

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE RENNES**

N° 1906491

ASSOCIATION EQUIPE BRETAGNE
CYCLISME

M. Eric Albouy
Rapporteur

M. Fabien Martin
Rapporteur public

Audience du 13 octobre 2021
Décision du 27 octobre 2021

19-06-02-05
19-01-04-015-04
C

REPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif de Rennes,

(2^{ème} chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête et deux mémoires en réplique, enregistrés respectivement les 26 décembre 2019, 2 août 2021 et 6 octobre 2021, l'association Équipe Bretagne Cyclisme, demande au tribunal :

1°) la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés au titre de la période correspondant aux années 2014 et 2015, ainsi que des pénalités correspondantes ;

2°) la décharge de l'amende qui lui a été infligée sur le fondement de l'article 1740 A du code général des impôts ;

3°) la mise à la charge de l'État d'une somme de 4 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

L'association Équipe Bretagne Cyclisme soutient que :

- l'administration a soumis à tort à la taxe sur la valeur ajoutée la subvention annuelle de 900 000 euros qu'elle perçoit de la région Bretagne ; il n'existe aucun lien direct entre cette subvention et une prestation individualisable dont elle serait la contrepartie ni relation d'équivalence entre l'avantage qui pourrait être retiré par la région Bretagne du versement de cette subvention et le montant de cette dernière ; la convention signée avec la région Bretagne prévoit des engagements globaux tant en ce qui concerne le programme sportif, que l'accompagnement médical des coureurs

et la lutte contre le dopage qui se rattachent à la politique de la région en faveur du développement de la pratique sportive et de la lutte contre le dopage ;

- en vertu de la décision du conseil constitutionnel n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018, l'amende prévue à l'article 1740 A du code général des impôts ne peut être appliquée que si le manquement qu'elle sanctionne a été commis sciemment ; les conventions ne sont pas au nombre des documents visés par l'article 1740 A du code général des impôts ; étendre cette sanction à des documents qui ne sont pas expressément prévus par cet article, le terme « document » étant trop imprécis, méconnaît l'article 7 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des citoyens ; les circonstances démontrent qu'elle n'a pas eu l'intention délibérée de délivrer à un tiers un document lui permettant de solliciter le bénéfice d'un avantage fiscal ;

- l'administration n'a pas démontré l'intention délibérée d'éluider l'impôt à laquelle est subordonnée l'application de la majoration de 40 % pour manquement délibéré.

Par deux mémoires en défense, enregistrés respectivement les 29 juin 2020 et 28 septembre 2021, le directeur en charge de la direction de contrôle fiscal Centre-Ouest conclut au rejet de la requête.

Il soutient qu'aucun des moyens soulevés par l'association Équipe Bretagne Cyclisme n'est fondé.

Les parties ont été informées, le 4 octobre 2021, en application de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, que le tribunal était susceptible de relever d'office un moyen d'ordre public.

L'association Équipe Bretagne Cyclisme a présenté des observations en réponse à cette information dans son mémoire enregistré le 6 octobre 2021 ;

Le directeur en charge de la direction de contrôle fiscal Centre-Ouest a présenté des observations en réponse à cette information, enregistrées le 7 octobre 2021.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

- le code général des impôts ;

- le livre des procédures fiscales ;

- la décision du conseil constitutionnel n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018 ;

- 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. Albouy,

- les conclusions de M. Martin, rapporteur public,

- et les observations de Me Poirrier-Jouan, avocate de l'association Équipe Bretagne Cyclisme.

Considérant ce qui suit :

1. L'association Équipe Bretagne Cyclisme, qui participe avec son équipe de coureurs cyclistes professionnels « Bretagne-Séché Environnement » à des courses cyclistes professionnelles et qui est soumise à l'impôt sur les sociétés et à la taxe sur la valeur ajoutée, a fait l'objet, en 2017, d'une vérification de comptabilité au titre de la période du 1^{er} janvier 2014 au 31 décembre 2015. À l'issue de ce contrôle, l'administration lui a adressé, le 31 juillet 2017, selon la procédure contradictoire, une proposition de rectification l'informant de son intention de soumettre à la taxe sur la valeur ajoutée, les subventions annuelles de 900 000 euros perçues au titre des années 2014 et 2015 de la région Bretagne, d'assortir les rappels en procédant de la majoration de 40 % pour manquement délibéré et de lui infliger l'amende prévue à l'article 1740 A du code général des impôts en raison de la conclusion, en 2014, de deux conventions avec des tiers, indiquant, à tort, qu'elles ouvraient droit à l'avantage fiscal prévu à l'article 238 bis du code général des impôts. L'association Équipe Bretagne Cyclisme a présenté des observations le 28 septembre 2017, auxquelles l'administration a répondu, le 13 novembre 2017 en confirmant l'ensemble des rectifications, qui ont ensuite été maintenues malgré un recours devant le supérieur hiérarchique du vérificateur. Les rappels de taxe sur la valeur ajoutée, majorations et amendes ont été mis en recouvrement le 31 octobre 2018. L'association a formé une réclamation contentieuse le 21 novembre 2018, qui a été rejetée le 23 octobre 2019. Dans sa requête, elle sollicite, à titre principal, la décharge de l'ensemble des sommes mises en recouvrement le 31 octobre 2018.

Sur les conclusions en décharge :

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

2. Aux termes de l'article 256 du code général des impôts : « 1. 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 de l'article 266 du même code : « 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 ; / (...) ».

3. Il résulte de ces dispositions, qui transposent l'article 2, paragraphe 1 sous a) de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, tel qu'interprété par la Cour de justice de l'Union européenne, que sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les sommes dont le versement est en lien direct avec des prestations individualisées et qui sont en rapport avec le niveau des avantages procurés aux personnes qui les versent.

4. Il résulte de l'instruction que les deux conventions financières, signées respectivement au titre des années 2014 et 2015, par l'association requérante et la région Bretagne, présentent à leurs articles 1^{er} leur objet comme étant d'apporter le soutien de la région au programme sportif, à l'accompagnement médical et à la lutte contre le dopage de l'association Bretagne Cyclisme en raison de l'intérêt régional que revêtent les objectifs et activités de cette association. L'administration souligne toutefois, sans être contredite, que, si l'association Équipe Bretagne Cyclisme a notamment pour objet déclaré de promouvoir l'éducation par les activités sportives, d'organiser et développer, sous l'autorité et le contrôle de la fédération française de cyclisme, la pratique du sport cycliste, son activité réelle est restreinte à la préparation, à l'encadrement et à l'engagement dans des courses cyclistes professionnelles d'une équipe de coureurs dénommée

« Bretagne Séché Environnement ». Les deux conventions prévoient qu'en contrepartie du versement par la région d'une somme de 900 000 euros présentée comme une subvention de fonctionnement globale, l'association équipe Bretagne Cyclisme s'y engage notamment à mentionner le partenariat avec la région sous la forme de citation de son soutien et d'inscription de son logo, au premier rang des partenaires, sur tous les documents promotionnels (communiqués et dossier de presse, affiches, journal de bord, site internet, imprimés divers, maillots, véhicules ...) et d'assurer la lisibilité de la marque « Bretagne » en constituant le bloc marque « Bretagne Séché » de l'équipe à partir du logotype de la marque Bretagne sans adjonction ou diversification possible de ce nom et ce, quel que soit le nombre de partenaires principaux de l'équipe. Ces engagements constituent une prestation de promotion de la région Bretagne, qui a, à cette fin, concédé à titre non exclusif et gratuit à l'association requérante le droit de représenter et de reproduire le logo « Région Bretagne » ainsi que le logotype de la marque Bretagne. La circonstance que la région ne tirerait pas de recettes de l'utilisation de la marque Bretagne est sans influence sur la matérialité et la qualification de cette prestation rendue   une collectivité publique. Les deux conventions mettent également à la charge de l'association équipe Bretagne Cyclisme l'obligation d'exiger de son équipe de coureurs cyclistes un comportement éthique dans la pratique de cette discipline de haut niveau en s'engageant notamment à lutter contre le dopage et celle d'informer la région du calendrier des courses disputées par l'équipe et de lui communiquer ses résultats. Toutefois, la première de ces obligations, ainsi que la surveillance médicale des sportifs et la lutte contre le dopage prévue à l'article 5 des deux conventions, ne vont pas au-delà du respect de la législation et de la réglementation auquel l'association est tenue en l'absence même de ces conventions, et apparaissent, dès lors, comme des garanties exigées par la région afin que le comportement des coureurs de l'association ne compromette pas les effets attendus de la prestation de promotion. L'obligation de communiquer à la région le calendrier des courses et les résultats de l'équipe, concerne des informations publiques sans autre intérêt pour la région que de lui permettre de vérifier la visibilité et l'exposition médiatique de l'équipe assurant sa promotion. Dès lors qu'aucune autre contrepartie ne ressort des conventions de financement en cause ou des autres pièces du dossier, le versement des subventions litigieuses apparaît comme étant en lien direct avec la prestation de promotion assurée par l'association équipe Bretagne cyclisme au bénéfice de la région Bretagne. Par ailleurs, au regard des « retombées » en termes d'image pouvant être légitimement attendues par la région de cette prestation, et dès lors que le financement d'une équipe de coureurs cyclistes participant à des compétitions professionnelles n'est pas au nombre des actions relevant de la compétence des régions, le niveau des avantages pour la région Bretagne du versement des subventions en cause apparaît comme étant en rapport avec le montant de ces subventions. Par suite, c'est à bon droit que l'administration a estimé que le versement des subventions en cause aurait d  être soumis à la taxe sur la valeur ajoutée et a procédé au rappel de cette imposition.

En ce qui concerne la majoration pour manquement délibéré :

5. 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'état entraînent l'application d'une majoration de : / a. 40 % en cas de manquement délibéré ; / (...)* ».

6. L'administration à laquelle il incombe d'établir le bien-fondé de la majoration qu'elle a appliquée sur le fondement des dispositions citées ci-dessus, fait valoir que les montants éludés sont importants, 150 000 euros au titre de chacune des deux années, qu'ils concernent deux années successives, que l'association requérante avait déjà fait l'objet de rectifications relatives à l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée de subventions perçues de la région Bretagne au titre des années 2008 et 2009 et que ces circonstances démontrent le caractère délibéré des

manquements relevés. Le vérificateur a également souligné dans la proposition de rectification du 31 juillet 2017 que les précédentes rectifications ont été contestées par l'association requérante dans ses observations, dans le cadre d'un recours hiérarchique, d'un recours auprès de l'interlocuteur interrégional et d'une réclamation, mais que le rejet de la réclamation n'a pas été contesté. Si l'association requérante fait valoir que l'application de la taxe sur la valeur ajoutée aux subventions présente des difficultés d'interprétation, elle ne fait état d'aucune qui n'aurait pas été abordée dans le cadre de la précédente procédure d'imposition. De même, si elle soutient également que depuis le précédent contrôle, le contexte a évolué tant au plan de l'organisation de l'association qu'au plan sportif, cette simple affirmation, dépourvue de toute précision, ne démontre pas qu'elle n'était pas à même de tirer des enseignements des précédentes rectifications. Par suite, l'administration doit être regardée comme établissant l'intention d'éluider l'impôt et, ainsi, le caractère délibéré du manquement en litige.

En ce qui concerne l'amende appliquée sur le fondement de l'article 1740 A du code général des impôts :

7. L'association Équipe Bretagne Cyclisme a conclu en 2014, deux contrats de mécénat avec, respectivement un particulier, M. T., et une société, la société H., dont l'administration a pris connaissance dans le cadre de la vérification de comptabilité. Le service estimant, au regard des stipulations de ces deux conventions, que l'association avait ainsi délivré irrégulièrement à ses deux cocontractants des documents leur permettant d'obtenir indûment une réduction d'impôt, a fait application des dispositions de l'article 1740 A du code général des impôts et lui a infligé deux amendes égales à 25 % des dons versés en application de ces deux contrats.

8. Aux termes de l'article 1740 A du code général des impôts dans sa rédaction antérieure au 31 décembre 2018 : « *La délivrance irrégulière de documents, tels que certificats, reçus, états, factures ou attestations, permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt, entraîne l'application d'une amende égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents ou, à défaut d'une telle mention, d'une amende égale au montant de la déduction, du crédit ou de la réduction d'impôt indûment obtenu. / L'amende prévue au premier alinéa s'applique également en cas de délivrance irrégulière de l'attestation mentionnée à la seconde phrase du 2° du g du 1 de l'article 200 et à la seconde phrase du 2° du g du 1 de l'article 238 bis.* ».

9. Par sa décision n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018, le conseil constitutionnel a jugé qu'en sanctionnant d'une amende d'un montant égal à l'avantage fiscal indûment obtenu par un tiers ou à 25 % des sommes indûment mentionnées sur le document sans que soit établi le caractère intentionnel du manquement réprimé, le législateur avait institué une amende revêtant un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité de ce manquement, et que le premier alinéa de l'article 1740 A du CGI, qui méconnaît le principe de proportionnalité des peines, devait être déclaré contraire à la Constitution. Il a toutefois estimé que l'abrogation immédiate des dispositions contestées aurait pour effet de priver de fondement la sanction de la délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers d'obtenir indûment un avantage fiscal, même dans le cas où le caractère intentionnel du manquement sanctionné serait établi, qu'elle entraînerait ainsi des conséquences manifestement excessives et a reporté au 1^{er} janvier 2019 la date de l'abrogation des dispositions contestées. Afin de faire cesser l'inconstitutionnalité constatée à compter de la publication de sa décision, le conseil constitutionnel a décidé qu'il y avait lieu de juger que l'amende instituée par le premier alinéa de l'article 1740 A du CGI s'applique uniquement aux personnes qui ont sciemment délivré des documents permettant à un contribuable d'obtenir un avantage fiscal indu.

10. Aux termes de l'article 200 du code général des impôts dans sa rédaction alors en

vigueur : « 1. Ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu égale à 66 % de leur montant les sommes prises dans la limite de 20 % du revenu imposable qui correspondent à des dons et versements, y compris l'abandon exprès de revenus ou produits, effectués par les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B, au profit : / (...) / b) D'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, notamment à travers les souscriptions ouvertes pour financer l'achat d'objets ou d'œuvres d'art destinés à rejoindre les collections d'un musée de France accessibles au public, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ; / (...) / 5. Les versements ouvrent droit au bénéfice de la réduction d'impôt, sous réserve que le contribuable soit en mesure de présenter, à la demande de l'administration fiscale, les pièces justificatives répondant à un modèle fixé par l'administration attestant du montant et de la date des versements ainsi que de l'identité des bénéficiaires. / (...) ».

11. Aux termes de l'article 238 bis du code général des impôts : « 1. Ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant les versements, pris dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires, effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit : / a) D'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, notamment quand ces versements sont faits au bénéfice d'une fondation universitaire, d'une fondation partenariale mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation ou d'une fondation d'entreprise, même si cette dernière porte le nom de l'entreprise fondatrice. Ces dispositions s'appliquent même si le nom de l'entreprise versante est associé aux opérations réalisées par ces organismes ».

12. Afin d'établir, ainsi que cela lui incombe, le bien-fondé des amendes en litige, l'administration fait valoir que les deux conventions signées par la société requérante indiquent à tort qu'elle est une association d'intérêt général, habilitée à recevoir des dons ouvrant droit pour les donateurs au bénéfice des dispositions de l'article 238 bis du code général des impôts et que ses cocontractants sont fondés à se prévaloir de leur mécénat auprès de l'administration fiscale en invoquant la conclusion de ces conventions et sans qu'il y ait lieu de leur délivrer un reçu. L'administration souligne que la rédaction et la signature de ces conventions impliquent que l'association a sciemment délivré des documents permettant d'obtenir indûment des réductions d'impôt.

13. Si l'association Équipe Bretagne cyclisme soutient que les conventions ne sont pas au nombre des documents énumérés par l'article 1740 A du code général des impôts, l'énumération figurant à cet article est illustrative et, par suite, non limitative. Toutefois, le document dont la délivrance irrégulière entraîne l'application de l'amende prévue par les dispositions de cet article doit, qu'il soit régulier en la forme ou non, par sa nature, permettre l'obtention de l'avantage fiscal correspondant à l'opération réalisée par son destinataire. Or, il est constant que M. T. n'entraîne pas dans le champ d'application des dispositions de l'article 238 bis du code général des impôts, auxquelles la convention conclue avec lui fait référence par erreur et qui ne sont applicables qu'aux entreprises, mais dans celles de l'article 200 du même code, applicables aux particuliers, qui subordonnent le bénéfice de la réduction d'impôt qu'elles prévoient à la production d'un reçu conforme au modèle fixé par l'administration. Par suite, l'association Équipe Bretagne cyclisme est fondée à soutenir qu'en signant avec M. T. la convention de mécénat du 13 septembre 2014, elle n'a pas délivré irrégulièrement un document lui permettant d'obtenir une réduction d'impôt, et à revendiquer, pour ce motif, la décharge de l'amende appliquée en raison de cette convention.

14. Il reste à examiner les autres moyens soulevés par l'association Équipe Bretagne cyclisme en tant qu'ils viennent à l'appui de sa contestation de l'amende appliquée en raison de la convention de mécénat conclue avec la société H..

15. Les dispositions de l'article 1740 A du code général des impôts définissent de façon suffisamment claire et précise, par leur objet, à savoir, permettre à un contribuable d'obtenir indûment une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt, les documents dont la délivrance entraîne l'application de cette amende. Par suite, le moyen tiré de ce que l'article 1740 A du code général des impôts méconnaîtrait le principe de prévisibilité et de légalité des peines et, par suite, l'article 7 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, doit être écarté.

16. Si l'association Équipe Bretagne cyclisme fait valoir qu'elle n'est pas à l'origine de la signature des deux conventions de mécénat litigieuses, elle ne développe aucune argumentation tendant à l'établir s'agissant de la convention conclue avec la société H.. Par suite, ce moyen doit, en tout état de cause, à supposer qu'il soit opérant, être écarté.

17. Enfin, la signature par l'association Équipe Bretagne Cyclisme de la convention comportant les stipulations rappelées au point 12, manifeste sa volonté de délivrer à la société H. un document lui permettant de bénéficier indûment d'une réduction d'impôt sur le fondement de l'article 238 bis du code général des impôts. Par suite, l'administration doit être regardée comme établissant que l'association requérante a sciemment délivré un document à cette société lui permettant d'obtenir un avantage fiscal indu, et par suite comme justifiant le bien-fondé de l'amende appliquée en raison de cette convention.

Sur les frais d'instance :

18. L'État n'étant pas, à titre principal, la partie perdante, les conclusions de l'association Équipe Bretagne Cyclisme tendant au bénéfice des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative doivent être rejetées.

D E C I D E :

Article 1^{er} : Il est accordé à l'association Équipe Bretagne Cyclisme la décharge de l'amende de 75 000 euros qui lui a été infligée au titre de l'année 2014 sur le fondement de l'article 1740 A du code général des impôts, en raison des stipulations de la convention de mécénat conclue avec M. T..

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

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à l'association Équipe Bretagne Cyclisme et au directeur en charge de la direction de contrôle fiscal Centre-Ouest.

Délibéré après l'audience du 13 octobre 2021, à laquelle siégeaient :

M. Etienvre, président,
M. Albouy, premier conseiller,
Mme Tourre, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 27 octobre 2021.

Le rapporteur,

signé

E. Albouy

Le président,

signé

F. Etienvre

La greffière,

signé

S. Guillou

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la relance en ce qui le concerne et 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.