

Édition provisoire

CONCLUSIONS DE L'AVOCATE GÉNÉRALE

MME JULIANE KOKOTT

présentées le 14 novembre 2019 (1)

Affaire C-547/18

Dong Yang Electronics sp. z o.o.

contre

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

[demande de décision préjudicielle formée par le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne)]

« Renvoi préjudiciel – Législation fiscale – Taxe sur la valeur ajoutée – Prestations de services – Lieu de la prestation de services – Notion d'établissement stable au sens de l'article 44 de la directive TVA 2006/112/CE – Filiale (ayant son siège dans un État membre) d'une société mère ayant son siège dans un pays tiers »

I. Introduction

1. Dans le cadre du présent renvoi préjudiciel, la Cour a été saisie de la question de savoir où se situe le lieu d'une prestation de services en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après « TVA »). Ce lieu détermine l'État auquel appartient le pouvoir d'imposition.

2. La demande de décision préjudicielle s'inscrit dans le contexte de la fourniture de services d'assemblage qui avait été confiée à une entreprise polonaise par une société coréenne. Étant donné que ce contrat a été exécuté par l'intermédiaire de la filiale polonaise de la cliente coréenne, le litige porte sur le point de savoir si le service a été fourni à la cliente coréenne ou à sa filiale polonaise en tant qu'établissement stable de la cliente. Dans le deuxième cas, le lieu de la prestation serait situé en Pologne et la TVA polonaise serait due, TVA que le fournisseur aurait ensuite dû collecter et payer. Cela n'a pas été fait.

3. Il est remarquable à cet égard que, en l'espèce, il s'agit « uniquement » de savoir quel est le traitement correct au regard des règles en matière de TVA, sans que le montant des recettes fiscales (polonaises) soit en cause. Si les services ont été fournis à un établissement stable en Pologne, la cliente coréenne aurait incontestablement pu déduire la TVA y afférente au titre de la taxe en amont. En effet, les marchandises produites ont été commercialisées sur le marché européen à partir de la Pologne en étant soumises à la TVA. En tout état de cause, la TVA ne se

traduirait ni par une charge pour la cliente coréenne ni par une augmentation des recettes fiscales polonaises.

4. La question est néanmoins pertinente, car le fournisseur doit ou non payer la TVA en Pologne selon qu'une filiale peut ou non être considérée comme l'établissement stable d'une société mère. Cette question peut, potentiellement, affecter sa survie, lorsqu'il ne réussit pas à collecter a posteriori la taxe sur le chiffre d'affaires auprès de son cocontractant.

5. Il est vrai que la Cour s'est déjà prononcée à plusieurs reprises sur la notion d'établissement stable au sens des règles en matière de TVA. Elle n'a cependant jamais indiqué clairement si une filiale était un établissement stable de la société mère. Dans son arrêt DFDS (2), la Cour semble avoir considéré, dans un premier temps, qu'une filiale constitue également un établissement stable. Dans son arrêt Daimler (3), la Cour s'est cependant distanciée de cette position. Dans l'affaire Welmory (4), elle a en définitive pu éviter de répondre. La Cour doit maintenant trancher clairement cette question.

II. Le cadre juridique

A. Le droit de l'Union

6. La présente affaire a pour cadre juridique la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (5) (ci-après la « directive TVA »).

7. L'article 44 de la directive TVA (6) prévoit :

« Le lieu des prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel est l'endroit où l'assujetti a établi le siège de son activité économique. Néanmoins, si ces services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé. À défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, le lieu des prestations de services est l'endroit où l'assujetti qui bénéficie de tels services à son domicile ou sa résidence habituelle. »

8. Aux fins de l'interprétation de l'article 44, deuxième phrase, de la directive TVA, l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution (UE) no 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après le « règlement d'exécution ») (7) dispose :

« Pour l'application de l'article 44 de la directive 2006/112/CE, l'«établissement stable» désigne tout établissement, autre que le siège de l'activité économique visé à l'article 10 du présent règlement, qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement ».

9. L'article 21 du règlement d'exécution comporte la précision suivante pour ce qui est du rapport entre l'imposition au siège et l'imposition au lieu d'un établissement stable de l'assujetti :

« Lorsqu'une prestation de services effectuée en faveur d'un assujetti ou d'une personne morale non assujettie assimilée à un assujetti relève de l'article 44 de la directive 2006/112/CE et que l'assujetti est établi dans plus d'un pays, cette prestation est imposable dans le pays où cet assujetti a établi le siège de son activité économique.

Toutefois, lorsque la prestation de services est fournie à un établissement stable de l'assujetti

situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, cette prestation est imposable au lieu de l'établissement stable qui reçoit ce service et l'utilise pour ses propres besoins.

[...] »

10. Les obligations du prestataire aux fins de la détermination du lieu de la prestation de services sont définies à l'article 22, paragraphe 1, du règlement d'exécution :

« Afin d'identifier l'établissement stable du preneur auquel le service est fourni, le prestataire examine la nature et l'utilisation du service fourni.

Lorsque la nature et l'utilisation du service fourni ne lui permettent pas d'identifier l'établissement stable auquel le service est fourni, le prestataire, pour identifier cet établissement stable, examine en particulier si le contrat, le bon de commande et le numéro d'identification TVA attribué par l'État membre du preneur et qui lui a été communiqué par le preneur identifient l'établissement stable comme preneur du service et si l'établissement stable est l'entité qui paie pour le service.

Lorsque l'établissement stable du preneur auquel le service est fourni ne peut pas être déterminé en vertu des alinéas 1 et 2 du présent paragraphe ou lorsque des services relevant de l'article 44 de la directive 2006/112/CE sont fournis à un assujetti dans le cadre d'un contrat couvrant un ou plusieurs services destinés à être utilisés, de manière non identifiable ou non quantifiable, le prestataire considère légitimement que les services sont fournis au lieu où le preneur a établi le siège de son activité économique. »

B. Le droit polonais

11. L'article 44 de la directive TVA a été mis en œuvre en Pologne par l'article 28b, paragraphes 1 et 2, de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi relative à la taxe sur les biens et les services) du 11 mars 2004, qui dispose que lorsque les services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a son siège ou son domicile, le lieu de la prestation de ces services est le lieu où l'établissement stable est situé.

12. L'article 13, paragraphe 3, de l'ustawa o swobodzie dzia?alno?ci gospodarczej (loi sur le libre exercice de l'activité économique) du 2 juillet 2004 prévoit que les personnes étrangères autres que celles mentionnées aux paragraphes 1 à 2a disposent d'un droit d'établissement uniquement sous forme de société en commandite simple, en commandite par actions, à responsabilité limitée et par actions, sauf dispositions contraires de conventions internationales.

13. De telles dispositions contraires ne résultent pas de l'accord de libre-échange entre l'Union européenne et ses États membres, d'une part, et la République de Corée, d'autre part (8). Dans cet accord, la République de Pologne a uniquement accordé aux entreprises coréennes l'accès au marché sous la forme de la constitution d'une filiale correspondant à l'un des types de société mentionnés (9).

III. Le litige au principal

14. Le 27 octobre 2010, la requérante au principal, Dong Yang Electronics sp. z o.o. (ci-après « Dong Yang »), qui a son siège en Pologne, a conclu avec LG Display Co. Ltd. (Corée) (ci-après « LG Corée »), qui a son siège en République de Corée, un contrat de fourniture de services d'assemblage de cartes de circuits imprimés à partir de certains matériaux (éléments, composants) qui étaient la propriété de LG Corée.

15. Ces matériaux étaient fournis à Dong Yang par LG Display Polska sp. z o.o. (ci-après « LG

Pologne Production »), une filiale de LG Corée. Dong Yang livrait également à LG Pologne Production les cartes de circuits imprimés transformées après leur assemblage. Si Dong Yang convenait avec LG Corée de la quantité totale des matériaux nécessaires, c'est LG Pologne Production qui lui indiquait quelles étaient les quantités journalières nécessaires.

16. Les éléments pertinents en l'espèce de la structure interne du « groupe LG », qui n'étaient pas connus de Dong Yang, sont exposés ci-après.

17. Sur la base des engagements contractuels pris à l'égard de LG Corée, LG Pologne Production fabriquait des produits finis, à savoir des modules LCD-TFT, en assemblant des pièces appartenant à LG Corée. LG Pologne Production fournissait en outre à LG Corée des services de stockage et de logistique en ce qui concerne les produits finis qui appartenaient également à LG Corée. Les produits finis étaient revendus par LG Corée à une autre société apparentée en Pologne (ci-après « LG Pologne Distribution ») et cette filiale les distribuait ensuite sur le marché européen.

18. LG Corée, qui était immatriculée à la TVA en Pologne et qui y disposait d'un représentant fiscal, a assuré à Dong Yang qu'elle n'avait pas d'établissement stable, qu'elle n'employait pas de salariés ni ne possédait d'immeubles ou d'équipements techniques sur le territoire polonais.

19. En 2012, Dong Yang a par conséquent adressé à LG Corée, au titre de ses services d'assemblage, des factures dans lesquelles la TVA n'était pas calculée. Elles comportaient en revanche la mention : « base d'imposition article 28b, paragraphe 2, de la loi sur la TVA ». Les factures indiquaient que LG Corée était le preneur des services et elles ont d'ailleurs été payées par cette société.

20. Les autorités fiscales polonaises compétentes ont néanmoins réclamé à Dong Yang la TVA afférente aux services en cause pour l'année 2012. Elles ont estimé que la TVA était due au taux normal en Pologne, étant donné que les services n'avaient en réalité pas été fournis par Dong Yang au siège de LG Corée en Corée, mais au lieu de son établissement stable en Pologne, LG Pologne Production.

21. L'administration fiscale a constaté, sur la base des relations contractuelles entre LG Corée et LG Pologne Production, que LG Corée avait elle-même créé en Pologne un établissement stable en « utilisant le potentiel économique » de LG Pologne Production grâce à un modèle d'entreprise conçu à cet effet par contrat. Au lieu de se fier aux déclarations de LG Corée, Dong Yang aurait dû, conformément à l'article 22, paragraphe 1, du règlement d'exécution, examiner l'utilisation des services qu'elle fournissait. Cela lui aurait permis de s'apercevoir que le bénéficiaire réel des services qu'elle fournissait était LG Pologne Production.

22. Dans le cadre de son recours, Dong Yang conclut à l'annulation des avis d'imposition. Elle considère que les conditions permettant de constater l'existence d'un établissement stable au sens de l'article 44 de la directive TVA et de l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution ne sont pas remplies.

IV. Les questions préjudicielles et la procédure devant la Cour

23. Par ordonnance du 6 juin 2018, le Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne) a saisi la Cour des questions préjudicielles suivantes en vertu de l'article 267 TFUE :

1. Le seul fait qu'une société établie en dehors du territoire de l'Union européenne possède une filiale sur le territoire polonais permet-il de déduire l'existence d'un établissement stable en

Pologne au sens de l'article 44 de la directive TVA et de l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution ?

2. En cas de réponse négative à la première question, une entreprise tierce est-elle tenue d'examiner les relations contractuelles entre la société établie en dehors du territoire de l'Union européenne et la filiale pour déterminer si la première dispose d'un établissement stable en Pologne ?

24. Dans le cadre de la procédure devant la Cour, Dong Yang, l'administration fiscale polonaise, la République de Pologne, le Royaume-Uni et la Commission ont déposé des observations écrites et participé à l'audience du 5 septembre 2019.

V. Appréciation juridique

A. Interprétation des questions préjudicielles

25. Il convient tout d'abord de préciser les questions de la juridiction de renvoi.

26. Selon ses termes, la première question porte uniquement sur le point de savoir si le seul fait qu'une société mère établie dans un pays tiers a une filiale polonaise (en l'espèce, LG Pologne Production) implique qu'elle – la société mère coréenne – dispose d'un établissement stable en Pologne au sens de l'article 44 de la directive TVA.

27. Il ressort cependant de l'ordonnance de renvoi que la juridiction nationale souhaite également savoir, pour le cas où cette question appellerait une réponse négative, quels sont les autres critères pertinents pour déterminer si une filiale (LG Pologne Production) constitue un établissement stable de la société mère (LG Corée). En effet, l'examen des relations contractuelles mentionnées dans la deuxième question préjudicielle serait uniquement obligatoire s'il était pertinent pour établir l'existence d'un établissement stable. En outre, la juridiction de renvoi indique expressément, au début de la motivation des questions préjudicielles, qu'elle s'interroge sur l'interprétation correcte de l'article 44 de la directive TVA afin de déterminer le lieu de la prestation des services de Dong Yang en faveur de LG Corée.

28. En définitive, la juridiction de renvoi demande donc, par ses deux questions préjudicielles, d'une part, si une filiale constitue en tant que telle un établissement stable de la société mère (voir sous B.). Elle demande d'autre part si – pour le cas où la première question appellerait une réponse négative – il existe d'autres critères permettant de considérer, s'ils sont réunis, qu'une filiale est un établissement stable de la société mère (voir sous C.). Si de tels critères existent, la juridiction de renvoi se pose en outre la question de savoir ce que le prestataire doit vérifier pour déterminer si une filiale constitue un tel établissement stable (voir sous D.).

B. Une filiale est-elle un établissement stable de la société mère ?

29. Le libellé de la directive TVA indique déjà qu'une filiale qui est une société juridiquement autonome ne peut pas simultanément être considérée comme un établissement stable de sa société mère. En effet, l'article 44 de la directive TVA parle d'un assujetti qui a établi le siège de son activité économique en un endroit et qui a un établissement stable situé en un autre lieu. Or, une société mère et une filiale ne sont pas un, mais deux assujettis.

30. Certes, l'article 11 de la directive TVA autorise dans certaines conditions les États membres à « considérer comme un seul assujetti » plusieurs assujettis qui sont étroitement liés (ce que l'on appelle un « groupe TVA »). Cette possibilité est cependant limitée au territoire de l'État membre en question (« personnes établies sur le territoire de ce même État »). Étant donné que LG

Corée a incontestablement son siège en Corée du Sud, un groupe TVA avec sa filiale polonaise est exclu d'emblée.

31. Les autres critères matériels de l'article 44 de la directive TVA, qui sont précisés par l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution, ne permettent pas non plus de conclure que les liens structurels, relevant du droit des sociétés, avec un autre assujetti suffisent pour établir qu'il y a établissement stable de la société mère.

32. L'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution mentionne dans ce contexte des critères tels qu'une permanence suffisante de l'établissement et une structure appropriée lui permettant de recevoir et d'utiliser des services. Il s'agit là de critères qui n'ont aucun rapport avec le droit des sociétés et qui peuvent donc uniquement concerner l'établissement stable d'un assujetti qui a son siège en un autre lieu.

33. Par conséquent, l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution répond uniquement à la question de savoir si le fait que l'infrastructure d'un assujetti se trouve en un lieu autre que celui de son siège suffit pour qu'elle constitue un établissement stable. Contrairement au point de vue défendu par la République de Pologne, l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution est dépourvu de pertinence pour la question qui doit être tranchée en l'espèce, laquelle consiste à savoir si l'infrastructure d'un *autre* assujetti (et, partant, son siège) peut également constituer l'établissement stable d'un assujetti *distinct*.

34. Nous considérons par conséquent – à l'instar de la Commission – que la réponse à la première question est clairement « non » : le seul fait qu'une société établie dans un pays tiers ait une filiale dans un État membre n'implique pas que cette filiale soit un établissement stable, au sens de l'article 44, deuxième phrase, de la directive TVA, dans cet État membre.

C. Existe-t-il des critères en vertu desquels une filiale peut constituer un établissement stable de la société mère ?

35. Il faut cependant clarifier le point de savoir s'il existe des critères en vertu desquels, exceptionnellement, une filiale peut être intégrée dans la structure d'un groupe au point qu'elle doive être considérée, non seulement comme un assujetti autonome, mais aussi, en même temps, comme un établissement stable de la société mère au sens de l'article 44 de la directive TVA.

36. Cette analyse se heurte à des objections de principe (voir sous 1), de sorte qu'une appréciation différente est tout au plus possible en cas de pratiques abusives (voir sous 2). L'arrêt de la Cour dans l'affaire DFDS (10) ne s'oppose pas non plus à cette conclusion (voir sous 3).

1. Des objections de principe

37. Des objections de principe s'opposent à ce qu'il soit admis que le siège d'une filiale constitue un établissement stable de la société mère. La notion juridique de l'établissement stable vise à permettre d'imputer à une entité fiscale un certain « comportement » d'un établissement. Toutefois, si l'établissement est juridiquement autonome et constitue, partant, une entité fiscale distincte, il y a de nombreuses raisons d'exclure, de manière générale, une imputation à un autre sujet de droit.

38. Comme nous l'avons déjà indiqué (voir point 29), le libellé des dispositions combinées de l'article 44 de la directive TVA et de l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution plaide donc également contre la thèse selon laquelle l'infrastructure d'un assujetti (et, partant, son siège) peut constituer simultanément l'établissement stable d'un autre assujetti. Dans le même sens, il a également été soutenu qu'une entité ayant une personnalité juridique propre – par exemple, une

filiale – « ne peut pas être simultanément l'établissement stable d'une autre personne morale » (11).

39. Cela aboutirait par ailleurs à des conflits avec les règles relatives à l'autoliquidation (article 196 de la directive TVA) et au groupe fiscal (article 11 de la directive TVA).

40. Il en serait ainsi si une filiale nationale (contrôlée) concluait par exemple avec une entreprise étrangère des contrats valides en droit civil qui seraient exécutés et imposés au siège de la filiale. En effet, s'il y avait lieu de considérer la filiale comme un établissement stable de la société mère, la TVA serait due sur le territoire national non par la filiale, mais par la société mère, conformément à l'article 196 de la directive TVA. Il en serait également ainsi lorsque – comme en l'espèce – la société mère est établie dans un pays tiers.

41. Le transfert de la qualité de débiteur fiscal au preneur de services, en application de l'article 196 de la directive TVA, vise cependant également à faciliter le recouvrement de la taxe par l'État dans lequel le preneur est établi. Or, tel n'est pas le cas de la société mère en l'espèce. De surcroît, étant donné que celle-ci n'a pas nécessairement connaissance de toutes les opérations juridiques d'une personne morale autonome – même s'il s'agit de sa filiale –, cette conclusion paraît surprenante. La société mère serait redevable de la TVA contre son gré, au titre d'opérations dont elle n'a pas connaissance et pour lesquelles elle n'a reçu aucune contrepartie. Cela serait difficilement conciliable avec la fonction de collecteur de taxes pour le compte de l'État qui est remplie par l'assujetti (12).

42. En outre, cet effet – le transfert des obligations fiscales à une société « étroitement liée » – est uniquement prévu à l'article 11 de la directive TVA. Cela contournerait également l'appréciation portée expressément à l'article 11 de la directive TVA, qui autorise uniquement, pour de bonnes raisons (13), le regroupement de plusieurs personnes juridiquement indépendantes à l'intérieur d'un État membre – et, partant, pas avec des entreprises établies dans d'autres États membres ou des pays tiers.

43. Nous avons déjà indiqué, dans nos conclusions dans l'affaire Welmory (14), que la sécurité juridique était absolument essentielle pour le prestataire de services dans le cadre de la détermination de ses obligations fiscales et nous en avons déduit qu'une entité ayant une personnalité juridique propre ne peut pas être simultanément l'établissement stable d'une autre personne morale. La Cour a également souligné cet aspect de la sécurité juridique dans l'arrêt qu'elle a rendu dans cette affaire (15). Il en va de même pour ce qui est de la sécurité juridique du preneur des services, lequel doit savoir si c'est lui ou si c'est sa filiale ou sa société mère (voir article 196 de la directive TVA) qui est redevable de la TVA.

44. Nous renvoyons en outre à l'exposé des motifs du projet de règlement d'exécution (UE) no 282/2011, aux termes duquel « il importe [...] que le prestataire puisse déterminer avec exactitude [...] le lieu où est établi le preneur » (16). Or, il ne peut le faire que s'il est autorisé à exclure que le siège d'une filiale puisse également entrer en ligne de compte à titre d'établissement stable d'un autre assujetti. En effet, le statut juridique de société autonome – en l'espèce, une société à responsabilité limitée (sp. z o.o.) – est relativement facile à déterminer.

45. À cela s'ajoute qu'il n'est pas toujours aisé de savoir de l'extérieur – c'est-à-dire, en l'occurrence, pour Dong Yang – qui contrôle une filiale. Dans la présente affaire, LG Pologne Production semble – selon les indications de Dong Yang dans ses mémoires et lors de l'audience – également être détenue à 20 % par une entreprise tierce. Si cette participation de 20 % devait constituer une minorité de blocage, l'on ne pourrait plus guère parler de filiale contrôlée, par exemple.

46. En conclusion, une filiale autonome ne peut donc pas être considérée comme un

établissement stable de la société mère.

2. Une exception est-elle justifiée par le principe d'interdiction des pratiques abusives ?

47. Il pourrait tout au plus en être autrement si les relations contractuelles choisies (en l'occurrence celles qui lient LG Corée à Dong Yang) étaient constitutives d'une pratique abusive.

48. Le principe d'interdiction de pratiques abusives, tel qu'appliqué au domaine de la TVA par la jurisprudence issue de l'arrêt Halifax (17) est un principe général du droit de l'Union (18).

49. Par voie de conséquence, ce principe pourrait également être applicable dans le présent cas de figure. Nous considérons cependant, à l'instar de la Commission, qu'il est relativement évident qu'il n'y a pas eu en l'espèce de pratique abusive de la part de LG Corée, étant donné que les services ont été directement commandés à Dong Yang (au lieu d'être commandés par l'intermédiaire de LG Pologne Production, par exemple).

50. D'une part, Dong Yang n'a pas fourni purement formellement les prestations à LG Corée et ne les a pas non plus fournies effectivement à LG Pologne Production. Même en tenant compte de la réalité économique (ce que l'on appelle l'approche économique), qui constitue un critère fondamental pour l'application du système commun de TVA (19), la conclusion contraire ne saurait être retenue en l'espèce.

51. LG Pologne Production n'était ni la cocontractante de Dong Yang, ni la propriétaire des produits transformés et elle ne les a pas non plus valorisés davantage elle-même (c'est-à-dire vendus). C'est à LG Pologne Distribution que LG Corée a vendu les produits finis. Comme le Royaume-Uni l'a fait valoir lors de l'audience, il ne peut donc pas être affirmé que LG Pologne Production utilisait les services de Dong Yang. La société Dong Yang et LG Pologne Production ont collaboré l'une et l'autre, en tant que « fournisseurs », dans le cadre d'un processus de production fondé sur la division du travail, et ce dans l'intérêt de LG Corée. Cette dernière a utilisé les services des deux sociétés en vendant les produits finis à LG Pologne Distribution.

52. D'autre part, même à supposer que Dong Yang ait effectivement fourni les services à LG Pologne Production, cela n'aurait aucune incidence sur le montant des recettes fiscales polonaises et le montant de la charge de TVA supportée par LG Pologne Production. Dans ce cas, LG Pologne Production aurait le droit de déduire la taxe en amont y afférente au moment de l'établissement de la facture (20).

53. Considérer que LG Corée possède un établissement stable en Pologne du fait de sa filiale LG Pologne Production n'y changerait rien. Dans un tel cas, LG Corée disposerait en Pologne d'un droit à déduction et ne supporterait donc pas non plus, en définitive, la TVA dans cet État. Dans les deux hypothèses, la République de Pologne et l'administration fiscale n'ont pas réussi à démontrer quelle charge de TVA serait abusivement éludée.

54. Dans le cadre de son argumentation, la République de Pologne fait essentiellement valoir que la valeur a été créée en Pologne et doit donc également être taxée en Pologne. Peu importe, en l'occurrence, de savoir si cette affirmation est exacte (dans le cas de la production de biens et de la livraison consécutive de ceux-ci dans la Communauté, qui est exonérée en vertu de l'article 138 de la directive TVA, par exemple, l'affirmation n'est pas correcte, car c'est alors le principe du pays de destination qui est appliqué, si bien que la valeur est créée dans l'un des pays et taxée dans l'autre pays).

55. En effet, dans la mesure où les services de Dong Yang ont été intégrés dans des produits vendus en Pologne, le service de Dong Yang est également taxé, en définitive, au lieu de

consommation des produits (à savoir la Pologne). Le montant que LG Corée a versé à Dong Yang hors TVA polonaise est inclus dans le prix du produit final (en l'occurrence l'écran TFT) et est finalement quand même soumis à la TVA polonaise lors de la vente du produit final en Pologne. La Pologne encaisse ainsi, au moment de la livraison de l'écran TFT en Pologne, la recette fiscale sur la valeur créée par Dong Yang pour LG Corée en Pologne. Le fait que, du point de vue de la TVA, le lieu de la prestation de services de Dong Yang était auparavant situé en Corée découle d'une décision du législateur de l'Union qui fixe le lieu d'une prestation de services à une autre entreprise au siège de celle-ci.

56. Cette décision du législateur de l'Union n'a cependant aucune incidence, en l'espèce, sur les recettes fiscales de la Pologne, comme la Commission le souligne à juste titre. À cet égard, il n'y a pas de risque particulier de fraude à la TVA dans le cas des services qui sont intégrés dans des produits physiques. Par conséquent, il n'est pas non plus nécessaire d'examiner la question de savoir si Dong Yang aurait dû se rendre compte, d'une manière ou d'une autre, que le montage de LG Corée était abusif.

57. Cela constitue une différence décisive par rapport aux cas de figure dans lesquels des services sont intégrés dans d'autres services. Ces derniers cas ont déjà été examinés dans la jurisprudence de la Cour (21). Dans cette hypothèse, il est théoriquement envisageable de réduire la charge de TVA grâce à des montages de droit civil, ce qui a apparemment été tenté dans l'affaire DFDS (22) – sous l'empire, il est vrai, de l'état antérieur du droit.

58. Le fait que Dong Yang n'a pas mentionné et payé la TVA sud-coréenne ne peut pas non plus être considéré comme une pratique abusive de cette société. En ce qui concerne la TVA due en Corée du Sud – conformément au droit en vigueur dans ce pays –, il est vraisemblable que LG Corée a correctement informé son cocontractant, Dong Yang. Il est apparu à l'audience que Dong Yang a reçu l'assurance qu'elle ne devait pas acquitter de taxe, en Corée du Sud, sur les « importations de ces services ». Il n'est pas exclu que les règles sud-coréennes en matière de TVA prescrivent par exemple l'autoliquidation par le preneur établi en Corée du Sud lorsqu'une entreprise étrangère lui fournit des services. C'est du moins ce qui est prévu dans le cadre du système de la TVA dans l'Union pour de nombreux services fournis par des entreprises étrangères à des entreprises nationales (voir, notamment, article 196 de la directive TVA).

3. Une exception est-elle justifiée par l'arrêt DFDS ?

59. L'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire DFDS pourrait tout au plus s'opposer à cette conclusion. En effet, celui-ci pourrait être interprété en ce sens qu'il serait éventuellement possible qu'une filiale constituée, en tant que simple auxiliaire de la société mère, un établissement stable de cette dernière (23).

60. La Cour a jugé dans cette affaire que, lorsqu'un organisateur de circuits touristiques dont le siège est situé dans un État membre fournit à des voyageurs des prestations de services par l'intermédiaire d'une société opérant en qualité d'agent dans un autre État membre, ces prestations sont imposables à la TVA dans ce dernier État. Il faut pour cela que cette société, qui agit comme un simple auxiliaire de l'organisateur, dispose des moyens humains et techniques qui caractérisent un établissement stable (24).

61. Cette décision – sur laquelle la Pologne se fonde pour l'essentiel – concernait cependant le domaine spécifique des organisateurs de circuits touristiques, lesquels relèvent déjà d'un régime spécial en matière de TVA (désormais régi par les articles 306 et suivants de la directive TVA). Ne serait-ce que pour cette raison, cette décision n'est pas directement transposable à d'autres cas de figure.

62. En deuxième lieu, la réponse de la Cour dans cette affaire concernait une filiale qui fournissait des services à des tiers *en qualité d'agent* de la société mère. Cela ne correspond pas au cas de figure de la présente espèce. LG Pologne Production ne vend pas les écrans TFT au nom de LG Corée. Il ne saurait être affirmé qu'elle agit en tant que simple auxiliaire.

63. En troisième lieu, l'arrêt DFDS portait sur le cas inverse du lieu de la *prestation de services* effectuée par la société mère ou la filiale et non sur la réception de la prestation par un tiers. Les constatations de la Cour sont également difficilement transposables pour cette raison. Le critère de l'auxiliaire qui agit pour la société mère n'est pas adéquat dans la présente affaire. La question sous-jacente dans l'affaire DFDS était de savoir qui avait *fourni* les prestations de voyage (et non qui en avait bénéficié) dans le cadre de l'approche économique.

64. En quatrième lieu, l'affaire DFDS était également caractérisée – comme la Commission l'expose à juste titre – par les circonstances particulières du risque de fraude en matière de services et par le fait qu'une exonération était applicable ou non en fonction du lieu de la prestation de services. Comme nous l'avons déjà indiqué ci-dessus, la TVA est cependant due en définitive, dans la présente affaire, sur la livraison des biens (les écrans), par rapport à laquelle le service est une simple étape préliminaire. Un tel risque de fraude n'existe donc pas en l'espèce.

65. Enfin, la Cour s'est déjà distanciée de l'arrêt DFDS et a précisé qu'une filiale à 100 % constitue également une personne morale assujettie de façon autonome (25). Comme nous l'avons déjà indiqué au point 43, il est d'ailleurs dans l'intérêt de la sécurité juridique, pour ce qui est de la personne du redevable de la TVA, qu'une entité ayant une personnalité juridique propre ne puisse pas être simultanément l'établissement stable d'une autre personne distincte.

66. En conclusion, l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire DFDS n'est pas pertinent pour la présente affaire.

4. **Conclusion intermédiaire**

67. Par conséquent, une filiale ne peut pas être considérée comme l'établissement stable (au sens de l'article 44, deuxième phrase, de la directive TVA) de la société mère. Une autre solution serait tout au plus envisageable si la structure contractuelle choisie par le preneur de services enfreignait l'interdiction des pratiques abusives. Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier s'il en est ainsi. Les éléments de fait communiqués à la Cour n'étaient cependant pas une telle hypothèse en l'espèce.

D. **À titre subsidiaire : les obligations de vérification du prestataire du service**

68. Toutefois, si l'hypothèse de la pratique abusive (de la part de LG Corée en l'occurrence) devait être retenue, il se poserait la question de savoir quels sont les éléments que le prestataire (Dong Yang en l'occurrence) doit examiner pour pouvoir déterminer s'il est en présence d'une pratique abusive de son cocontractant. Il en découlerait alors qu'une société autonome devrait être considérée comme l'établissement stable d'une autre société autonome.

69. Les dispositions de l'article 21 et de l'article 22 du règlement d'exécution pourraient fournir des indications à cet égard. Aux termes de l'article 22, paragraphe 1, du règlement d'exécution, le prestataire examine la nature et l'utilisation du service fourni afin d'identifier l'établissement stable auquel le service est fourni.

70. L'article 22 du règlement d'exécution doit cependant être lu en combinaison avec l'article 21 de ce règlement. Or, l'article 21 du règlement d'exécution vise le cas dans lequel un assujetti

est établi dans un pays et a un établissement stable dans un autre pays. Ces dispositions concernent donc l'incertitude sur le point de savoir à *quel lieu connu appartenant à un assujetti* (un établissement stable ou le siège) la prestation est fournie.

71. Or, en l'espèce, il s'agit de savoir si un second assujetti (juridiquement autonome de par sa forme extérieure) pourrait être considéré comme un établissement stable du premier assujetti. Le point de savoir *s'il y a* ou non établissement stable n'est donc pas clair. Ce cas n'est pas visé par les dispositions du règlement d'exécution. C'est pour cette raison que l'article 22, paragraphe 1, du règlement d'exécution ne se réfère pas aux rapports structurels entre les entreprises bénéficiaires, mais à la relation contractuelle entre le prestataire et le bénéficiaire de la prestation. Il mentionne ainsi, par exemple, le contrat et le bon de commande, mais non les extraits du registre du commerce ou d'autres documents analogues. À cet égard, les articles 21 et suivants du règlement d'exécution ne sont pas pertinents en l'espèce.

72. Indépendamment de cela, il est cependant uniquement possible de soumettre un assujetti – qui joue simplement le rôle de collecteur de taxes pour le compte de l'État, comme la Cour l'a souligné dans sa jurisprudence constante (26) – à certaines exigences, proportionnées, en matière de diligence (27). Lorsqu'il y a des *indices concrets* d'une fraude ou d'irrégularités, on peut par exemple attendre de l'assujetti qu'il prenne des renseignements supplémentaires sur son fournisseur afin de s'assurer de la fiabilité de celui-ci (28). Il en est de même – voir, notamment, le considérant 20 du règlement d'exécution (UE) no 282/2011 – pour ce qui est de déterminer avec précision le lieu d'établissement du preneur.

73. Comme l'avocat général Wahl l'a souligné à juste titre dans ce contexte, les autorités fiscales ne peuvent cependant pas imposer à l'assujetti, même en cas d'indices concrets d'une fraude ou d'irrégularités, d'entreprendre des vérifications complexes et approfondies, en transférant de fait sur lui les actes de contrôle incombant à l'administration (29).

74. Il en découle nécessairement que Dong Yang n'est en tout cas pas non plus tenue à l'impossible. Or, il lui est subjectivement impossible d'examiner les relations contractuelles, auxquelles elle n'a pas accès, qui lient son cocontractant et la filiale de celui-ci (dont elle ne connaît peut-être pas l'existence). Une telle obligation de contrôle ou d'enquête irait au-delà de la diligence appropriée qui peut raisonnablement être exigée de cette société. C'est donc à juste titre que toutes les parties considèrent que Dong Yang n'était pas tenue d'analyser ces contrats.

75. En l'absence d'indices du contraire, l'un des cocontractants peut donc parfaitement se fier à un écrit de l'autre cocontractant lui assurant qu'il ne possède pas d'établissement stable sur le territoire national (en l'occurrence en Pologne). Cela est d'autant plus vrai que le droit polonais (30) entrave les activités des entreprises coréennes sous la forme d'établissements stables, si bien qu'il n'y a pas de raison valable de douter des déclarations du cocontractant.

76. Le fait qu'une filiale soit impliquée dans l'exécution du contrat ne saurait engendrer une obligation de mener une enquête plus approfondie, en tout cas dans le cas d'espèce, qui est caractérisé par la division du travail aux fins de la production d'un bien appartenant au cocontractant. Cela est d'autant plus vrai qu'une filiale autonome ne constitue en principe pas un établissement stable de la société mère (comme nous l'avons exposé en détail aux points 37 et suivants des présentes conclusions).

77. En conclusion, une diligence appropriée peut certes être exigée de l'assujetti aux fins de la détermination du lieu exact de la prestation. Cela n'englobe toutefois pas des recherches et des vérifications relatives aux relations contractuelles, auxquelles il n'a pas accès, qui lient son cocontractant et la filiale de celui-ci.

VI. Conclusion

78. Nous proposons par conséquent à la Cour de répondre comme suit aux questions du Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administratif de voïvodie de Wrocław, Pologne) :

1. La filiale d'une société (établie dans un pays tiers) n'est en principe pas l'établissement stable de cette dernière au sens de l'article 44, deuxième phrase, de la directive 2006/112/CE et de l'article 11, paragraphe 1, du règlement d'exécution (UE) no 282/2011.

2. Une conclusion différente serait tout au plus envisageable si la structure contractuelle choisie par le preneur de services enfreignait l'interdiction des pratiques abusives. Il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier s'il en est ainsi.

3. La directive 2006/112/CE exige de l'assujetti une diligence appropriée aux fins de la détermination du lieu exact de la prestation. Cela n'englobe toutefois pas des recherches et des vérifications relatives aux relations contractuelles, auxquelles il n'a pas accès, qui lient son cocontractant et la filiale de celui-ci.

1 Langue originale : l'allemand.

2 Arrêt du 20 février 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, point 26).

3 Arrêt du 25 octobre 2012, Daimler (C-318/11 et C-319/11, EU:C:2012:666, points 47 et suivants).

4 Arrêt du 16 octobre 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).

5 JO 2006, L 347, p. 1.

6 Dans sa version applicable en l'espèce, qui résulte de l'article 2, point 1, de la directive 2008/8/CE du Conseil, du 12 février 2008, modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services (JO 2008, L 44, p. 11).

7 JO 2011, L 77, p. 1.

8 JO 2011, L 127, p. 6.

9 Voir dispositions combinées de l'article 7.11, paragraphe 1, de l'article 7.13 et de l'annexe 7-A-2 (JO 2011, L 127, p. 1201 et 1202) de l'accord.

10 Arrêt du 20 février 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

11 Voir, expressément, Stadie, H., *UStG*, 3e édition 2015, article 3a, point 32 in fine.

12 Voir, notamment, arrêts du 8 mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, point 22) ; du 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, point 23) ; du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, point 21), et du 20 octobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, point 25).

Voir également, à ce propos, nos conclusions dans l'affaire Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, point 21).

13 Voir également nos conclusions dans l'affaire Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, points 38 et

suivants).

14 C?605/12, EU:C:2014:340, points 29, 30 et 36.

15 Arrêt du 16 octobre 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, point 55).

16 Proposition de règlement du Conseil portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CEE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (Refonte), COM(2009) 672 final, du 17 décembre 2009, p. 3.

17 Arrêt du 21 février 2006, Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, points 67 et suivants).

18 En ce sens, arrêt du 22 novembre 2017, Cussens e.a. (C?251/16, EU:C:2017:881, point 31), qui cite l'arrêt du 15 octobre 2009, Audiolux e.a. (C?101/08, EU:C:2009:626, point 50).

19 Voir, expressément, arrêts du 22 février 2018, T?2 (C?396/16, EU:C:2018:109, point 43) ; du 20 juin 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, point 42) ; du 7 octobre 2010, Loyalty Management UK (C?53/09 et C?55/09, EU:C:2010:590, point 39), et du 28 juin 2007, Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397, point 43).

Voir également, dans la même direction, arrêt du 27 mars 2019, Mydibel (C?201/18, EU:C:2019:254, points 38 et suivants), en ce qui concerne l'appréciation du caractère unique d'une prestation.

20 Sur la nécessité d'une facture mentionnant séparément la TVA pour l'exercice du droit à déduction, voir, notamment, arrêt du 12 avril 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, points 42 et 43), ainsi que nos conclusions dans l'affaire Biosafe - Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, points 34 et suivants).

21 Voir, par exemple arrêts du 17 décembre 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832) ; du 16 octobre 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298), et du 20 février 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77).

22 Arrêt du 20 février 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77).

23 Arrêt du 20 février 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, point 26).

24 Voir arrêt du 20 février 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, point 29).

25 Arrêt du 25 octobre 2012, Daimler (C?318/11 et C?319/11, EU:C:2012:666, point 48).

26 Voir, notamment, arrêts du 8 mai 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, point 22) ; du 23 novembre 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, point 23) ; du 21 février 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, point 21), et du 20 octobre 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, point 25).

Voir également, à ce propos, nos conclusions dans l'affaire Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, point 21).

27 Voir, à ce sujet, la jurisprudence de la Cour dans des cas de fraude : arrêts du 25 octobre 2018, Boži?evi? Ježovnik (C?528/17, EU:C:2018:868, point 46 – raisonnablement) ; du 6 septembre 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, point 53 – raisonnablement), et du 21 juin 2012, Mahagében (C?80/11 et C?142/11, EU:C:2012:373, point 59 – raisonnablement).

28 Arrêts du 18 mai 2017, Litdana (C?624/15, EU:C:2017:389, point 39) ; du 22 octobre 2015,

PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, points 52), et du 21 juin 2012, Mahagében (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, point 60).

29 Conclusions de l'avocat général Wahl dans les affaires jointes Finanzamt Neuss et Butin (C-374/16 et C-375/16, EU:C:2017:515, point 61). Dans le même sens, arrêts du 31 janvier 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, point 62), et du 21 juin 2012, Mahagében und Dávid (C-80/11 et C-142/11, EU:C:2012:373, points 61 et suivants).

30 Article 13, paragraphe 3, de la loi sur le libre exercice de l'activité économique du 2 juillet 2004.