

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE MARSEILLE**

jm

N° 19MA03781

SOCIETE SOLIDO CONTROL SL

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Mme Carotenuto
Rapporteure

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme Courbon
Rapporteure publique

La cour administrative d'appel de Marseille

3^{ème} chambre

Audience du 2 décembre 2021
Décision du 16 décembre 2021

19-01-03-01-02
19-01-01-05
19-04-01-02
19-06-02-01-02
C

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société Solido Control SL a demandé au tribunal administratif de Nîmes de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée et des taxes assises sur les salaires auxquels elle a été assujettie au titre de la période du 1^{er} janvier 2004 au 31 décembre 2012.

Par un jugement n° 1701906 du 21 juin 2019, le tribunal administratif de Nîmes a rejeté sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et des mémoires, enregistrés le 8 août 2019, le 29 janvier 2020 régularisé le 30 janvier suivant et le 6 juillet 2020, la société Solido Control SL représentée par Me Massé, demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement du 21 juin 2019 du tribunal administratif de Nîmes ;

2°) d'annuler la décision d'admission partielle de sa réclamation préalable ;

3°) de prononcer la décharge des impositions en litige ;

4°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ainsi que les entiers dépens.

Elle soutient que :

- le jugement, insuffisamment motivé, est entaché d'irrégularité ;
- le tribunal a inexactement qualifié les faits et a entaché son jugement d'erreurs de droit ;
- les propositions de rectification sont insuffisamment motivées ;
- il appartient à l'administration d'établir qu'elle est imposable en France ;
- au vu des conditions d'exercice de son activité, elle ne dispose d'aucun établissement stable en France au sens de la définition qui en est donnée par la convention fiscale conclue entre la France et l'Espagne : en effet, les tâches réalisées en France ont un caractère auxiliaire ou préparatoire et sont donc exclues de la notion d'établissement stable aux termes du point e de l'article 5.4 de la convention franco-espagnole ; elle ne dispose en France d'aucun centre de décision, doté d'une certaine autonomie, pouvant conclure des contrats ou des opérations commerciales détachables de celles réalisées au siège social ; si les sociétés Heitz International et Siles disposent bien d'installations fixes d'affaires en France à Bédarrides, tel n'est pas le cas de la société Solido Control SL ;
- elle est fondée à se prévaloir de la doctrine administrative référencée BOI-IS-CHAMP-60-10-10 du 27 juin 2014, de la réponse ministérielle faite à M. D... publiée le 30 juillet 2001 et de la réponse ministérielle faite à M. B... publiée le 22 septembre 1980.

Par un mémoire en défense, enregistré le 23 décembre 2019, le ministre de l'action et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que les moyens de la requête ne sont pas fondés.

Par ordonnance du 15 juillet 2020 la clôture de l'instruction de cette affaire a été fixée au 3 septembre 2020 à 12 heures.

Un mémoire présenté pour la société Solido Control SL a été enregistré le 28 novembre 2021, postérieurement à la clôture d'instruction.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention entre la République française et le Royaume d'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune signée à Madrid le 10 octobre 1995 ;
- 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 Carotenuto,
- les conclusions de Mme Courbon, rapporteure publique,
- et les observations de Me Massé et Me Riffaud représentant la société Solido Control SL.

Considérant ce qui suit :

1. La société Solido Control SL, dont le siège social est à Figueres en Espagne, exerce l'activité de fabrication, programmation, et distribution de tous types de cartes à micro-puces intégrées et de cartes électroniques. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1^{er} janvier 2004 au 31 décembre 2012. A l'issue de ce contrôle, estimant que la société disposait d'un établissement stable en France, l'administration a procédé à l'évaluation du chiffre d'affaires et du bénéfice imposable et lui a adressé, le 20 décembre 2013 et le 18 août 2014, selon la procédure de taxation d'office prévue par les dispositions du 2^o et du 3^o de l'article L. 66 du livre des procédures fiscales, deux propositions de rectification l'informant notamment de ce qu'il était envisagé de rehausser ses bases imposables à l'impôt sur les sociétés et de procéder à des rappels de taxe sur la valeur ajoutée et de taxes assises sur les salaires au titre de la période précitée. La société Solido Control SL a saisi le tribunal administratif de Nîmes d'une demande tendant à l'annulation de la décision d'admission partielle de sa réclamation préalable. Par un jugement du 21 juin 2019, le tribunal administratif de Nîmes, après avoir regardé sa demande comme tendant à la décharge des impositions supplémentaires mises à sa charge, l'a rejetée. La société relève appel de ce jugement.

I. Sur la régularité du jugement attaqué :

2. D'une part, aux termes de l'article L. 9 du code de justice administrative : *« Les jugements sont motivés »*. Les premiers juges ont détaillé, aux points 20 à 24, l'ensemble des éléments qu'ils ont retenus pour caractériser l'existence d'un établissement stable de la société Solido Control SL en France. Le jugement attaqué est ainsi suffisamment motivé sur ce point, alors même qu'il n'aurait pas répondu à tous les arguments présentés par la société.

3. D'autre part, hormis dans le cas où le juge de première instance a méconnu les règles de compétence, de forme ou de procédure qui s'imposaient à lui et a ainsi entaché son jugement d'une irrégularité, il appartient au juge d'appel non d'apprécier le bien-fondé des motifs par lesquels le juge de première instance s'est prononcé sur les moyens qui lui étaient soumis dans le cadre de l'effet dévolutif de l'appel. La société requérante ne peut donc utilement se prévaloir des erreurs de droit et de qualification juridique des faits qu'auraient commises les premiers juges pour contester la régularité du jugement attaqué et en demander l'annulation.

II. Sur le bien-fondé du jugement attaqué :

En ce qui concerne le principe de l'imposition en France :

S'agissant de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés :

4. D'une part, aux termes de l'article 209 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au présent litige : *« I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés (...) en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France (...) ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions (...) ».*

5. D'autre part, aux termes de l'article 5 de la convention franco-espagnole du 10 octobre 1995 : *« 1. Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. 2. L'expression " établissement stable " comprend notamment : a) un siège de direction, b) une succursale, c) un bureau, d) une usine, e) un atelier, (...). 4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si : a) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ; b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ; c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ; d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ; e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ; f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a à e, à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire. (...) ». Aux termes de l'article 7 de la même convention : « 1. Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable. ».*

6. L'administration a procédé, le 26 octobre 2012, sur le fondement de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, à une visite avec saisie de documents au siège des sociétés Heitz International et Siles, détenues par M. A..., à Bédarrides, et à Orange, au domicile de M. A..., dirigeant de la société Solido Control SL. Il ressort des mentions portées sur les propositions de rectification, qui font foi jusqu'à preuve du contraire et qui comportent de nombreux extraits des documents et courriels saisis, qu'à cette occasion, l'administration a découvert la présence en France de nombreux documents administratifs, juridiques, financiers et commerciaux relatifs à la société Solido Control SL, nécessaires à l'exploitation en France de cette société, tels que des factures adressées aux clients, des bons de commande, des bons de livraison et des documents de préparation de commande atelier. Il a notamment été relevé une imbrication du mode de fonctionnement et d'organisation des sociétés Solido Control SL et Heitz International et une confusion vis-à-vis des clients et des fournisseurs. Le vérificateur a observé que les deux sociétés avaient des coordonnées identiques à Bédarrides, adresse et numéro de fax, que des courriels adressés à la société requérante lui étaient envoyés via l'adresse email de la société Heitz International et que les devis de la société Solido Control SL mentionnaient que les paiements devaient être impérativement envoyés à la société Heitz International et libellés à l'ordre de « Solido Control ». Les sociétés sont d'ailleurs liées par un « contrat commercial » conclu le 30 avril 2010, attestant de leurs intérêts communs. Par ailleurs, les documents commerciaux de la société requérante sont rédigés en français. En outre, en s'appuyant sur les saisies informatiques effectuées sur les postes de travail de Mme Andreozzi, secrétaire comptable de la société Siles et de M. C..., salarié de la société Heitz International, toutes deux françaises, l'administration a relevé que tous deux assistaient M. A... dans la gestion commerciale des clients et des fournisseurs. M. C... assure pour la société Solido Control SL les approvisionnements, la gestion des stocks et la gestion du processus de programmation des cartes à puces, et est mentionné sur certains courriels, comme le « directeur technique » de la société requérante. S'agissant de la gestion des clients, Mme E..., apparaît comme chargée de la gestion des relations commerciales avec les clients de la société Solido Control SL et assure, depuis Bédarrides, les expéditions ainsi que leur suivi. Quant à la gestion des règlements, elle réceptionne les chèques adressés en paiement à la société Solido Control SL à Bédarrides et assure leur remise à l'encaissement sur le compte bancaire français de la société. Enfin, il résulte de l'instruction que l'adresse du siège de la société à Figueres correspond à une adresse de domiciliation dans un centre d'affaires où elle loue un local de 15 m² et dispose de services relevant du domaine comptable, fiscal, social et commercial.

7. Il résulte également de l'instruction que M. A... gère commercialement la société depuis la France, notamment à Bédarrides, siège des sociétés françaises qu'il dirige. La carte de visite de M. A... mentionne une adresse à Bédarrides avec des numéros de téléphones français. Des courriels de ce dernier, auxquels l'administration a eu accès lors de la visite domiciliaire, révèlent que l'intéressé communique ses décisions de gestion depuis la France. Il ressort du document intitulé « *Formalité inspection générale des impôts* » du 24 avril 2012, qu'à l'occasion d'un contrôle fiscal diligenté par les autorités fiscales espagnoles, M. A... a déclaré percevoir une rémunération, variable pour partie, en contrepartie d'un travail consistant à développer l'activité commerciale et de fabrication de Solido Control SL ainsi qu'à assurer la gestion commerciale et les contacts clients de cette dernière. Enfin, la seule salariée de la société en Espagne n'est employée que dix heures par semaine. Dans ces conditions, la gestion de la société ne peut être regardée comme effectuée en Espagne au seul motif que M. A... s'y rend deux jours et demi par mois. De même, la seule circonstance que le conseil d'administration de la société Solido Control SL, qui se réunit en Espagne une fois par semestre, définirait la politique commerciale ne saurait établir l'existence d'un siège de direction dans cet Etat.

8. Par ailleurs, il résulte de l'instruction que le principal compte bancaire dont la société requérante est titulaire en France (compte Banque Chaix n° 101780000300000245R35, succursale Sorgues) encaisse la quasi-totalité des recettes de la société, règle ses charges d'exploitation et sert à approvisionner le compte espagnol détenu par la société auprès de la Deutsche Bank. Ce compte est domicilié chez M. et Mme A... à Orange. A cet égard, est sans incidence sur l'appréciation de la situation, la circonstance que le coût financier de traitement des chèques serait élevé en Espagne. En outre, il résulte des mentions des propositions de rectification et notamment d'extraits de courriels échangés entre Mme E... et la société de transport DSV, que les flux de marchandises révèlent que les cartes vierges achetées par la société transitent par Figueres et sont parfois réexpédiées aussitôt à Bédarrides ou, à tout le moins, en France. Si l'activité d'encodage réalisée à l'aide d'une machine conçue à cet effet, qui représente la véritable valeur ajoutée de la prestation, est exécutée exclusivement dans des locaux loués par la société à Barcelone, en Espagne, il n'est pas contesté que la sérigraphie des cartes est réalisée en France et comme il a été dit précédemment, que les activités de commercialisation, d'encaissement des chèques des clients, d'entreposage et de livraison, qui ne se limitent pas des activités auxiliaires ou préparatoires, sont effectuées à Bédarrides, M. A... exerçant un pouvoir de direction et de gestion. Ainsi, la société requérante n'est pas fondée à soutenir qu'il est fait usage d'installations en France uniquement aux fins de « *stockage, d'exposition ou de livraison des marchandises appartenant à l'entreprise* ». En outre, il ne résulte pas des pièces qu'elle produit dont un « diagramme », un « mémo » qui décrit le « processus décisionnel » établis par ses soins ainsi que des « copies d'écran » d'un ordinateur qui serait installé en Espagne et un constat d'huissier qu'un cycle commercial complet serait réalisé en Espagne.

9. Il résulte de ce qui précède que l'administration fiscale doit être regardée comme démontrant que la société Solido Control SL a exercé en France, au cours des années en litige, une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable au sens des dispositions du I de l'article 209 du code général des impôts. Elle établit également, par ces mêmes éléments, qu'elle dispose en France d'une installation fixe d'affaires caractérisant un établissement stable au sens des stipulations de l'article 5 de la convention fiscale entre la France et l'Espagne, dont les bénéfices sont imposables en France, sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'une partie limitée de l'activité de la requérante, qui ne constitue pas, en tout état de cause, un cycle commercial complet, est exercée en Espagne.

10. Enfin, la société Solido Control SL n'est pas fondée à se prévaloir de la doctrine administrative BOI-IS-CHAMP-60-10-10 du 27 juin 2014 qui est postérieure à la période d'imposition en litige et, en tout état de cause, ne comporte pas d'interprétation de la loi fiscale différente de celle dont il est fait application par le présent arrêt. Elle ne peut davantage se prévaloir ni de la réponse ministérielle faite à M. D... publiée le 30 juillet 2001, sur la réglementation fiscale en matière de commerce électronique, qui ne correspond pas à sa situation ni de la réponse ministérielle faite à M. B... publiée le 22 septembre 1980 qui se rapporte à la notion de « cycle commercial complet » et ne comporte pas d'interprétation de la loi fiscale différente de celle dont il est fait application par le présent arrêt.

S'agissant de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée :

11. Aux termes du I de l'article 256 du code général des impôts : « *Sont soumises à 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 258 du code général des impôts : « *I. – Le lieu de livraison de biens meubles corporels est réputé se situer en France lorsque le bien se trouve en France : / a) Au moment de l'expédition ou du transport par le vendeur, par l'acquéreur, ou pour leur compte, à destination de l'acquéreur ; / b) Lors du montage ou de l'installation par le vendeur ou pour son compte ; / c) Lors de la mise à disposition de l'acquéreur, en l'absence d'expédition ou de transport ;* ».

12. Ainsi qu'il a été dit précédemment, la société Solido Control SL a réalisé ses activités à partir d'un établissement stable en France et a livré ses biens au profit de clients essentiellement français, à l'exception des opérations réalisées avec un client portugais. Par suite, c'est à bon droit que l'administration a assujetti ces livraisons de bien à la taxe sur la valeur ajoutée en France.

S'agissant des taxes assises sur les salaires :

13. En application des dispositions des articles 224, 225, 235 *ter* C et 1599 *quinquies* A du code général des impôts la société requérante, qui disposait d'un établissement stable en France et devait être regardée comme un employeur établi sur le territoire national, et redevable à ce titre de la taxe d'apprentissage, de la contribution au développement de l'apprentissage et de la participation à la formation professionnelle continue.

En ce qui concerne la régularité de la procédure d'imposition :

14. Aux termes de l'article L. 76 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable : *« Les bases ou éléments servant au calcul des impositions d'office et leurs modalités de détermination sont portées à la connaissance du contribuable trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions. Cette notification est interruptive de prescription. (...) »*.

15. Il résulte de l'examen des deux propositions de rectification des 20 décembre 2013 et 18 août 2014 adressées à la société Solido Control SL que celles-ci rappellent notamment les raisons pour lesquelles la société requérante a été regardée par l'administration comme disposant d'un établissement stable en France, tant au regard des dispositions du code général des impôts que des stipulations de la convention franco-espagnole signée à Madrid le 10 octobre 1995 et comme étant assujettie, à raison de l'activité qu'elle exerçait dans cet établissement au cours de la période vérifiée, qui recouvrait un cycle complet d'exploitation, à l'impôt sur les sociétés, à la taxe sur la valeur ajoutée et aux taxes assises sur les salaires en France. Ces propositions de rectification ajoutent que, la société n'ayant pas fait connaître l'existence de son établissement en France auprès d'un centre de formalités des entreprises et n'ayant pas davantage déposé, à raison de l'activité qu'elle exerçait au sein de cet établissement durant la période vérifiée, les déclarations de résultat et de chiffre d'affaires qu'elle était tenue de souscrire, l'activité en cause devait être regardée comme occulte au sens du deuxième alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales. Ensuite, les propositions de vérification précisent que, le vérificateur, n'ayant eu accès à aucune comptabilité, a procédé à la reconstitution du chiffre d'affaires taxable et des résultats imposables à partir notamment des dépouillements des relevés du compte bancaire ouvert en France au nom de la société, obtenus par le service dans le cadre de l'exercice de son droit de communication et a reconstitué les charges à partir notamment des acquisitions intracommunautaires déclarées en Espagne. Enfin, ces propositions de rectification ajoutent que la base imposable est établie d'office à partir des éléments d'information réunis au cours du contrôle et qu'en l'absence de comptabilité, aucune taxe sur la valeur ajoutée déductible n'a été prise en compte. Ainsi rédigées, ces propositions de rectification doivent être regardées comme exposant, avec une précision suffisante au regard de l'exigence énoncée par les dispositions de l'article L. 76 du livre des procédures fiscales, les bases servant au calcul des impositions d'office, ainsi que les modalités de détermination de celles-ci. Par ailleurs, à supposer que le vérificateur ait commis des erreurs quant à l'application des critères pour retenir l'exercice à titre habituel, par une société, d'une activité en France, cette circonstance, qui se rapporte au bien-fondé des impositions, est sans incidence sur la motivation des propositions de rectification. Par suite, la société requérante, qui au demeurant ne peut utilement se prévaloir de la méconnaissance de la loi du 11 juillet 1979, n'est pas fondée à soutenir que les propositions de rectification seraient insuffisamment motivées.

En ce qui concerne le bien-fondé des impositions en litige :

16. Aux termes de l'article L. 193 du livre des procédures fiscales : *« Dans tous les cas où une imposition a été établie d'office la charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la décharge ou la réduction de l'imposition »*. L'article R. 193-1 de ce livre dispose que : *« Dans le cas prévu à l'article L. 193 le contribuable peut obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition mise à sa charge en démontrant son caractère exagéré »*. Aux termes de l'article L. 66 du même livre : *« Sont taxés d'office : / (...) 2° à l'impôt sur les sociétés, les personnes morales passibles de cet impôt qui n'ont pas déposé dans le délai légal leur déclaration, sous réserve de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 68 ; / 3° aux taxes sur le chiffre d'affaires, les personnes qui n'ont pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'elles sont tenues de souscrire en leur qualité de redevables des taxes (...) »*.

17. La société requérante, qui exerçait une activité en France, n'a pas souscrit les déclarations auxquelles elle était tenue. Elle n'établit, ni même n'allègue, que l'absence de respect de cette obligation résulterait d'une erreur de sa part. Par conséquent, l'administration était en droit de mettre en œuvre à son endroit la procédure de taxation d'office sur le fondement du 2° de l'article L. 66 du livre des procédures fiscales s'agissant de l'impôt sur les sociétés, sans avoir à procéder à une mise en demeure en application de l'article L. 68 du même livre, en raison du caractère occulte de cette activité, et du 3° de l'article L. 66 de ce livre, s'agissant de la taxe sur la valeur ajoutée. La société Solido Control SL supporte donc la charge de la preuve du caractère exagéré des impositions en litige, en application des dispositions des articles L. 193 et R. 193-1 du livre des procédures fiscales. En l'absence de toute contestation des bases d'imposition retenues par l'administration fiscale, la société n'est pas fondée à demander la décharge des impositions qui lui ont été assignées.

18. Il résulte de tout ce qui précède que la société Solido Control SL n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Nîmes a rejeté sa demande. Doivent être rejetées, par voie de conséquence, ses conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et, en tout état de cause, celles relatives aux entiers dépens.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête de la société Solido Control SL est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à la société Solido Control SL et au ministre de l'économie, des finances et de la relance.

Copie en sera adressée à la direction de contrôle fiscal Sud-Est Outre-mer.

Délibéré après l'audience du 2 décembre 2021, où siégeaient :

- Mme Paix, présidente,
- Mme Bernabeu, présidente assesseure,
- Mme Carotenuto, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe, le 16 décembre 2021.