

N° 465719

Société Worldwide Euro Protection (WEP)

8^e et 3^e chambres réunies

Séance du 5 juin 2023

Décision du 15 juin 2023

CONCLUSIONS

Mme Karin CIAVALDINI, Rapporteur publique

Cette affaire permettra notamment d'apporter une précision sur le maniement des critères de la décision de Plénière *Sté Frutas* (CE, Plén., 7 décembre 2015, n° 368227, min. c/ *Sté Frutas y Hortalizas Murcia SL*¹) permettant à un contribuable d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ses obligations déclaratives et d'échapper ainsi à l'application de la pénalité pour activité occulte prévue à l'article 1728 du code général des impôts (CGI).

1. La société requérante, établie au Luxembourg, est la société holding d'un groupe composé de plus d'une quinzaine de filiales établies sur trois continents, dont deux en France (sociétés Sacla et Europrotection). L'activité du groupe est centrée sur la conception, la fabrication et la distribution d'équipements pour la protection des travailleurs. Les articles sont, pour l'essentiel, fabriqués en Asie puis exportés et distribués dans le monde entier.

La société WEP a conclu le 3 décembre 2012 avec la société Sacla un contrat de prestations de service aux termes duquel elle s'est engagée à lui fournir des services dans les domaines de la gestion administrative, financière, fiscale, juridique et informatique. A la suite d'une vérification de comptabilité de la société Sacla, et d'une visite et de saisies autorisées par le juge des libertés et de la détention, l'administration fiscale a estimé que le siège de direction effective de la société WEP au titre des exercices clos en 2012, 2013 et 2014 était situé en France et que son chiffre d'affaires, réalisé par l'intermédiaire d'un établissement stable constitué par la société Sacla, devait être soumis aux impôts français (impôt sur les sociétés, TVA). A la suite de sa réclamation, la société a obtenu le dégrèvement des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à sa charge, l'administration fiscale ayant fait droit à sa demande concernant l'application du régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 du CGI à raison des produits nets de participation reçus de ses filiales. Les rappels de TVA, assortis de la majoration pour activité occulte, ont été maintenus par le tribunal administratif de Lyon, puis la cour administrative d'appel. Le premier vice-président de la cour, qui a choisi de rejeter la requête comme manifestement dépourvue de fondement (dernier alinéa de l'article R. 222-1 du CJA), a procédé par adoption des motifs du jugement, sauf pour ce qui concerne la pénalité.

¹ Au Recueil, RJF 2/16 n° 160, cl. F. Aladjidi p. 244, chronique N. Labrune p. 129, note A. Bonnet Dr. fisc. 23/16 c. 370.

2. Le pourvoi critique d'abord les motifs de droit qui sont ceux de votre décision de Plénière du 11 décembre 2020, n° 420174, *Min. c/ Sté Conversant International Ltd*².

En matière de TVA, en vertu des textes applicables à compter du 1^{er} janvier 2010,

- le lieu des prestations de services est situé en France lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel et qu'il a en France le siège de son activité économique (article 259, 1^o, a du CGI) ;
- la TVA doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables mais lorsque les prestations sont fournies par un assujetti qui n'est pas établi en France, la taxe doit être acquittée par le preneur (auto-liquidation - article 283, 1 et 2).

Dans la décision *Sté Conversant*, se posait la question du redevable de la TVA. Vous avez jugé qu'il résultait de ces dispositions du CGI, éclairées par la jurisprudence de la CJUE, que, lorsque le lieu des prestations de services se trouve en France parce qu'elles sont fournies à des assujettis remplissant les conditions définies à l'article 259 du CGI, le redevable de la TVA afférente est le prestataire qui les fournit s'il est lui-même établi en France et que doit être regardé comme tel le prestataire qui a en France un établissement stable depuis lequel les prestations sont fournies et qui satisfait aux critères de l'établissement stable (degré suffisant de permanence et structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées). Vous avez ajouté que dès lors que les prestations pouvaient être rattachées à un tel établissement, il n'y avait pas lieu de rechercher si ce rattachement était fiscalement plus rationnel qu'un rattachement au siège de l'activité économique du prestataire.

La société soutient que cette approche, qui présume de manière irréfragable que l'établissement stable français de la société prestataire de services elle-même établie dans un autre Etat membre est le seul lieu de rattachement rationnel, n'est pas conforme à la jurisprudence de la CJUE, notamment au très récent arrêt *Berlin Chemie A. Menarini SRL* (7 avril 2022, aff. 333/20), qui concernait précisément des prestations de service intragroupe.

Dans cet arrêt, la question portait toutefois sur la détermination du lieu des prestations de services. C'est dans ce cadre que la CJUE juge que le point de rattachement le plus utile, du point de vue fiscal et, partant, prioritaire, est celui où l'assujetti (le preneur) a établi le siège de son activité économique, la prise en considération d'un établissement stable de l'assujetti constituant une dérogation à cette règle générale, pourvu que certaines conditions soient remplies (point 29 de l'arrêt du 7 avril 2022 ; voir aussi : CJCE, 4 juillet 1985, *Berkholz*, aff. 168/84, point 17 ; 16 octobre 2014, *Welmory*, aff. 605/12, points 53 et 56).

Mais ici, le débat ne porte pas sur le lieu des prestations de services, dont il n'est pas contesté qu'il est situé en France. La question est celle du redevable de la TVA : est-ce la société qui a réalisé les prestations ou le preneur (auto-liquidation) ?

L'arrêt *Berlin Chemie A. Menarini SRL* ne modifie pas sur ce point l'état de la jurisprudence de la CJUE pris en compte par votre décision *Sté Conversant*. En vertu de la directive TVA du 28 novembre 2006, ce n'est que lorsque la livraison de biens ou la prestation de services imposable est effectuée par un assujetti qui n'est pas établi dans l'Etat membre dans lequel la TVA est due que les Etats membres peuvent prévoir que le redevable de la taxe est le destinataire de la livraison de biens ou de la prestation de services (article

² Au Recueil, RJF 2/21 n° 196, cl. L. Cytermann C 196, chronique G. de La Taille p. 189.

194). S'agissant de cette condition d'établissement, un assujetti qui dispose d'un établissement stable sur le territoire de l'Etat membre dans lequel la taxe est due n'est considéré comme n'étant pas établi sur ce territoire que si l'établissement stable ne participe pas à la prestation (article 192 *bis* de la directive). Lorsqu'est en cause le redevable de la TVA, la CJUE se borne à rechercher si le prestataire de services est établi dans l'Etat membre dans lequel la TVA est due (cf. CJUE, 23 avril 2015, *GST-Sarviz AG Germania*, aff. 111/14, point 22³).

Nous ne voyons donc pas de raison de remettre en cause les motifs de la décision *Sté Conversant*, s'agissant du redevable de la TVA et vous pourrez donc écarter le premier moyen d'erreur de droit.

3. Le deuxième moyen est tiré de l'erreur de droit qu'aurait commise la cour en ne recherchant pas si les moyens humains et matériels étaient bien distincts entre l'entité fournissant les services et celle les recevant.

Une filiale peut constituer un établissement stable de sa société mère, cette qualification dépendant des conditions matérielles énoncées par le règlement d'exécution n° 282/2011⁴, notamment son article 11, qui doivent être appréciées à la lumière de la réalité économique et commerciale (CJUE, 7 mai 2020, *Dong Yang Electronics*, aff. 547/18, § 30 à 38 ; voir aussi arrêt *Berlin Chemie*, § 39). Selon ces dispositions du règlement, pour l'application de l'article 192 *bis* de la directive, l'établissement stable désigne tout établissement, autre que le siège de l'activité économique, qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de fournir les services dont il assure la prestation.

Le moyen se nourrit des motifs de l'arrêt de la CJUE *Berlin Chemie A. Menarini SRL*. Dans cette affaire, la filiale roumaine d'une société ayant son siège en Allemagne fournissait un service à sa mère et l'administration fiscale roumaine avait estimé que le service était reçu par l'établissement stable de la société en Roumanie, constitué par sa filiale. La Cour relève (point 54) qu'il ressort des éléments du dossier que, dans l'affaire au principal, les moyens humains et techniques qui auraient été mis à la disposition de la société allemande par la société roumaine, et qui permettraient, selon l'administration fiscale roumaine, de caractériser l'existence d'un établissement stable de la société allemande en Roumanie sont également ceux grâce auxquels la société roumaine réalise les prestations de services au bénéfice de la société allemande. Elle ajoute que « les mêmes moyens humains et techniques ne peuvent pas être utilisés à la fois pour fournir et pour recevoir les mêmes services ».

Ici, la configuration est inverse. C'est la société mère établie au Luxembourg qui fournit des prestations à sa filiale située en France et les juges ont estimé que les prestations étaient fournies depuis cette filiale, regardée à ce titre comme un établissement stable de la société mère en France. Le raisonnement tenu dans l'affaire *Berlin Chemie* pourrait sans doute néanmoins trouver à s'appliquer. Toutefois, il n'était nullement allégué par la société devant la cour, au contraire, que les mêmes moyens humains et techniques auraient été utilisés à la fois pour fournir et pour recevoir les services litigieux. Et la cour n'avait pas, d'office, à motiver spécifiquement son arrêt sur ce point.

³ RJF 7/15 n° 667.

⁴ Règlement d'exécution du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de TVA.

Le moyen d'erreur de droit peut donc être écarté, ainsi que celui tiré, par voie de conséquence, de l'inexacte qualification juridique des faits⁵ consistant à avoir regardé la société Sacla comme un établissement stable de la société WEP en France.

4. L'ordonnance est ensuite critiquée pour de multiples dénaturations et insuffisances de motivation. La société conteste l'appréciation des juges du fond :

- sur l'absence prétendue de substance de la société luxembourgeoise WEP ;
- sur l'emprunt prétendu, par la société WEP, des moyens humains de sa filiale française pour exécuter les prestations litigieuses.

A titre liminaire, on peut observer que la caractérisation d'un établissement stable en France de la société WEP n'impliquait pas de démontrer que la société était dépourvue de substance au Luxembourg : elle aurait très bien pu avoir son siège au Luxembourg mais rendre les prestations litigieuses depuis un établissement stable situé en France. L'administration, devant vous, soutient qu'elle s'est toujours fondée, non sur l'existence d'un établissement stable de la société WEP en France, mais sur la remise en cause de la présence au Luxembourg du siège de cette société, ce que la société WEP conteste. Le tribunal, dont la cour a adopté les motifs, a un peu mélangé ces deux manières d'aborder le sujet, semblant tantôt estimer que l'activité de holding de la société WEP n'avait pas été exercée au Luxembourg, tantôt ne pas remettre en cause la localisation du siège de cette société au Luxembourg et seulement estimer que les prestations litigieuses n'avaient pas été rendues depuis le Luxembourg mais depuis la France. Cette hésitation des juges du fond sur le terrain retenu est peut-être l'une des raisons pour lesquelles l'administration ne défend pas l'ordonnance attaquée, s'en remettant à votre sagesse.

Quoi qu'il en soit, pour répondre au moyen tel qu'il est soulevé, la question importante nous semble de savoir si l'on pouvait bien estimer que les prestations litigieuses étaient rendues depuis la France et non, comme le soutenait la société, depuis le Luxembourg.

Dans cette approche, les moyens dirigés contre les motifs déniaient à la société toute substance économique propre au Luxembourg sont inopérants : peu importe de savoir si le siège de la société était vraiment situé au Luxembourg, dès lors que cela ne ferait pas obstacle à ce que les prestations litigieuses soient rendues depuis un établissement stable situé en France.

Pour le surplus, les branches d'insuffisance de motivation, qui critiquent l'absence de réponse à de simples éléments de l'argumentation, ne sont pas fondées.

Seuls pourraient éventuellement prospérer les moyens de dénaturation.

Ils visent d'abord le constat fait par le tribunal de l'inexistence de moyens humains et matériels au Luxembourg. Il n'y a toutefois aucune dénaturation à avoir estimé qu'un local de 12,5 mètres carrés, conclu dans le cadre d'un contrat de sous-location reconductible mensuellement, paraissait insuffisant pour abriter les activités de la société WEP, quand bien même ses salariés auraient réalisé de nombreux déplacements dans les différentes filiales du groupe et n'auraient été présents dans ce bureau qu'à tour de rôle. La citation tronquée des

⁵ C'est le degré de contrôle sur la notion d'établissement stable : pour l'impôt sur les sociétés : CE, 31 juillet 2009, n° 296471, *Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd* (au Recueil, RJF 11/09 n° 979, chronique V. Daumas p. 819, cl. E. Glaser BDCF 11/09 n° 133, obs. O. Fouquet Dr. fisc. 46/09 act. 336, obs. F. Donnedieu de Vabres BGFE 5/09 p. 16) ; pour la TVA, décision n° 420174, *Min. c/ Sté Conversant*.

stipulations du contrat liant la société WEP à la société Sacla est certes malheureuse car ces stipulations, lues dans leur globalité, ne permettaient pas de conclure, comme l'a fait le tribunal, que la société reconnaissait qu'elle ne disposait ni des moyens matériels, ni des moyens humains nécessaires à la fourniture des services prévus dans le contrat. Mais, d'une part, ce motif erroné nous paraît pouvoir être neutralisé, compte tenu des autres éléments relevés par le jugement ; d'autre part, la société WEP faisait elle-même valoir qu'elle avait sous-traité une partie importante des tâches qui lui incombait à la société Fidupar, à laquelle elle sous-louait également le local de 12,5 mètres carrés. Et, contrairement à ce qu'elle soutient, elle ne nous paraît pas avoir démontré qu'elle disposait au Luxembourg de moyens matériels et humains lui permettant de fournir les prestations litigieuses.

Les autres dénaturations porteraient sur le rôle attribué par le tribunal à M. Richard et à M. Fourny et sur la réalité de leur activité au Luxembourg. Ces deux personnes faisaient partie de celles qui étaient à la fois employées par la société WEP et par la société Sacla. La société WEP explique en effet que certains salariés de la société Sacla travaillaient pour elle, à raison de plusieurs jours par mois, et c'est dans ce cadre qu'ils auraient réalisé les prestations d'assistance en litige. Cela est sans doute exact mais la société peine en revanche à convaincre que cette activité ait été réalisée au Luxembourg.

S'agissant de M. Richard, le tribunal a relevé qu'il était directeur administratif et financier de la société Sacla et également, à compter du 1^{er} décembre 2012, directeur financier de la société WEP. Il a en outre relevé un certain nombre d'éléments établissant que M. Richard avait, depuis la France, exercé des fonctions de gestion administrative et financière de la société WEP. La circonstance que le tribunal lui aurait, par erreur, attribué les fonctions de directeur financier de la société WEP est sans incidence.

En ce qui concerne M. Fourny, le tribunal a relevé qu'il était « directeur export » des deux sociétés et qu'il avait assuré depuis la France la gestion commerciale de la société WEP. La société fait valoir qu'il n'aurait joué un rôle transversal au niveau du groupe qu'à partir de l'année 2014. Mais M. Fourny était salarié de la société WEP depuis avril 2013 et il ressort du dossier qu'il exerçait ses fonctions en France.

Au total, malgré quelques maladroites du jugement, l'appréciation portée par le tribunal sur la réalité de l'activité de la société WEP au Luxembourg et sur le lieu depuis lequel les prestations de services litigieuses ont été rendues ne nous paraît pas entachée de dénaturation.

5. Le dernier moyen, relatif à la pénalité de 80 % pour activité occulte, permettra de préciser le maniement de la jurisprudence *Sté Frutas* lorsqu'est en cause une erreur sur le redevable de la TVA.

Selon cette décision, dans le cas où un contribuable n'a ni déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire, ni fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, l'administration doit être réputée apporter la preuve, qui lui incombe, de l'exercice occulte de l'activité professionnelle si le contribuable n'est pas lui-même en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ses obligations déclaratives. Si le contribuable soutient qu'il a satisfait à l'ensemble de ses obligations fiscales dans un Etat autre que la France, la justification de l'erreur commise doit être appréciée en tenant compte tant du niveau d'imposition dans cet autre Etat que des modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux Etats⁶.

⁶ Le Conseil d'Etat exerce en cassation un contrôle de qualification juridique des faits retenus par les juges du fond pour estimer qu'un contribuable justifie avoir commis une erreur de nature à justifier qu'il ne se soit

Rappelons que l'utilisation erronée de l'auto-liquidation est bien imputable au prestataire, dès lors que c'est lui qui, lorsqu'il estime que l'acquéreur ou le preneur est redevable de la TVA, doit l'indiquer sur la facture⁷.

L'auteur de l'ordonnance attaquée a validé l'application de la pénalité pour activité occulte en relevant trois éléments :

- Il ne résultait pas de l'instruction que la société WEP aurait déclaré aux autorités luxembourgeoises son établissement en France, constitué par ses installations au sein de la société Sacla, tant en matière d'impôt sur les sociétés qu'en matière de TVA ;
- L'application délibérément erronée des dispositions du 2 de l'article 283 du CGI en France ne pouvait tenir lieu de déclaration des opérations en litige au Luxembourg et en France ;
- La non déclaration de l'établissement en France de la société WEP procédait d'une intention délibérée de cette société.

Le pourvoi critique seulement le deuxième de ces motifs en soutenant que la circonstance que la TVA ait été auto-liquidée par le preneur est de nature à faire obstacle à la qualification d'activité occulte. Il fait valoir que cette auto-liquidation a comme conséquences l'absence de dissimulation des prestations en cause à l'administration fiscale française, l'absence de tout préjudice financier pour le Trésor et l'absence d'économie d'impôt pour le prestataire étranger.

Vous avez déjà refusé d'admettre un pourvoi dirigé contre un arrêt qui regardait comme sans incidence, pour l'appréciation de l'existence d'une erreur, la circonstance que les prestations litigieuses avaient bien été assujetties à la TVA via une auto-liquidation par le preneur (CE (na), 22 décembre 2021, n° 451610⁸).

Votre décision, si vous nous suivez, permettra de confirmer cette position et, même s'il n'est pas critiqué, de vous prononcer sur la pertinence du premier élément retenu par l'ordonnance, qui fait intervenir le comportement fiscal de la société au regard d'un autre impôt (impôt sur les sociétés) que celui en litige.

Sur la première question, on peut certes comprendre l'argumentation de la société dès lors que l'existence d'une erreur, au sens de la jurisprudence *Sté Frutas*, est plus facile à admettre si le manquement ne porte pas préjudice aux intérêts du Trésor⁹ et ne profite pas à celui qui le commet.

Toutefois, c'est s'arrêter là aux conséquences du manquement en matière de TVA, sans nécessairement appréhender l'ensemble des motivations de son auteur. À cet égard, c'est sans doute pour conforter le raisonnement que l'auteur de l'ordonnance a fait référence au comportement fiscal de la société WEP s'agissant de l'impôt sur les sociétés. Il a en effet relevé, par un motif qui n'est pas critiqué, qu'il ne résultait pas de l'instruction que la société WEP aurait déclaré aux autorités luxembourgeoises son établissement en France, constitué

acquitté d'aucune de ses obligations déclaratives en France (CE, 18 octobre 2018, n° 405468, *Sté Aravis Business Retreats Ltd*, aux T., RJF 1/19 n° 19, cl. E. Crépey C 19).

⁷ 11 bis de l'article 226 de la directive TVA du 28 novembre 2006.

⁸ RJF 4/22 n° 340, cl. R. Victor C 340.

⁹ Dans la configuration de l'espèce, il faut néanmoins relever que le preneur de la prestation, qui a appliqué à tort l'auto-liquidation de la TVA, peut en obtenir la restitution.

par ses installations au sein de la société Sacla, tant en matière d'impôt sur les sociétés que de TVA. Si la référence à la TVA nous paraît sans pertinence, dès lors que la société n'avait rien à déclarer au Luxembourg pour une TVA auto-liquidée, nous vous proposons de reprendre à votre compte la référence à l'impôt sur les sociétés. En effet, si les revenus tirés de l'activité de l'établissement, en France, de la société WEP, constitué par les installations dont elle disposait au sein de la société Sacla, n'ont été déclarés nulle part, cela suffit à écarter l'existence d'une erreur, au sens de la jurisprudence *Sté Frutas*. Dans un cas comme celui de l'espèce, où le régime d'imposition appliqué ne s'accompagnait d'aucune obligation déclarative du prestataire étranger en matière de TVA, il nous paraît pertinent de rechercher, pour le maniement des critères de la jurisprudence *Sté Frutas*, si les revenus tirés des prestations considérées ont bien été déclarés dans l'Etat membre du prestataire. S'il n'y a pas de gain en TVA, il peut en effet y en avoir un en matière d'imposition sur les bénéficiaires.

La société vous invite, si vous hésitez, à saisir la CJUE de la question de savoir si l'application de la pénalité pour activité occulte qui a été faite en l'espèce est compatible avec le principe de neutralité de la TVA. Il est vrai que, si la détermination des sanctions applicables en matière de TVA relève de la compétence des Etats membres, en l'absence d'harmonisation sur ce point, ces derniers doivent, à travers l'exercice de cette compétence, respecter les principes de neutralité de la TVA et de proportionnalité (CJUE, 19 juillet 2012, *aff. 263/11, Ainārs Rēdlihs*¹⁰). Mais c'est en premier lieu aux juridictions nationales qu'il incombe de veiller au respect de ces principes et c'est précisément l'objet de la jurisprudence *Sté Frutas*¹¹.

Au total, nous vous proposons d'écarter ce dernier moyen.

PCMNC au rejet du pourvoi.

¹⁰ RJF 12/12 n° 1176.

¹¹ Voir aussi, sur ce sujet, la décision CE (na), 13 avril 2016, n° 392080 (RJF 1/17 n° 20, cl. E. Cortot-Boucher C 20).