

## **TVA et établissements stables: mais que cherche donc le fisc?** (30 octobre 2020)

Note sous Civ. Liège, 14 janvier 2020

C'est une décision surprenante qu'a rendue le 14 janvier 2020 la 2<sup>e</sup> chambre du tribunal de première instance de Liège. À la demande de l'administration des grandes entreprises de Liège, le tribunal assimile une entreprise de travail à façon belge à l'établissement stable de la société suisse à laquelle elle fournit ses services. Le tribunal jette ainsi le trouble sur l'application des règles de localisation des prestations de services dans la chaîne de production de bien et de services.

### ***Des services de transformation fournis à une société du groupe à l'étranger***

L'entreprise X établie en suisse achetait des matières premières en Belgique, les faisait transformer par un façonnier Y établi en Belgique et puis X les revendait en Belgique et à l'étranger. X Suisse avait désigné un représentant responsable TVA en Belgique et ce dernier déposait des déclarations TVA comprenant les acquisitions et les livraisons de marchandises en Belgique, les livraisons intra-communautaires et les exportations au départ de la Belgique. En application de l'article 21, § 2, du Code TVA (tel qu'il est applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010), Y Belgique adressait les factures de façonnage à X Suisse, sans TVA belge. Par ailleurs, pour la période concernée, X Suisse avait obtenu du Service des Décisions anticipées un ruling confirmant que pour l'application de l'impôt des sociétés, elle n'avait pas d'établissement stable en Belgique.

L'AGFisc estime que Y Belgique aurait dû appliquer de la TVA belge sur les services fournis à X Suisse. En effet, l'entreprise suisse aurait eu en Belgique un établissement stable au sens de l'article 21, § 2, du Code TVA et l'établissement stable n'était autre que Y Belgique, le prestataire de services. Et de réclamer pas moins de 10 millions d'Eur et 1 million d'amendes à ce dernier !

### ***Services taxables en Belgique si le façonnier travaille exclusivement pour l'entreprise étrangère et sous sa direction ?***

Le tribunal confirme le point de vue du fisc. Par analogie avec l'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire C-605/12, *Welmory*, mais sans développer son raisonnement, il estime que la société suisse dispose au travers de la société Y Belgique d'une structure en moyens humains et techniques qui lui sont réservés de manière exclusive et que toutes les activités en Belgique sont réalisées suivant ses instructions. Par conséquent, le Tribunal en conclut que quand bien même le façonnier Y et X ne font pas partie de la même entité juridique et que la société suisse n'était même pas actionnaire de la société belge, X Suisse possédait, un établissement stable pour la TVA à l'adresse en Belgique de Y Belgique.

Selon des sources bien informées, l'administration appuie son point de vue sur l'article 11 du règlement d'interprétation n° 282/2011, selon lequel « l'établissement stable désigne tout établissement autre que le siège de l'activité économique et qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée en termes de moyens humains et technique, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement ». Cette disposition ne prévoit pas, explicitement du moins, que l'établissement et le siège fassent partie de la même entité juridique, ni qu'il puisse engager la société étrangère. D'ailleurs ajoute-t-on, l'article 5 (5) de la Convention modèle OCDE 2017 préventive de double imposition des revenus ne prévoit-il pas que des agents indépendants qui collectent des ordres soient considérés comme des établissements stables ?

Par conséquent, l'entreprise belge ne cesserait pas d'exister comme entité juridique indépendante, mais en même temps, elle serait un établissement stable de la société suisse. Donc, elle devrait facturer ses prestations à la société suisse. Mais puisque la société suisse a un établissement en Belgique, la société belge devrait appliquer de la TVA belge. Et comme la société suisse dispose d'un établissement stable en Belgique, elle n'a plus besoin d'avoir un représentant responsable et elle peut déduire immédiatement la TVA.

Toujours selon ces sources bien informées, ceci ne ressort pas des décisions ou circulaires administratives publiées, mais comme celles-ci n'ont plus été mises à jour depuis très longtemps, les fonctionnaires ne sont plus tenus de s'y conformer. L'administration ne prépare-elle pas une nouvelle circulaire concernant les établissements stables ?

À la question de savoir qu'elle est l'utilité de cette interprétation nouvelle avancée pour une première fois devant le Tribunal de Première Instance de Liège, on nous a répondu qu'à première vue il n'y en n'avait pas, mais il se pourrait bien que dans un avenir plus ou moins rapproché, elle ait un sens. Mais alors il sera trop tard pour changer la circulaire.

### ***Une notion d'établissement déjà maintes fois précisée par la Cour de justice de l'Union européenne***

La décision du tribunal de Liège et la position administrative qui la sous-tend laissent perplexes. D'aucuns se souviendront qu'au début des années 1990, dans une proposition de 19e directive TVA qui ne fut finalement jamais adoptée, la Commission européenne avait suggéré qu'une flotte de quelques voitures ou quelques machines était constitutive d'un établissement stable. Le fisc belge s'était empressée d'attaquer toutes les sociétés néerlandaises et luxembourgeoises qui donnaient en location plus de 1000 et parfois guère plus de 5 voitures à des résidents belges et cela jusqu'à ce que la Cour de Justice donne tort à l'Etat belge dans les affaires aff. C-190/95, *ARO Lease* et aff. C-390/96, *Lease Plan Luxembourg*. À l'époque, cette thèse avait un sens, à savoir collecter la TVA dans le pays de consommation effective, mais où la TVA n'était pas entièrement déductible. Selon les règles applicables alors (jusqu'à 2009 pour les entreprises), un preneur établi en Belgique avait

intérêt à prendre un véhicule en location au Luxembourg ou aux Pays-Bas puisque la TVA était due dans le pays du loueur de moyens de transport et que, contrairement à la Belgique, la était entièrement déductible par un assujetti.

***Une filiale a parfois été qualifiée d'établissement stable, mais uniquement en cas de pratiques abusives***

Quelques années plus tard, dans l'arrêt *DFDS*, aff. C- 260/95, le Royaume-Uni avait réussi avec plus de succès à déjouer une structure de vente de voyages exemption de TVA au Royaume-Uni (où ils étaient normalement soumis à la TVA) via la filiale anglaise de *DFDS Denmark*. Cette dernière était supposée fournir directement à des particuliers au Royaume-Uni des services exemptés de TVA depuis le Danemark, alors qu'ils auraient été soumis à la TVA anglaise s'il avaient été fournis au départ d'un établissement stable au Royaume Uni. On peut supposer que la Cour de Justice estimait que cette structure était artificielle. Aussi avait-elle estimé que la filiale anglaise (en français, une autre entité juridique) était un établissement stable de la maison-mère danoise, quand bien même on se trouvait en présence de deux entités juridiques distinctes. Et par conséquent, les voyages étaient fournis directement au Royaume Uni par *DFDS Denmark* qui avait comme établissement stable *DFDS UK*. Comme l'a encore rappelé récemment la Cour de justice, la prise en compte de la réalité économique et commerciale constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA et la qualification d'un établissement stable ne saurait dépendre du seul statut juridique de l'entité concernée (aff. C-547/18, *Dong Yang Electronics* ; Ine Lejeune, *Wanneer is een dochtervennootschap een vaste inrichting voor de btw?* *Internationale Fiscale Actualiteit* nr 6 en 7 juni 2020).

Dans l'arrêt de la Cour de justice *Welmory* aff. C 605/12 auquel le tribunal de Liège se réfère sans expliciter son raisonnement, il y avait également une pratique abusive : le consommateur polonais qui achetait des biens aux enchères auprès de *Welmory Pologne* (avec une TVA de 22 % à l'époque) devait préalablement acquérir des droits lui permettant de participer à ces enchères auprès de *Welmory Chypre* (avec une TVA de 15% à l'époque puisqu'il s'agissait de services qui étaient localisés à Chypre jusqu'à 2014). Ceci permettait de réduire sensiblement le prix a consommateur final en Pologne et qui ne voyait aucune différence à s'adresser à *Welmory Pologne* et *Welmory Chypre*. Non seulement, il était impossible d'acquérir des services auprès de *Welmory Pologne*, sans avoir préalablement acquis des droits auprès de *Welmory Chypre*, mais *Welmory Pologne* était une filiale à 100 % de *Welmory Chypre* qui était une coquille vide. On se retrouve donc dans une structure comparable à celles tranchées par la Cour dans l'affaire C-260/95, *DFDS* ou dans l'affaire C-425/06 *Part Services* (scission artificielle d'activités).

***Une TVA sur les prestations entre siège et établissement stable ?***

À l'objection selon laquelle il n'y a pas de TVA sur des prestations de services au sein d'une même entité juridique, et donc que, suivant le raisonnement administratif, la société belge Y

ne devait pas réclamer de TVA belge à la société suisse, on nous répond que dans le cas soumis au Tribunal de Liège, la société suisse X et la société belge Y étaient bien des entités juridiques distinctes et que ceci ne faisait pas obstacle à ce que la société belge Y mette à la disposition de la société suisse un établissement stable. Le texte de l'article 11 du règlement 282/2011 n'est-il pas clair en ce sens qu'il ne précise pas explicitement que la notion d'établissement stable est indépendante de la notion de personne morale ?

À première vue, l'argument ne manque pas de pertinence. Mais on observera que :

- s'il est exact que le texte de cet article 11 de ce règlement 282/2011 ne parle pas d'établissement de la même personne morale, un texte légal ne peut pas s'interpréter hors de son contexte. Si la thèse de l'administration est correcte pourquoi le Législateur européen et belge ont-ils dû prévoir des dispositions spécifiques afin de taxer les transferts intra-communautaires de marchandises entre deux établissements d'une même entité juridique (art. 12bis, al. 1, du Code TVA) ? Pourquoi a-t-il dû prévoir une disposition pour les unités TVA ?
- outre les cas tirés de cette jurisprudence *DFDS* et *Welmory* (et dont on peut comprendre la logique), l'administration peut-elle donner un exemple où une autre entité juridique est assimilée à un établissement stable pour l'application de la TVA ? Bien au contraire, chaque fois qu'il est question d'établissement stable ce dernier fait partie de la même entité juridique que le siège. Il suffit pour s'en convaincre de lire les arrêts *C-210/04 FCE Bank*, *C-7/13 Skandia* ;
- le fait de n'avoir qu'un assujetti à la TVA n'ait qu'un seul client ne lui fait pas perdre sa qualité d'assujetti.
- dans l'affaire *C-318/11, Daimler*, la Cour de justice n'a-t-elle pas estimé que Daimler Allemagne n'avait pas d'établissement stable en Suède où disposait d'installations de tests des voitures dans des conditions hivernales. Le personnel et l'équipement étaient apportés en avion et une filiale locale à 100% fournissait des locaux, des pistes d'essais et des services accessoires aux tests ;
- dans l'affaire *C-73/06, Planzer* une Sàrl établie au grand-duché de Luxembourg avait demandé le remboursement d'une TVA allemande. Le fisc allemand refuse pour le motif que la société luxembourgeoise était un établissement stable de la société suisse. La Cour de justice a estimé que malgré les liens étroits entre les sociétés luxembourgeoise et suisse, la Sàrl luxembourgeoise n'était pas l'établissement stable de la société suisse.

À supposer que la position administrative soit correcte, à savoir que la société belge serait l'établissement de la de la société suisse bien que ces deux sociétés ne fassent pas partie de la même entité juridique, que fournirait donc la société belge à la société suisse ? Pas de

Avertissement important : ces informations ne sont pas destinées à appuyer ou provoquer une prise de décision ou un avis définitif mais ont pour seule vocation, et pour seul pouvoir, de susciter une réflexion préalable à une information individualisée

prestations de façonnage, selon le fisc belge. Mais puisque la société belge ne travaille pas gratuitement, elle est payée pour une activité qui n'est pas une livraison de biens. Ce serait donc un service qui est fourni à une société établie à l'étranger puisqu'à défaut de ce service, elle n'aurait pas d'établissement en Belgique .... Par conséquent, la TVA sur la prestation est localisée au lieu du preneur .... et donc pas de TVA belge.

### ***Et les autres prestataires de services ?***

Dans le cas soumis au Tribunal de Liège, l'entreprise suisse faisait certainement appel à des transporteurs, des consultants, des comptables. Selon la position soutenue par l'administration, ces derniers n'auraient-ils pas dû aussi appliquer de la TVA belge ? Et si oui, comment auraient-ils pu savoir que cette entreprise suisse avait un établissement en Belgique, à moins d'obtenir la copie de la convention entre le prestataire belge et l'entreprise suisse ? Ne fusse que pour cette raison la Cour de justice rejetterait l'interprétation administrative, comme elle l'a fait dans l'aff. C-421/10, *Markus Stoppelkamp*.

Le fisc et le Tribunal ont-ils oublié que la caractéristique essentielle d'un établissement stable est sa capacité à engager l'entreprise étrangère vis-à-vis des tiers. Et Y Belgique avait-il le moindre pouvoir d'engager X Suisse vis-à-vis des tiers ?

### ***Mais que cherche donc le fisc ?***

Dans le cas tranché par le tribunal de Liège, on cherchera vainement en quoi une procédure abusive quelconque aurait eu le moindre intérêt. Le façonnier belge transformait des produits chimiques en « masterbatches », c'est-à-dire un mélange maître de colorants pour des plastiques. Ce n'est pas vraiment le type de produits vendus à des consommateurs finaux et il n'y a pas la moindre indication qu'il y aurait eu le moindre incitant à réduire la charge TVA.

On peut imaginer que ceci aurait un impact en impôt des sociétés. En effet, la notion d'établissement stable en impôts des sociétés est généralement plus large que celle en TVA (sauf dans les cas de chantiers de plus de 6 mois). En matière d'impôt des sociétés, pour disposer d'un établissement stable, il suffit d'avoir des moyens humains ou des moyens techniques dans le pays où est postulée l'existence d'un établissement stable (alors qu'en matière de TVA, il faut la présence de moyens humains et techniques propres de manière permanente). Mais alors pourquoi le Tribunal a-t-il rejeté l'appréciation des faits par le Service des Décisions anticipées ?

### ***A suivre...***

La société belge a fait appel contre ce jugement. La discussion ne fait donc que commencer. Heureusement pour toutes les entreprises exerçant une activité similaire et qui pourraient croire – à tort- qu'elles seraient dans l'illégalité.

Ce jugement est révélateur de phénomènes que l'on observe depuis un peu plus d'une quinzaine d'années en TVA belge.

Le premier est que l'administration ne s'estime plus liée par ses propres commentaires, surtout s'ils sont anciens. Cela peut se comprendre si ces commentaires sont antérieurs à des changements législatifs. Toutefois, en TVA ces changements sont peu nombreux et il est facile d'en retracer la logique qui est le plus souvent décidée au niveau européen. En revanche, le respect des commentaires par les agents du fisc est une garantie de l'application uniforme de la Loi et découle de l'article 10 de la Constitution selon laquelle tous les belges sont égaux devant la Loi. Et si l'administration ne respecte pas ses propres instructions, c'est qu'elle reconnaît elle-même qu'elle n'a pas fait le travail qui lui était assigné.

Le deuxième est que l'administration reproche de plus en plus souvent aux assujettis la violation de directives européennes ou leurs oppose des interprétations de directives européennes par la Cour de justice. Or si les particuliers peuvent opposer à un Etat le non-respect de dispositions claires de Directives européennes et l'interprétation de ces dispositions par la Cour de justice, l'inverse n'est pas vrai : un Etat membre de l'UE ne peut reprocher à des agents économiques le non-respect de Directives européennes qu'il n'a pas lui-même transposées dans son ordre juridique national (à la différence des règlements européens qui s'appliquent directement sans intervention législative nationale).

Le troisième est qu'en défendant des positions dépourvues de logique juridique et économique, l'administration donne l'impression qu'elle ne maîtrise plus les concepts de la taxe qu'elle est chargée de gérer. Ceci est inquiétant, pas seulement au niveau du contrôle des obligations des assujettis, mais aussi au niveau de la fiabilité de l'information qu'elle est chargée de communiquer au pouvoir politique afin de permettre à ce dernier d'apprécier la portée de réformes indispensables. Et une interprétation simple et uniforme notion d'établissement stable est essentielle dans la perspective d'une modernisation de la TVA européenne.

A suivre ....



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7  
1160 Bruxelles - Brussel  
Tél. : + 32 2 663.14.55  
Fax : + 32 2 663.30.78  
E-mail: [ca@xirius.be](mailto:ca@xirius.be)  
Website: <http://www.xirius.be>