

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE GRENOBLE**

N° 1802087

SAS LECHERES INVESTS

Mme Nadia Bardad
Rapporteur

M. Nathan Villard
Rapporteur public

Audience du 18 septembre 2020
Lecture du 2 octobre 2020

19-01-04
19-01-03-02-025
19-04-02
19-06-02
19-06-04
C +

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif de Grenoble

(7^{ème} chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 4 avril et 6 octobre 2018, la SAS Lecheres Invests, représentée par la Selarl Jouanjan & Partners, demande au tribunal :

1°) de prononcer la réduction des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, des rappels de taxe sur les véhicules de société, des pénalités correspondantes mis à sa charge au titre des années 2011, 2012 et 2013 et de l'amende à laquelle elle a été assujettie en application de l'article 1788 A du code général des impôts ;

2 °) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 5 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- l'imposition relative à l'exercice 2013 a été établie à l'issue d'une procédure irrégulière ;
- elle fournit une prestation globale à la société Bamarec SRL de mise à disposition de machines et de services ;
- la suspension de la facturation des machines Kitamura 173 et Hardinge BLBB1K0114 relève d'une gestion normale et s'avère conforme à ses intérêts ;

- les provisions pour risque satisfont aux conditions de déductibilité ;
- les frais de déplacement de M. C... et Mme D... ne doivent pas faire l'objet d'une refacturation à la société Bamarec SRL ;
- les frais de déplacement et de réception ainsi que les dépenses personnelles des associés sont justifiés par l'intérêt de l'entreprise et relèvent d'une gestion normale ; ils ouvrent droit à déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée et sont déductibles du résultat imposable ;
- les rectifications relatives à l'omission de produits non comptabilisées ne sont pas fondées ;
- les rappels de taxe sur les véhicules de société ne sont pas fondés dès lors qu'elle n'est pas propriétaire du véhicule à l'origine de l'imposition et ne l'utilise pas ;
- les pénalités pour manquement délibéré qui lui ont été appliquées en matière d'impôt sur les sociétés et de taxe sur la valeur ajoutée ne sont pas fondées ;
- le montant de l'amende pour défaut de production de la déclaration d'échange de biens qui lui a été infligée est disproportionné.

Par un mémoire en défense enregistré le 25 juin 2018, le directeur spécialisé de contrôle fiscal Centre-Est conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que les moyens soulevés ne sont pas fondés.

Par une ordonnance du 11 octobre 2018, la clôture de l'instruction a été fixée au 12 novembre 2018.

Un mémoire a été enregistré, pour la SAS Lecheres Investis, le 3 septembre 2020, après la clôture de l'instruction, qui n'a pas été communiqué.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la Constitution, notamment son préambule ;
- la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;
- 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 Mme Bardad, premier conseiller,
- et les conclusions de M. Villard, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La SAS Lecheres Investis, dont le siège social est situé à Marnaz (Haute-Savoie), exerce une activité de location de machines industrielles et de ventes d'outils. Elle fait partie du groupe Bamarec, spécialisé dans la fabrication de pièces décolletées, en particulier, dans le secteur automobile. Ce groupe comprend, d'une part, la société Bamarec Precision Components Europe (Bamarec PCE), société française, qui exploite deux sites de production industrielle en

Ile-et-Vilaine et en Haute-Savoie, au capital détenu par cinq associés à parts égales dont M. A... C... (20 %) et Mme B... D... (20 %), d'autre part, la société Bamarec SRL, filiale roumaine de Bamarec Pce, qui exploite un site de production industrielle en Roumanie et, enfin, la société Lecheres Investis, société française dont le capital est détenu par deux associés, M. C... (90 %) et Mme D... (10 %). La société requérante a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2013 à l'issue de laquelle le service lui a notifié des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, des rappels de taxe sur les véhicules de sociétés, assortis des intérêts de retard, de pénalités pour manquement délibéré, de la majoration de l'article 1728 du code général des impôts, ainsi qu'une amende en application de l'article 1788 A du code général des impôts. Par la présente requête, la SAS Lecheres Investis demande au tribunal de prononcer la réduction de ces impositions.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. La SAS Lecheres Investis soutient qu'elle aurait été privée de la garantie prévue par l'article L. 57 A du livre des procédures fiscales en ce qui concerne la procédure d'imposition relative à l'exercice clos en 2013.

3. Aux termes de l'article L. 57 A du livre des procédures fiscales : « *En cas de vérification de comptabilité d'une entreprise ou d'un contribuable exerçant une activité industrielle ou commerciale dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 526 000 euros s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou à 460 000 euros s'il s'agit d'autres entreprises ou d'un contribuable se livrant à une activité non commerciale dont le chiffre d'affaires ou le montant annuel des recettes brutes est inférieur à 460 000 euros, l'administration répond dans un délai de soixante jours à compter de la réception des observations du contribuable faisant suite à la proposition de rectification mentionnée au premier alinéa de l'article L. 57. Le défaut de notification d'une réponse dans ce délai équivaut à une acceptation des observations du contribuable. Le délai de réponse mentionné au premier alinéa ne s'applique pas en cas de graves irrégularités privant de valeur probante la comptabilité* ».

4. Il résulte de l'instruction et il n'est pas contesté, d'une part, que les opérations de contrôles ont porté sur les exercices clos au 31 décembre 2011, 2012 et 2013 et, d'autre part, que le montant de chiffre d'affaires réalisé par la SAS Lecheres Investis au titre des exercices 2011 et 2012 a excédé les limites fixées par l'article L. 57 A du livre des procédures fiscales. Il est constant que le service n'a pas répondu, dans le délai prévu par l'article L. 57 A du livre des procédures fiscales, aux observations présentées par l'intéressée le 25 février 2015. Toutefois, l'administration fiscale n'est pas tenue de répondre aux observations de la société requérante dans le délai de soixante jours, dès lors que le chiffre d'affaires d'un seul des exercices vérifiés excède le seuil fixé par les dispositions de l'article L. 57 A précité. Ainsi, le dépassement du seuil fixé par l'article L. 57 A du livre des procédures fiscales, au titre d'un seul exercice, prive le contribuable de la garantie prévue par l'article L. 57 A pour l'ensemble de la période vérifiée. Par suite, le moyen tiré de la méconnaissance de ces dispositions doit être écarté.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

En ce qui concerne les cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés :

S'agissant des produits non comptabilisés :

5. Aux termes de l'article 38 du code général des impôts : « (...) 2. *Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. (...) / 2 bis. Pour l'application des 1 et 2, les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix, sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes ou opérations assimilées et l'achèvement des prestations pour les fournitures de services. (...) ».*

Quant aux loyers des machines données en location à la société Bamarec SRL :

6. La SAS Lecheres Invests soutient que la suspension de la facturation des loyers relatifs à la location des machines Kitamura 173 et Hardinge BLBB1K0114 relevait d'une gestion normale et s'avérait conforme à ses intérêts.

7. La SAS Lecheres Invests loue des machines industrielles à la société roumaine Bamarec SRL, en vertu de deux contrats de location conclus le 1^{er} décembre 2010 pour la machine Kitamura 173 et le 1^{er} décembre 2011 pour la machine Handinge BLBB1K0114, moyennant un loyer mensuel, respectivement, de 2 620 euros et de 1 670 euros. Les contrats de location prévoient la restitution des machines par le locataire et à ses frais. A l'expiration des périodes de location, les machines sont restées sur le site de production de la société Bamarec SRL situé en Roumanie. La société requérante n'a perçu aucun loyer au titre des mois de mars à décembre 2013 alors que la société Bamarec SRL a conservé les matériels. L'administration a donc réintégré les sommes correspondantes dans le résultat imposable de l'intéressée sur le fondement des dispositions précitées du 2 bis de l'article 38 du code général des impôts. La SAS Lecheres Invests ne peut utilement se prévaloir d'une remise en service des machines en janvier 2016, ni d'un différé dans la perception des loyers. En outre, si elle fait valoir qu'elle avait un intérêt commercial à tenir compte des difficultés financière de la société Bamarec SRL pour maintenir leur relation commerciale, elle n'en justifie pas par les documents qu'elle produit. Par suite, elle n'est pas fondée à demander la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à sa charge.

Quant aux frais de déplacement en Roumanie de M. C... et de Mme D... :

8. La SAS Lecheres Invests a comptabilisé en charges des frais de déplacement de M. C... et Mme D..., en Roumanie, auprès de son client la société Bamarec SRL. M. C... est président et associé de la SAS Lecheres Invests. Il est également dirigeant de la société Bamarec SRL. Mme D... est associée de la SAS Lecheres Invests et directrice administrative et financière du groupe Bamarec. Les déplacements ont été effectués dans le cadre de prestations rendues à la société Bamarec SRL sans faire l'objet d'une refacturation. L'administration a réintégré, en conséquence, les sommes de 8 312 euros, 26 917 euros et 16 619 euros dans le résultat imposable de la société requérante au titre des exercices clos en 2011, 2012 et 2013, en appliquant la marge commerciale de 5 % habituellement pratiquée par cette dernière lors de la vente de prestations de services.

9. Il résulte de l'instruction que la SAS Lecheres Invest a facturé à son client roumain des prestations annexes lors de la mise à disposition des machines industrielles telles que, notamment, le transport, la mise en service, l'installation des machines, la formation et la maintenance. Les déplacements correspondants à ces prestations annexes n'ont cependant pas fait l'objet d'une facturation. La société requérante n'établit pas que les contrats de location des

machines industrielles mises à la disposition de la société Bamarec SRL englobaient la prise en charge des frais de déplacement de M. C... et Mme D..., alors même que la SAS Lecheres Invest tirerait profit des prestations rendues à sa cliente roumaine. Par suite, c'est à bon droit que le service vérificateur a réintégré dans les résultats des exercices clos en 2011, 2012 et 2013 les sommes en cause.

Quant aux ventes d'outillage et prestations de service :

10. En premier lieu, au titre de l'exercice 2011, la SAS Lecheres Invests s'est abstenue, d'une part, de refacturer en 2011, à la société Bamarec SRL, une facture n° FM102018 de 30 000 euros émise par le fournisseur Delta, le 28 février 2011. Elle fait valoir qu'elle a facturé en 2010, à la société Bamarec SRL, une facture n° 2010-09-06 d'un montant de 30 000 euros H.T. pour une étude de mise au point des chambres et une facture n° 2010-12-02 d'un montant de 26 750 euros H.T. pour une étude de faisabilité des chambres et mise au point de la gamme de fabrication. Elle indique que la facture n° 2010-09-06 du 30 septembre 2010 d'un montant de 30 000 euros H.T. aurait été établie à tort puisque l'étude de faisabilité avait déjà fait l'objet d'une facture, à savoir la facture n° 2010-12-02 du 31 décembre 2010 d'un montant de 26 750 euros H.T. La somme de 30 000 euros H.T. mentionnée sur la facture n° 2010-09-06 correspondrait à la refacturation de la charge avec une marge. S'étant ainsi rendu compte, en 2011, qu'elle était redevable d'une somme de 30 000 euros H.T. à l'égard de la société Bamarec SRL, la SAS Lecheres Invests n'aurait pas procédé à la refacturation de la facture n° FM102018 de 30 000 euros émise par le fournisseur Delta, le 28 février 2011.

11. Toutefois, comme le fait valoir en défense le service, la correction de l'erreur alléguée, à la supposer établie, ne pouvait valablement être portée dans les écritures de l'exercice 2011, mais aurait dû être effectuée sur l'exercice 2010, et concerner les comptes de produits. Par suite, c'est à bon droit que le service vérificateur a réintégré dans les résultats de l'exercice clos en 2011, la somme litigieuse.

12. D'autre part, la SAS Lecheres Invests soutient qu'elle aurait comptabilisé en charges deux dépenses qui auraient dû faire l'objet d'une immobilisation car elles concernent la machine « *WG n° 2* » donnée en location à la société Bamarec SRL en vertu d'un contrat de location du 1^{er} mars 2011. Elle fait valoir que ces dépenses ne devaient pas être refacturées à la société Bamarec SRL dès lors que le coût de ces équipements était déjà rémunéré par les loyers versés.

13. La société requérante a acquis un « chargeur de machine transfert W & G » d'un montant de 26 600 euros H.T. auprès de son fournisseur Robot + et trois « postes Hydrau » auprès de son fournisseur Nevi SAS d'un montant de 8 450 euros H.T.. Elle a perçu un loyer mensuel de 4 570 euros pour la location de la machine WG n° 2, immobilisée les 30 et 31 décembre 2010 pour un montant total de 86 000 euros. La SAS Lecheres Invests n'apporte pas d'éléments probants, qu'elle seule est en mesure de présenter, permettant d'établir que le contrat de location comprenait la mise à disposition du « chargeur de machine transfert WG2 » et des trois « postes Hydrau ». Par suite, c'est à bon droit que le service vérificateur a réintégré dans les résultats de l'exercice clos en 2011, la somme totale de 31 500 euros.

14. En second lieu, au titre de l'exercice 2012, la SAS Lecheres Invest soutient qu'elle a acquis deux machines en 2012. Elle a refacturé la somme de 22 000 euros à la société Bamarec SRL avec une marge en ce qui concerne la première machine. En revanche, elle a omis de refacturer la somme de 7 555 euros pour la seconde machine. Par ailleurs, elle a refacturé à tort un acompte de 31 912,50 euros qui avait été réglé lors de la commande d'une machine selon la

facture n° 2012-05-14 du 31 mai 2012 d'un montant de 34 146,38 euros. Elle se prévaut d'une insuffisance de facturation pour la somme de 7 555 euros et d'un excédent de facturation pour la somme de 34 146,38 euros. Le rehaussement à hauteur de 7 555 euros ne serait donc pas fondé dès lors que l'excédent de facturation devrait compenser, selon elle, l'insuffisance de facturation.

15. Il n'est pas contesté que la société requérante a comptabilisé la facture n° 2012-05-14 du 31 mai 2012 d'un montant de 34 146,38 euros et que la société Bamarec SRL a procédé au paiement de cette facture. Toutefois, aucun avoir destiné à rectifier l'erreur de facturation alléguée n'a été établi en faveur de cette dernière afin de constater la dette de la SAS Lecheres Invest à l'égard de la société Bamarec SRL. Par suite, c'est à bon droit que le service vérificateur a réintégré dans les résultats de l'exercice clos en 2011, la somme totale de 7 933 euros.

S'agissant des frais et dépenses personnelles non admis en déduction :

16. Aux termes de l'article 39 du code général des impôts, rendu applicable à l'impôt sur les sociétés par l'article 209 du même code : « 1. *Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment : 1° Les frais généraux de toute nature (...)* ». Si, en vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf loi contraire, il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits qu'elle invoque au soutien de ses prétentions, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci. Il appartient, dès lors, au contribuable, pour l'application des dispositions précitées du code général des impôts, de justifier tant du montant des charges qu'il entend déduire du bénéfice net défini à l'article 38 du même code que de la correction de leur inscription en comptabilité, c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité. Le contribuable apporte cette justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée. Dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite à l'administration, si elle s'y croit fondée, d'apporter la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive.

17. En vertu de ces principes, lorsqu'une entreprise a déduit en charges une dépense réellement supportée, conformément à une facture régulière relative à un achat de prestations ou de biens dont la déductibilité par nature n'est pas contestée par l'administration, celle-ci peut demander à l'entreprise qu'elle lui fournisse tous éléments d'information en sa possession susceptibles de justifier la réalité et la valeur des prestations ou biens ainsi acquis. La seule circonstance que l'entreprise n'aurait pas suffisamment répondu à ces demandes d'explication ne saurait suffire à fonder en droit la réintégration de la dépense litigieuse, l'administration devant alors fournir devant le juge tous éléments de nature à étayer sa contestation du caractère déductible de la dépense. Le juge de l'impôt doit apprécier la valeur des explications qui lui sont respectivement fournies par le contribuable et par l'administration.

18. L'administration fiscale a remis en cause la déduction de frais divers, de frais de déplacement, de réception et des dépenses personnelles exposés notamment par M. C... et Mme D..., président et associés de la société requérante, à hauteur de 2 678,15 euros au titre de l'exercice 2011, de 7 580,59 euros au titre de l'exercice 2012 et de 7 428,61 euros au titre de l'exercice 2013, au motif qu'ils n'avaient pas été engagés dans l'intérêt de l'entreprise.

19. Si la SAS Lecheres Invest soutient que les intéressés ont effectué de nombreux déplacements justifiés par les relations d'affaires qu'ils entretenaient avec leurs clients, fournisseurs ou partenaires impliquant notamment des frais de réception, les notes d'hôtel et de restaurant qu'elle produit ne mentionnent ni l'identité des bénéficiaires, ni le motif des rencontres et séjours. De même, le ticket d'achats de fournitures de bureau du 20 février 2011 est dépourvu de tout caractère probant. Par ailleurs, si la société requérante se prévaut de la refacturation, à la société Bamarec Pce, des frais de déplacement de M. C... et Mme D... au cours des années 2011, 2012 et 2013, les factures n° 2017-01-24 et n° 2017-01-25 du 30 janvier 2017 qu'elle verse aux débats, établies pour les besoins de la cause, sont postérieures aux opérations de contrôle. Enfin, l'administration fiscale fait notamment valoir, sans être contredite, que la facture établie par la société Bungalow Graphics du 18 mai 2013, d'un montant de 1 030 euros T.T.C., ne correspond pas aux dépenses qu'elle a comptabilisées. Par suite, c'est à bon droit que l'administration fiscale a réintégré le montant des dépenses en litige dans les résultats de la société requérante au titre des exercices 2011, 2012 et 2013.

S'agissant de la provision pour pertes sur contrats :

20. Aux termes de l'article 39 du code général des impôts : « 1. *Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment : / (...) / 5° Les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des événements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice. (...) Les provisions pour pertes afférentes à des opérations en cours à la clôture d'un exercice ne sont déductibles des résultats de cet exercice qu'à concurrence de la perte qui est égale à l'excédent du coût de revient des travaux exécutés à la clôture du même exercice sur le prix de vente de ces travaux compte tenu des révisions contractuelles certaines à cette date. (...)* ».

21. Au titre de l'année 2012, la SAS Lecheres Invests a déduit de son résultat fiscal une provision pour risque d'un montant de 57 025 euros. Au titre de l'exercice 2013, elle a comptabilisé une reprise partielle de cette provision pour 19 959 euros. Cette provision se rapporte aux machines mises à disposition de la société roumaine Bamarec SRL en vertu de contrats de location d'une durée de cinq ans conclus le 1^{er} décembre 2010, pour la machine Kitamura 173, moyennant un loyer mensuel de 2 620 euros, et le 1^{er} décembre 2011, pour la machine Hardinge BLBB1K0114, moyennant un loyer mensuel de 1 670 euros. Ces contrats ont fait l'objet de deux avenants signés le 2 décembre 2012, prévoyant une résolution anticipée au 1^{er} mars 2013. Toutefois, à cette date, les machines sont restées en Roumanie, sur le site de production de la société Bamarec SRL, durant l'exercice clos au 31 décembre 2013.

22. Selon la SAS Lecheres Invests, la provision aurait été comptabilisée en raison des risques inhérents à l'exploitation des machines louées par la société Bamarec SRL qui ne les utiliserait pas à leur pleine capacité, à cause d'une diminution du volume des commandes de son client principal, le groupe Autoliv, en 2012. Par ailleurs, la société requérante a considéré que les machines auraient une valeur nulle à la revente et qu'elle serait conduite à constater une perte correspondant à leur valeur nette comptable en cas de cession. Ainsi, la provision sur perte de contrat a été déduite du résultat fiscal à partir de la valeur nette comptable au 31 décembre 2012, soit 57 025 euros, et la reprise partielle au titre de l'exercice 2013 a également été déterminée à partir de la valeur nette comptable des matériels à la clôture de l'exercice.

23. Toutefois, l'administration fiscale fait valoir que la société requérante n'était pas en droit de constater une provision pour perte sur contrats dès lors que les provisions de cette nature ne concernent que les opérations relatives à la production de biens ou de service en cours de

formation ou de transformation à la clôture de l'exercice à travers un processus de production. Par ailleurs, il résulte de l'instruction qu'au cours des exercices 2012 et 2013, les machines ont été utilisées par la société Bamarec SRL. Le groupe Autoliv n'a pas interrompu ses commandes, mais seulement révisé leur montant. Or, la société requérante ne démontre pas le caractère probable de la perte alléguée, en particulier, que la probabilité de la perte résultait d'un événement en cours à la clôture des exercices concernés. De même, elle n'a produit, au cours des opérations de contrôle ou devant le juge de l'impôt, aucun justificatif permettant d'établir que la valeur des machines louées était nulle. Par suite, c'est à bon droit que l'administration fiscale a considéré que la provision en litige n'était pas déductible de ses résultats imposables.

En ce qui concerne les rappels de taxe sur la valeur ajoutée :

24. Aux termes de l'article 271 du code général des impôts : « *I. 1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération. / (...) / II. 1. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables et à la condition que ces opérations ouvrent droit à déduction, la taxe dont les redevables peuvent opérer la déduction est (...)* ».

25. Il résulte de l'instruction que le service a rejeté la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée grevant les frais de déplacement, de réception, d'hôtellerie et les frais divers exposés par la SAS Lecheres Invests au titre de l'exercice 2011, pour un montant total de 194,03 euros, de l'exercice 2012, pour 123,20 euros, et de l'exercice 2013, pour 574,28 euros. Si la société requérante soutient qu'elle a acquitté ces différentes dépenses pour l'exercice de son activité professionnelle, il résulte de ce qui a été dit au point 20 que les dépenses en cause n'ont pas été engagées pour les besoins des opérations imposables de l'intéressée. Par suite, c'est à bon droit que l'administration a refusé la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée les ayant grevées.

En ce qui concerne la taxe sur les véhicules des sociétés :

26. Aux termes de l'article 1010 du code général des impôts : « *Les sociétés sont soumises à une taxe annuelle à raison des véhicules de tourisme qu'elles utilisent en France, quel que soit l'Etat dans lequel ils sont immatriculés, ou qu'elles possèdent et qui sont immatriculés en France. (...)* ». L'administration est tenue d'assujettir tous les véhicules qui remplissent l'un des critères alternatifs d'assujettissement ainsi définis.

27. La SAS Lecheres Invests a acquis, le 24 octobre 2012, un véhicule de tourisme modèle Porsche Cayenne pour un montant de 106 000 euros T.T.C., avec reprise du véhicule personnel de son dirigeant, M. C... pour un montant de 28 000 euros. Le véhicule a été comptabilisé à l'actif de la société pour un montant de 110 010 euros, incluant les frais de mise en service du véhicule de 4 010 euros, le 24 octobre 2012. Ce véhicule a été sorti de l'actif de la société requérante le 31 décembre 2012. Il résulte de l'instruction, et en particulier de la proposition de rectification du 19 décembre 2014, que le véhicule Porsche Cayenne a été cédé, par la société requérante, à M. et Mme C... le 31 décembre 2012 et il n'est pas contesté que M. et Mme C... en avaient seuls l'usage à compter de cette date. Ainsi, le véhicule en cause n'était plus utilisé ni possédé par la société requérante à partir du 31 décembre 2012. Par suite, la société requérante est fondée à soutenir qu'elle n'était pas redevable de la taxe sur les véhicules de société à compter de cette date.

28. Il suit de là que la société requérante doit être déchargée en droits et pénalités, dans la limite de la somme de 11 904 euros comme elle le demande, des rappels de taxe sur les véhicules des sociétés au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2013 au 30 septembre 2014.

Sur les pénalités :

En ce qui concerne la majoration pour manquement délibéré :

29. 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 (...)* ».

30. Les pénalités pour manquement délibéré ont été appliquées aux rappels de taxe sur la valeur ajoutée et d'impôt sur les sociétés. Le service vérificateur a relevé que la SAS Lecheres Investis a procédé à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée pour des dépenses à caractère personnel, ainsi que des frais de déplacement et de restauration sans lien avec l'objet social. En outre, la société requérante s'est abstenue de comptabiliser des recettes d'exploitation et a comptabilisé en charges d'exploitation des dépenses non exposées dans l'intérêt de l'entreprise, tels que les frais de déplacement et de réception de ses associés. En relevant ainsi l'importance des omissions de recettes et le caractère répétitif des irrégularités constatées au cours des exercices vérifiés, l'administration établit l'intention délibérée de la SAS Lecheres Investis d'éluder l'impôt. Par suite, c'est à bon droit qu'elle a appliqué la majoration de 40 % prévue à l'article 1729 du code général des impôts aux impositions en cause.

En ce qui concerne l'amende fiscale :

31. Aux termes de l'article 1788 A du code général des impôts : « *1. Entraîne l'application d'une amende de 750 euros : / a. Le défaut de production dans les délais des déclarations prévues aux articles 289 B et 289 C (...)* ».

32. La SAS Lecheres Investis soutient qu'elle aurait souscrit, hors délai, ses déclarations d'échange de bien par inadvertance et que ce manquement n'a causé aucun préjudice au Trésor. Elle fait valoir que le montant de l'amende qui lui a été infligée serait disproportionné alors, d'une part, que le principe de proportionnalité des peines est garanti par l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et, d'autre part, que le montant de la sanction doit être proportionné aux montant des opérations non déclarées.

33. Il résulte de l'instruction et il n'est pas contesté que la SAS Lecheres Investis n'a pas souscrit, dans le délai légal de dépôt au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2013, la déclaration d'échange de biens prévue par les articles 289 B et 289 C du code général des impôts. L'administration lui a appliqué une amende d'un montant total de 15 000 euros au titre de l'année 2011, de 15 000 euros au titre de l'année 2012 et 9 750 euros au titre de l'année 2013.

34. Si la société requérante a entendu soutenir que les dispositions de l'article 1788 A du code général des impôts seraient contraires aux principes de nécessité et de proportionnalité des peines consacrés à l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, ce moyen, qui n'a pas été soulevé dans un mémoire distinct et motivé, est irrecevable en application des articles R. 771-3 et R. 771-4 du code de justice administrative.

35. Par ailleurs, la SAS Lecheres Investis, en se prévalant de la décision n° 1101024 rendue le 21 janvier 2013 par le tribunal administratif de Paris, doit être regardée comme soulevant le moyen tiré de la méconnaissance de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en raison de l'absence de modulation possible, par le juge de l'impôt, de l'amende prévue par les dispositions de l'article 1788 A du code général des impôts.

36. L'objectif de l'amende prévue au 1. de l'article 1788 A est d'inciter les redevables de la taxe sur la valeur ajoutée à s'acquitter avec exactitude de leurs obligations déclaratives, afin de permettre le bon fonctionnement des procédures d'échanges d'informations entre les administrations fiscales des Etats membres de l'Union européenne, prévues par le système communautaire de taxe sur la valeur ajoutée, par des moyens n'impliquant aucun contrôle aux frontières internes. Cette amende présente le caractère d'une punition tendant à empêcher la répétition des agissements qu'elle vise et constitue, même si le législateur a laissé le soin de les prononcer à l'autorité administrative, une « accusation en matière pénale » au sens de l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales dont les stipulations sont applicables en cas de contestation devant les juridictions compétentes. Toutefois, le respect des stipulations de l'article 6 §1 de cette convention n'implique pas que le juge de l'impôt module le montant des amendes prononcées.

37. Le principe de proportionnalité des peines n'exclut pas l'institution d'une amende forfaitaire dès lors que son montant, déterminé par le législateur, est en lien avec l'agissement qu'elle réprime. Le caractère proportionné d'une amende s'apprécie au regard de la gravité du manquement et non au regard du montant des transactions concernées par les omissions déclaratives.

38. L'amende forfaitaire prévue au 1. de l'article 1788 A du code général des impôts, appliquée en cas de non-respect par un opérateur économique de ses obligations déclaratives, n'est pas, en elle-même, disproportionnée au regard de l'objectif poursuivi qui est, ainsi qu'il a été dit, de garantir le bon fonctionnement du système commun de la taxe sur la valeur ajoutée et des procédures d'échanges d'informations entre les administrations fiscales des Etats membres. Ainsi, l'amende prévue au 1. de cet article, d'un montant de sept cent cinquante euros n'est pas disproportionnée au regard de l'agissement qu'elle sanctionne. Or, il ne résulte pas de ces dispositions que le montant de l'amende forfaitaire prononcé en cas d'omission de déclaration doit être proportionné au montant des opérations non déclarées.

39. Le juge de l'impôt, saisi de conclusions dirigées contre des amendes appliquées sur le fondement des dispositions précitées de l'article 1788 A du code général des impôts, exerce un plein contrôle sur les faits et la qualification retenue par l'administration, et décide, selon les résultats de ce contrôle, soit de maintenir l'amende effectivement encourue pour son montant prévu par la loi, sans pouvoir moduler celui-ci pour tenir compte de la gravité de la faute commise par le contribuable, soit d'en prononcer la décharge et de ne laisser à la charge du contribuable que les intérêts de retard.

40. Les amendes prononcées par l'administration fiscale à l'encontre de la SAS Lecheres Investis sur le fondement du 1. de l'article 1788 A du code général des impôts visent à sanctionner la méconnaissance, par cette société, de ses obligations instituées par les articles 289 B et 289 C du code général des impôts et le règlement (CE) n° 638/2004 du Parlement européen et du Conseil du 31 mars 2004. En l'absence de contestation de la réalité des omissions déclaratives constatées, l'administration fiscale a pu, à bon droit, faire application de ces

dispositions. Il n'appartient pas au juge de l'impôt de tenir compte du montant des opérations non déclarées pour apprécier le caractère proportionné des amendes appliquées, mais seulement de la réalité des omissions de déclaration. En l'espèce, le bien-fondé des amendes résulte de la gravité des manquements et le montant cumulé de ces amendes procède de la réitération des infractions par la société requérante sur l'ensemble de la période contrôlée. Par suite, les amendes prononcées par l'administration fiscale ne présentent pas un caractère disproportionné au regard de la gravité des manquements. Ainsi, la SAS Lecheres Invests n'est pas fondée à demander la décharge des amendes qui lui ont été appliquées au titre des années 2011, 2012 et 2013.

41. Il résulte de tout ce qui précède que la société requérante est fondée uniquement à demander la décharge, en droits et pénalités, dans la limite de la somme de 11 904 euros, des rappels de taxe sur les véhicules des sociétés au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2013 au 30 septembre 2014.

Sur les conclusions présentées en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

42. Il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, d'allouer à la société requérante la somme qu'elle demande en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La SAS Lecheres Invests est déchargée, en droits et pénalités, des rappels de taxe sur les véhicules des sociétés qui lui ont été assignés au titre de la période du 1^{er} janvier 2013 au 30 septembre 2014, dans la limite de la somme de 11 904 euros.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête de la SAS Lecheres Invests est rejeté.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à la SAS Lecheres Invests et au directeur spécialisé de contrôle fiscal Centre-Est.

Délibéré après l'audience du 18 septembre 2020, à laquelle siégeaient :

M. L'Hôte, président,
Mme Beytout, premier conseiller,
Mme Bardad, premier conseiller.

Lu en audience publique le 2 octobre 2020.

Le rapporteur,

N. BARDAD

Le président,

V. L'HÔTE

Le greffier,

T. RONDAGS

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics en ce qui le concerne ou 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.