce texte ;

Sur les majorations pour manquement délibéré :

11. Considérant 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 : (...) / a. 40 % en cas de manquement délibéré (...)" ;

En ce qui concerne les pénalités portant sur la TVA relative au service de vidéo à la demande:

12. Considérant qu'en vertu des dispositions de l'article 279 du code général des impôts, les services de télévision sont définis par référence à l'article 2 de la loi la loi susvisée du 30 septembre 1986 ; qu'aux termes de cet article 2 : " on entend par télécommunication toute transmission, émission ou réception de signes, de signaux, d'écrits, d'images, de sons ou de renseignements de toute nature, par fil, optique, radio-électricité ou autres systèmes électromagnétiques. On entend par communication audiovisuelle toute mise à disposition du public ou de catégories de public, par un procédé de télécommunication, de signes, de signaux, d'écrits, d'images, de sons ou de messages de toute nature qui n'ont pas le caractère d'une correspondance privée. " ;

13. Considérant qu'il ne ressort pas clairement de ces dispositions qu'un service de communication télévisuelle ne comprendrait pas la diffusion d'émissions de vidéo à la demande ; que l'administration n'établit pas dès lors qu'en en ayant fait une application erronée, pendant les années en litige, pour le calcul de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à ce service, la société requérante aurait eu la volonté d'éluider l'impôt ; que, par suite, la société requérante est fondée à demander la décharge des pénalités mises à sa charge à ce titre ; En ce qui concerne les pénalités portant sur la TVA relative aux offres " triple play " ou " double play " :

14. Considérant que la société NC NUMERICABLE a, durant toute la période considérée, systématiquement minoré son chiffre d'affaires taxable à la taxe sur la valeur ajoutée en imputant la remise s'appliquant globalement au prix forfaitaire de son offre multiservices aux seuls services de téléphonie et d'internet soumis au taux normal de la TVA compris dans cette offre ; qu'ainsi, alors même que l'infrastructure matérielle nécessaire pour la diffusion par câble des services d'internet et de téléphone a été entièrement réalisée pour assurer la diffusion du service de la télévision et que l'imputation de cette remise sur les seuls services d'internet et de téléphone a pu répondre à une logique commerciale, l'administration établit que la société requérante a eu la volonté d'éluider la taxe sur la valeur ajoutée au taux normal ; que la société NC NUMERICABLE n'est par suite pas fondée à contester l'application qui lui a été faite de la majoration prévue par les dispositions précitées pour manquement délibéré et à demander la décharge de ces pénalités ;

15. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que, sans qu'il soit besoin de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle, la société NC NUMERICABLE 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 tendant à la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée et des pénalités afférentes relatives aux offres " triple play " ou " double play " mis à sa charge au titre de la période du 1er janvier 2007 au 31 décembre 2009 ; qu'en revanche, elle est fondée à demander la décharge des pénalités y afférentes relatives au service de vidéo à la demande ;

Sur l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

16. Considérant que la société NC NUMERICABLE ne succombe pas entièrement en la présente espèce ; qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 2 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

DÉCIDE :

Article 1er : Le jugement n° 1407748 du 1er juin 2015 du Tribunal administratif de Montreuil est annulé en tant qu'il rejette la demande de décharge des pénalités, concernant les rappels de TVA afférents à la vidéo à la demande, auxquelles la société NC NUMERICABLE a été assujettie au titre des années 2008 et 2009.

Article 2 : La société NC NUMERICABLE est déchargée des pénalités correspondant à la minoration de la taxe sur la valeur ajoutée relative à la vidéo à la demande au titre des années 2008 et 2009.

Article 3 : L'Etat versera la somme de 2 000 euros à la société NC NUMERICABLE au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.