

Cour administrative d'appel de Nancy

Audience du 30 novembre 2023

Dossier n° 21NC02477 : requête de la société UNIAPOL

Conclusions de Mme Laurence Stenger

► La société de droit polonais Uniapol a été créée en octobre 2005 à Poznan en Pologne, par M. Y., qui en détient 60 % des parts, et M X., qui détient les 40 % des parts restantes. Cette société exerçait initialement une activité de négoce de véhicules automobiles. Dès 2006, les associés d'Uniapol ont décidé de diversifier leurs activités en développant dans plusieurs pays européens, dont la France, une activité de mise à disposition de personnel intérimaire dans les domaines du bâtiment, des travaux publics, de l'industrie et de l'hôtellerie-restauration. A cet effet, une société de droit français, la SAS Global Distribution a été créée dans le Haut-Rhin, détenue par Mme Z., ex-épouse de M. Y. et par la société de droit polonais Global Dystrybucja, afin de trouver des clients à Uniapol et de s'occuper de la logistique du détachement des salariés auprès des clients français moyennant une commission en vertu de deux contrats de courtage. Cette société française a été régulièrement déclarée en France.

A la suite d'une procédure de visite et de saisie diligentée par le service au sein des locaux de la SAS Global Distribution, au domicile de M. André Y. autorisée par l'autorité judiciaire sur le fondement de l'article L. 16 B et L. 16 B-1 du livre des procédures fiscales (LPF), mais également auprès du Tribunal de grande instance (TGI) de Colmar, de plusieurs clients français et des établissements bancaires français de la société requérante, l'administration fiscale a estimé qu'en réalité, la société Uniapol exploitait en France une entreprise de travail temporaire sous couvert d'un établissement stable autonome dans les locaux occupés par la société Global Distribution, la rendant passible des impôts commerciaux.

Une vérification de comptabilité a donc été entreprise pour la période du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2012 mais l'administration a dû mettre en œuvre la procédure d'opposition à contrôle fiscal. Par une proposition de rectification du 2 septembre 2015, l'administration fiscale a informé la société Uniapol de son intention de la taxer d'office en vertu de l'article L. 74 du LPF, aux taxes assises sur les salaires, à la taxe sur la valeur ajoutée et à l'impôt sur les sociétés et de l'assujettir à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.

La société Uniapol a contesté ces rectifications qui ont été maintenues par le service dans sa réponse aux observations du contribuable du 9 mai 2016 et à l'issue de recours hiérarchiques. A noter que par un avis non daté, la société a été informée que pour une raison technique un dégrèvement portant sur l'impôt sur les sociétés (IS) serait dégrèvé avant d'être mis de nouveau en recouvrement.

Les impositions supplémentaires en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), taxes assises sur les salaires et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, assorties de la pénalité de 100 % pour opposition à contrôle fiscal, ont été mises en recouvrement au cours de l'année 2018 et la réclamation préalable de la société a été rejetée le 9 juillet 2019.

Par une requête recevable, la Société Uniapol relève appel du jugement du 29 juin 2021 par lequel le tribunal administratif de Strasbourg a rejeté sa demande tendant à la décharge des impositions que nous venons de citer.

► Il vous reviendra, dans un premier temps de l'analyse, d'examiner le principe de l'assujettissement aux impôts commerciaux en France de la société requérante, par ailleurs régulièrement immatriculée et déclarée en Pologne.

● **Rappelons le droit en la matière** : l'IS est dû pour les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France en vertu de l'article 209 du code général des impôts (CGI). Ainsi, les sociétés étrangères sont, quelle que soit leur nationalité, imposables à l'IS français à raison des profits tirés de leurs entreprises exploitées en France. L'article 209 prévoit également que l'IS est dû pour les bénéfices dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions. Cette imposition à l'IS induit par ailleurs différentes taxes assises sur les salaires, à savoir, en application des articles 1586 ter et 1447 du CGI, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, mais également la taxe d'apprentissage, la participation des employeurs à la formation professionnelle continue et la participation des employeurs à l'effort de construction, comme le prévoient les articles 224 et 1599 quinquies A et 235 bis, 235 ter et 235 ter G du même code.

Par ailleurs, s'agissant de la TVA, l'article 256 du code général des impôts dispose que sont soumises à la taxe les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel et les dispositions du 3° de l'article 259 A du même code, applicables jusqu'au 31 décembre 2009 indiquent que sont réputées se situer en France notamment les prestations de transports intracommunautaires de biens meubles corporels ainsi que les prestations de services effectuées par les intermédiaires qui agissent au nom et pour le compte d'autrui et interviennent dans la fourniture de ces prestations lorsque le lieu de départ se trouve en France, sauf si le preneur a fourni au prestataire son numéro d'identification à la taxe sur la valeur ajoutée dans un autre Etat membre.

Rappelons que la jurisprudence du CE est venue poser le principe de la subsidiarité de la convention fiscale bilatérale : il convient donc d'identifier dans un premier temps du raisonnement si la société étrangère exploite en France une entreprise au sens de l'article 209 du CGI avant d'examiner si l'application du droit conventionnel fait obstacle à la mise en œuvre de la loi fiscale française. **Voyez en ce sens les décisions du CE « Ministre c/ société Schneider Electric » du 28 juin 2002 n° 232276 ou plus récemment la décision « ministre c/ société HSBC Bank PLC Paris Branch » n° 461519 du 31 mai 2022.**

C'est également la jurisprudence qui a identifié les critères permettant l'identification d'une entreprise exploitée en France, qui est définie comme l'exercice habituel en France d'une activité. C'est donc grâce à un faisceau d'indices que vous diagnostiquez l'existence d'un établissement stable en France, en prenant en compte par exemple l'existence de locaux en France, la résidence en France des dirigeants de la société étrangers, l'existence de comptes bancaires français par la société étrangère ou la confusion des organes de direction de la société étrangère et de la société française. **Voyez en ce sens votre arrêt récent n° 21NC00260 « Ministre contre société 8116563 Canada Inc » du 26 janvier 2023.**

Quant à l'application de la convention franco-polonaise du 20 juin 1975, il résulte des stipulations des articles 5 et 7 que les revenus des entreprises commerciales ne sont imposables que dans l'Etat sur le territoire duquel se trouve un établissement stable, entendu comme une installation fixe d'affaires comprenant notamment un siège de direction et/ou un bureau d'affaires commerciales.

En l'espèce,

Afin de conclure à l'existence d'un établissement stable en France d'Uniapol, l'administration s'est fondée sur plusieurs éléments, notamment des courriers et des messages, qu'elle a découvert lors des visites des locaux de la société Global Distribution et du domicile de M. Y., qui lui ont permis de considérer que l'activité de placement de travailleurs en France d'Uniapol n'était pas exercée à partir de la Pologne mais directement en France au moyen

d'un établissement stable utilisant les locaux de la société Global Distribution et mené par M. Y..

Ces éléments lui ont permis de constater d'une part, que la société Global Distribution était sous le contrôle de M. Y. par l'intermédiaire des sociétés Uniapol et Change Look, d'autre part, que parmi les trois salariés de Global Distribution, deux d'entre eux, dont Mme Z., étaient affectés à 50 % à l'activité de prestation de services pour le compte d'Uniapol, tandis que M. A., également dirigeant de Global Distrybucja en Pologne, se consacrait à plein temps à cette activité, que par ailleurs, l'activité de Global Distribution pour le compte d'Uniapol excédait les termes des contrats de courtage dès lors que ses salariés se chargeaient des contentieux sociaux et de recouvrement, fixaient les tarifs auprès des clients, signaient avec eux les contrats de placement de main d'œuvre en se présentant comme les responsables d'Uniapol et enfin qu'avaient été trouvés, dans les locaux de Global Distribution, notamment des timbres humides au nom d'Uniapol, des relevés bancaires de cette société, des papiers à l'en-tête d'Uniapol et des documents juridiques originaux et divers contrats au nom de cette société. L'administration a également relevé que la société Uniapol disposait de deux comptes bancaires ouverts en France sur lesquels elle encaissait les recettes de ses prestations et que deux de ses cartes bancaires étaient utilisés par les salariés de Global Distribution pour le paiement de certains frais.

Eu égard à l'ensemble de ces éléments, il nous semble sans hésitation que l'administration établit que la société Uniapol a disposé au cours des années en cause, dans les locaux de la société Global Distribution situés à Watwiller puis à Soultz, d'une installation fixe d'affaires dans laquelle elle a exercé son activité de travail temporaire au profit de ses clients français. Elle doit donc être regardée comme ayant exploité une entreprise en France au sens des dispositions de l'article 209 du code général des impôts ainsi qu'au regard des stipulations de la convention fiscale entre la France et la Pologne du 1er avril 1958 dans laquelle elle a exercé la direction effective de son activité. Pour les mêmes raisons, elle doit être regardée comme y ayant disposé d'un établissement stable au sens des dispositions des articles 256 et suivants du code général des impôts en matière de taxe sur la valeur ajoutée. **Voyez en ce sens la décision du CE « Sté Akcja Job SP Zoo » du 4 mai 2021 n° 440122, d'ailleurs citée par le ministre.**

De son côté, la société requérante rétorque que son activité de placement a été réalisée à partir de la Pologne et que ne disposant d'aucun établissement en France, elle a fait appel à un courtier, à savoir la société Global Distribution, qui agissait de manière indépendante sans pouvoir de l'engager, comme le prévoient les dispositions du 5° et du 6° de l'article 5 de la convention franco-polonaise. Elle fait également valoir qu'elle a une activité réelle et importante en Pologne mais également dans d'autres pays européens. En substance, elle soutient qu'elle exporte ses services en France à partir de la Pologne et que ne disposant pas d'établissement en France, elle se fait aider sur place par Global Distribution qui est un courtier indépendant, comme l'atteste, selon elle, notamment le fait que des contrats de courtage ont bien été signés avec la société Global Distribution qui avait ses propres salariés et que ces contrats ont donné lieu à facturation et ont donc bien été exécutés.

Toutefois, à l'instar de l'administration, nous pensons que cette thèse du courtier indépendant n'est pas crédible eu égard aux éléments que nous venons d'évoquer. Si Global Distribution était véritablement un simple courtier, il n'aurait par exemple pas disposé des moyens de paiement appartenant à son donneur d'ordre. Surtout, les courriels attestent que les décisions étaient prises en France par M. Y. et que les moyens matériels et humains nécessaires à l'activité d'Uniapol en France se trouvaient en réalité en France par l'intermédiaire d'un

établissement stable. **Voyez en ce sens la décision du CE n° 307235 « Sté Imagin'Action Luxembourg » du 12 mars 2010 ou l'arrêt très récent de la CAA de Toulouse N° 21TL22347 « SOCIETE ELITE R.H. TRABALHO TEMPORARIO LDA » du 12 octobre 2023.** Moyennant quoi, vous pourrez considérer que la société Uniapol a bien exercé une activité occulte en France et n'a donc pas satisfait ses obligations déclaratives.

► **S'agissant de la régularité de la procédure d'imposition que la société requérante conteste par 3 moyens :**

• **Dans le premier, elle soutient que la procédure d'opposition à contrôle fiscal, qui ne peut reposer sur le seul motif que la comptabilité n'a pas été présentée, est irrégulière au motif que ses dirigeants ont toujours tenté de communiquer avec l'administration :**

Mais en réalité, il est manifeste à la lecture du dossier que la société a toujours refusé de se laisser vérifier en soutenant qu'elle n'était tenue à aucune obligation déclarative en France en l'absence d'établissement stable. Uniapol semble considérer que parce qu'elle n'était pas d'accord avec l'administration sur l'existence d'un établissement stable, il aurait fallu que s'engage un débat contradictoire préalable pour qu'elle accepte le cas échéant de se laisser vérifier. Or, il n'existe aucune obligation en ce sens comme cela a été rappelée dans **la décision du CE « Sté Aravis Business » du 18 octobre 2018.** Par ailleurs, comme il a été dit, la société Uniapol qui exploite en France un établissement stable, était tenue à toutes les obligations d'un redevable des impôts commerciaux en France et notamment celle de se laisser contrôler en application des articles L. 10 et L. 13 du LPF. Dans ces conditions, l'ensemble de ses arguments doit être écarté, à commencer par son souhait que la vérification ait lieu en Pologne. Par suite, c'est à bon droit que l'administration a mis en œuvre la procédure prévue par l'article L. 74 du livre des procédures fiscales, ce qu'elle a formalisé par un procès-verbal d'opposition à contrôle fiscal du 15 juin 2015.

• **Dans un deuxième moyen, la société requérante soutient que le service lui a refusé, malgré sa demande, la mise en œuvre de la garantie prévue par la charte du contribuable, applicable en vertu de l'article L. 10 du livre des procédures fiscales, de pouvoir saisir le supérieur hiérarchique au cours des opérations de contrôle :**

La garantie supplémentaire dite du recours hiérarchique apportée par la charte du contribuable vérifiée au travers de la saisine du supérieur hiérarchique puis de l'interlocuteur se concrétise, dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, par l'existence de deux garanties distinctes, successives et non substituables, se traduisant par la faculté pour le contribuable de saisir le supérieur hiérarchique tant au cours de la vérification de comptabilité, pour évoquer les difficultés survenues lors du déroulement du contrôle, que postérieurement à la réponse aux observations du contribuable, pour évoquer le bien-fondé des redressements : **voyez en ce sens la décision du CE du 25 mars 2021 « RTE Technologies » .**

La garantie de l'article L. 10 est applicable même en cas de procédure d'office et il s'agit d'une garantie substantielle : **Voyez sur ce point l'avis du CE du 13 octobre 2021 n° 453241 « Société SH78 »** dans lequel il a été précisé que pour les contribuables relevant d'une procédure d'imposition d'office, cette garantie peut être mise en œuvre jusqu'à l'envoi des bases d'imposition d'office ou, lorsqu'il n'a pas été procédé à cet envoi en application du dernier alinéa de l'article L 76 du LPF, jusqu'à la date de mise en recouvrement. Dans ses conclusions, Céline Guibé, indiquait que l'idée qui sous-tend cet avis est de permettre au contribuable de demander l'intervention du supérieur en temps utile c'est-à-dire « *avant que la situation d'opposition au contrôle ne soit cristallisée et alors que le choix de suivre une procédure d'évaluation d'office n'a pas encore été effectué par le vérificateur* ».

En l'espèce, comme nous venons de l'indiquer, la société Uniapol, considérant qu'elle n'avait aucun établissement en France, s'est opposée au déroulement de la vérification de comptabilité en indiquant au service vérificateur que les éléments comptables étaient exclusivement en Pologne et qu'elle avait l'interdiction de les déplacer en France. Elle invitait donc le vérificateur à se déplacer en Pologne. C'est pourquoi la société requérante a été rendue destinataire de deux lettres de mise en garde l'avertissant de la possibilité d'une opposition à contrôle fiscal le 26 juillet 2013 et le 12 mai 2015. Or, vous constaterez que la demande faite par Uniapol pour rencontrer le supérieur hiérarchique du vérificateur est intervenue le 19 juin 2015, soit quatre jours après le procès-verbal d'opposition à contrôle fiscal dressé par l'administration le 15 juin 2015. Cette demande a été rejetée par le service dans un courrier du 23 juin 2015. Il nous semble que dans le contexte de cette affaire, une telle chronologie permet de regarder cette demande comme présentant assurément un caractère dilatoire. Ceci d'autant plus que si la société évoque dans sa demande des difficultés dans le cadre des opérations de contrôle, elle ne les cite pas, se bornant à évoquer en termes généraux les contraintes résultant de la législation polonaise, ce qui revient à ses précédentes explications ayant provoqué l'opposition au contrôle. Aussi, il ne nous semble pas que la société dans sa lettre de du 19 juin 2015 puisse être regardée comme ayant réellement soulevé une « difficulté » au sens de la charte.

Surtout, vous constaterez que l'administration a adressé à la société requérante une proposition de rectification le 2 septembre 2015, alors qu'elle n'y était pas tenue, s'agissant d'une procédure d'imposition d'office diligentée sur le fondement de l'article L. 74 du LPF. Il apparaît donc difficile, dans ce contexte, de considérer que la société a été privée d'une garantie, alors que l'entretien avec le supérieur hiérarchique pouvait être demandé jusqu'à la mise en recouvrement des impositions. Or, précisément, vous constaterez que cet entretien avec le supérieur hiérarchique a bien eu lieu le 28 septembre 2016 avant la mise en recouvrement des impositions litigieuses et qu'il ressort du compte rendu de cet entretien du 14 octobre 2016, produit dans le cadre d'une mesure d'instruction, qu'à cette occasion les seules difficultés lors du contrôle avancées par la requérante ont été celles déjà évoquée avant le procès-verbal d'opposition à contrôle fiscal tirées de ce qu'elle avait proposé au vérificateur de se rendre en Pologne et qu'il lui était interdit de déplacer la comptabilité de ce pays. Nous vous invitons donc à considérer que le refus qui a été opposé à la société requérante par l'employé supérieur le 23 juin 2015 ne l'a privée d'aucune garantie. La circonstance que ce refus était fondé sur certains motifs erronés est sans conséquence sur la régularité de la procédure.

• Dans un dernier moyen, la société soutient que l'administration a mis en œuvre la procédure d'abus de droit sans respecter les garanties attachées à cette procédure prévues par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales.

Toutefois, en relevant que les salariés de la société Global Distribution avaient exercé des attributions excédant l'objet des stipulations des contrats de courtage signés avec la société Uniapol, l'administration n'a pas écarté ces actes comme étant fictifs ou constituant un montage ayant un but exclusivement fiscal. L'administration s'est seulement fondée sur des circonstances de fait caractérisant des actes étrangers à ces contrats afin d'établir l'existence d'un établissement autonome.

Aussi, dès lors que ce fondement légal permettait d'asseoir les rectifications et que l'administration y a eu recours, elle n'était pas tenue de mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit. La société Uniapol n'est donc pas fondée à soutenir qu'elle a été privée des garanties attachées à la procédure d'abus de droit. **Voyez en ce sens votre arrêt n° 20NC03230 « SARL Axis Sécurité » du 1^{er} décembre 2022.**

► **Sur le bien-fondé des impositions :**

- **La société requérante soutient qu'en l'absence d'un établissement stable elle n'était pas redevable en France des impôts commerciaux et des taxes sur les salaires. Elle ajoute qu'au demeurant la taxe sur la valeur ajoutée a déjà été auto-liquidée par les preneurs français.**

Toutefois, eu égard à ce qui vient d'être dit, vous considérerez que la société requérante, qui dispose bien d'un établissement stable en France, était redevable des impôts commerciaux et des taxes sur les salaires. Par ailleurs, il résulte des dispositions de l'article 283 du CGI que la Société Uniapol, à qui il appartenait d'établir des factures régulières dans les conditions prévues à l'article 289 du même code, était redevable en France de la taxe sur la valeur ajoutée due sur les prestations de service qu'elle y a fournies. La circonstance, en l'admettant établie, que les preneurs assujettis des services rendus par la Société Uniapol aient auto-liquidé et déduit en France la taxe sur la valeur ajoutée due sur les prestations qu'ils ont acquises auprès d'elle, n'a pas pour effet de faire obstacle à ce que soit mise à sa charge la taxe ainsi collectée par elle dont elle est seule redevable.

Une telle situation ne saurait caractériser une double imposition et n'est contraire à aucun principe général propre à la taxe sur la valeur ajoutée découlant notamment, de la directive du 28 novembre 2006 telle qu'interprétée par la Cour de justice de l'Union européenne.

PCMNC au rejet de cette requête.

Les rapporteurs publics sont les titulaires exclusifs de tous les droits de propriété intellectuelle portant sur leurs conclusions et ce dans le monde entier. Ils consentent à l'utilisateur le droit de reproduire tout ou partie du contenu de leurs conclusions pour stockage aux fins de représentation sur écran monoposte et de reproduction, en un exemplaire, pour copie de sauvegarde. Ce droit est consenti dans le cadre d'un usage strictement personnel, privé et non collectif, toute mise en réseau, toute rediffusion ou commercialisation totale ou partielle de ce contenu, auprès des tiers, sous quelque forme que ce soit, étant strictement interdite sans l'autorisation expresse et écrite de l'auteur.