

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE DIJON**

N° 1700449

CREO Sp. z.o.o.

M. Irénée Hugesz
Rapporteur

Mme Carole Milbach
Rapporteur public

Audience du 16 octobre 2018
Lecture du 5 novembre 2018

15-05-01-01-03
19-05
C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif de Dijon

(2^{ème} chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête, enregistrée le 17 février 2017, la société CREO Sp. z.o.o, représentée par l'AARPI MCL Avocats, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des cotisations de taxe d'apprentissage, de contribution au développement de l'apprentissage, de participation des employeurs à la formation professionnelle continue et de participation des employeurs à l'effort de construction auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2012, 2013 et 2014, et des pénalités correspondantes ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 2 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- l'administration fiscale ne pouvait qualifier les notes de débit adressées par la société Creo Sp. z.o.o. à sa succursale française de rémunérations salariales dans la mesure où elle s'est contentée d'opérer des prestations de service sous le régime du détachement de travailleurs polonais conformément aux articles 49 et suivants du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et de la directive 96/71 sur le détachement temporaire de personnel sur le territoire d'un autre pays ;

- la succursale de la société Creo en France ne disposait d'aucune autonomie juridique, ni personnalité morale, ni objet social propre ;

- l'existence de locaux et d'infrastructures en France à partir desquels l'employeur exerce une activité de façon habituelle, stable et continue ne suffit pas à exclure la pratique du détachement intra-groupe, conformément aux dispositions des articles L. 1262-1 et L. 1262-2 du code du travail ;

- la circulaire 2008/17 du 5 octobre 2008 du ministre chargé du travail confirme l'interprétation par la société des dispositions du code du travail, dans le respect du droit européen ;

- le principe de coopération loyale entre les Etats membres et la confiance réciproque qu'ils doivent s'accorder conduisent à ce que les administrations et les juridictions françaises sont liées par les formulaires A1 régulièrement émis par les administrations polonaises et que celles-ci ont refusé d'annuler ;

- elle n'a pas détourné, comme le soutient l'administration fiscale, la notion de détachement intra-groupe dès lors qu'elle exerce des activités substantielles en Pologne, que la relation de travail subsiste entre les travailleurs détachés et l'établissement polonais et que tous les détachements ont, dans la pratique, duré moins de six mois ;

- elle ne pouvait être assujettie à la taxe d'apprentissage, à la participation des employeurs à la formation professionnelle continue et à la participation des employeurs à l'effort de construction pour ses salariés détachés, dès lors que leurs salaires ne font pas partie de la base assujettie aux cotisations de sécurité sociale.

Par un mémoire en défense, enregistré le 25 avril 2017, l'administratrice générale des finances publiques chargée de la direction spécialisée de contrôle fiscal Rhône-Alpes-Bourgogne conclut au rejet de la requête.

Elle soutient que les moyens soulevés par la requérante ne sont pas fondés.

Les parties ont été informées par une lettre du 7 juin 2018 que cette affaire était susceptible, à compter du 27 juin 2018, de faire l'objet d'une clôture d'instruction à effet immédiat en application des dispositions de l'article R. 611-11-1 du code de justice administrative.

La clôture de l'instruction a été fixée au 13 juillet 2018 par ordonnance du même jour.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code du travail ;
- l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 6 février 2018, *Altun* (C-359/16) ;
- 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 M. Irénée Hugesz,
- et les conclusions de Mme Carole Milbach, rapporteur public.

1. Considérant que la société de droit polonais Creo, dont le siège social est situé à Rzeszow en Pologne, dispose à Mâcon d'un établissement constituant une succursale ; qu'elle est spécialisée dans l'installation de climatisations et plus généralement dans la sous-traitance dans le secteur du bâtiment ; que l'établissement français de la société a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1^{er} août 2011 au 31 décembre 2014 ; qu'à la suite de l'exercice de son droit de communication auprès du procureur de la République près le tribunal de grande instance de Mâcon, l'administration fiscale a remis en cause la pratique par la société du détachement de salariés disposant de contrats de travail polonais auprès de l'établissement français en considérant qu'elle s'apparentait à du travail dissimulé ; que la société s'est vue notifier en conséquence deux propositions de rectification du 9 décembre 2015, portant respectivement sur les années 2012 et 2013, et 2014, et relatives à des rehaussements en matière de taxe d'apprentissage, de contribution au développement de l'apprentissage, de participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et de participation des employeurs à l'effort de construction ; que l'administration a maintenu les rectifications envisagées par une réponse du 6 avril 2016 aux observations du 11 février 2016 de la société ; que les impositions supplémentaires ont été mises en recouvrement le 30 juin 2016 pour un montant total de 396 605 euros ; que, par trois décisions explicites du 27 janvier 2017, l'administration fiscale a rejeté les trois réclamations préalables du 27 juillet 2016 du contribuable ; que la société Creo demande la décharge des cotisations de taxe d'apprentissage, de contribution au développement de l'apprentissage, de participation des employeurs à la formation professionnelle continue et de participation des employeurs à l'effort de construction auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2012, 2013 et 2014 ;

Sur les conclusions à fin de décharge et sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens de la requête :

2. Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 224 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : « *1. Il est établi une taxe, dite taxe d'apprentissage (...)* / 2. *Cette taxe est due : / 2° Par les sociétés (...) passibles de l'impôt sur les sociétés (...)* » ; qu'aux termes de l'article 225 du même code : « *La taxe est assise sur les rémunérations, selon les bases et les modalités prévues aux chapitres Ier et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale (...)* » ; qu'aux termes de l'article 1599 quinquies A du même code : « *(...) Il est institué une contribution au développement de l'apprentissage (...) Elle est assise sur les rémunérations retenues pour l'assiette de la taxe d'apprentissage en application des articles 225 et 225 A* » ; que les termes de ces dispositions ont été repris, pour 2014, sous forme d'une unique taxe, à l'article 1599 ter A du même code ; qu'aux termes du premier alinéa du 1 de l'article 235 bis de ce code : « *(...) les employeurs qui, au 31 décembre de l'année suivant celle du paiement des rémunérations, n'ont pas procédé (...) aux investissements prévus à l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation sont assujettis à une cotisation de 2 % calculée sur le montant des rémunérations versées par eux au cours de l'année écoulée, évalué selon les règles prévues aux chapitres Ier et II du titre IV du livre II du code de la sécurité sociale (...)* » ; qu'aux termes de l'article 235 ter D dudit code : « *Conformément aux dispositions de l'article L. 6331-9 du code du travail, les employeurs (...) consacrent au financement des actions de formation professionnelle continue un pourcentage au moins égal à 1,60 % du montant des rémunérations versées.* » et qu'enfin aux termes de l'article 235 ter G de ce même code : « *(...) lorsque les dépenses au titre du développement de la formation professionnelle continue sont inférieures au montant prévu à l'article 235 ter D, l'employeur effectue au Trésor un versement égal à la différence constatée.* » ;

3. Considérant qu'il résulte de ces dispositions relatives respectivement à la taxe d'apprentissage, à la contribution au développement de la taxe d'apprentissage, à la participation

au développement de la formation professionnelle continue et à la participation des employeurs à l'effort de construction que ces impositions sont assises sur les rémunérations, selon les mêmes bases et les mêmes modalités que les cotisations de sécurité sociale ;

4. Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article L. 1262-1 du code du travail : *« Un employeur établi hors de France peut détacher temporairement des salariés sur le territoire national, à condition qu'il existe un contrat de travail entre cet employeur et le salarié et que leur relation de travail subsiste pendant la période de détachement. / Le détachement est réalisé : / (...) 2° Soit entre établissements d'une même entreprise ou entre entreprises d'un même groupe ; (...) »*, et qu'aux termes de l'article L. 1262-3 du même code, dans sa rédaction applicable au litige : *« Un employeur ne peut se prévaloir des dispositions applicables au détachement de salariés lorsque son activité est entièrement orientée vers le territoire national ou lorsqu'elle est réalisée dans des locaux ou avec des infrastructures situées sur le territoire national à partir desquels elle est exercée de façon habituelle, stable et continue. Il ne peut notamment se prévaloir de ces dispositions lorsque son activité comporte la recherche et la prospection d'une clientèle ou le recrutement de salariés sur ce territoire. / Dans ces situations, l'employeur est assujéti aux dispositions du code du travail applicables aux entreprises établies sur le territoire national. »* ;

5. Considérant que la société Creo soutient, sans être contestée sur ce point, qu'elle était en possession, pour tous les travailleurs polonais détachés en France, de formulaires A1 délivrés par les institutions compétentes polonaises de sécurité sociale ; que ces institutions, interrogées par la France, ont refusé d'annuler les formulaires A1 qui lui étaient soumis ; que la requérante produit en effet l'original et la traduction de la réponse de l'institut national polonais des assurances sociales à la demande de l'URSSAF de Saône-et-Loire ; que cet institut, qui constate notamment que le chiffre d'affaires de la société en Pologne dépasse 25 % du chiffre d'affaires global, que subsistait un lien direct entre les salariés détachés et la société et que l'établissement français ne disposait pas de la personnalité morale, refuse d'annuler les attestations E 101 et A1 délivrées pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 30 avril 2014 ;

6. Considérant que tant l'inspection du travail, que l'URSSAF de Saône-et-Loire et l'administration fiscale ont considéré, sur la base d'un faisceau d'indices que l'activité de la succursale française de la société Creo était réalisée avec des infrastructures situées sur le territoire national et de façon habituelle, stable et continue et qu'elle ne pouvait, de ce fait, avoir recours afin de pourvoir à ses besoins de main d'œuvre à des détachements de salariés polonais ;

7. Considérant toutefois, d'une part, que, par un arrêt du 6 février 2018, Altun, C-359-16, la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit que l'article 14, point 1, sous a), du règlement (CEE) n° 1408/71 du Conseil, du 14 juin 1971, relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté, dans sa version modifiée et mise à jour par le règlement (CE) n° 118/97 du Conseil, du 2 décembre 1996, tel que modifié par le règlement (CE) n° 631/2004 du Parlement européen et du Conseil, du 31 mars 2004, et l'article 11, paragraphe 1, sous a), du règlement (CEE) n° 574/72 du Conseil, du 21 mars 1972, fixant les modalités d'application du règlement n° 1408/71, dans sa version modifiée et mise à jour par le règlement n° 118/97, doivent être interprétés en ce sens que, lorsque l'institution de l'État membre dans lequel les travailleurs ont été détachés a saisi l'institution émettrice de certificats E 101 d'une demande de réexamen et de retrait de ceux-ci à la lumière d'éléments recueillis dans le cadre d'une enquête judiciaire ayant permis de constater que ces certificats ont été obtenus ou invoqués de manière frauduleuse, et que l'institution émettrice s'est abstenue de prendre en considération ces éléments aux fins du réexamen du bien-fondé de la délivrance desdits

certificats, le juge national peut, dans le cadre d'une procédure diligentée contre des personnes soupçonnées d'avoir eu recours à des travailleurs détachés sous le couvert de tels certificats, écarter ces derniers si, sur la base desdits éléments et dans le respect des garanties inhérentes au droit à un procès équitable qui doivent être accordées à ces personnes, il constate l'existence d'une telle fraude ;

8. Considérant, d'autre part, que, comme le soutient la requérante, aussi longtemps que le certificat E 101 ou A1 n'est pas retiré ou déclaré invalide, l'institution compétente de l'État membre dans lequel le travailleur effectue un travail doit tenir compte du fait que ce dernier est déjà soumis à la législation de sécurité sociale de l'État membre où est établie l'entreprise qui l'emploie et cette institution ne saurait, par conséquent, soumettre le travailleur en question à son propre régime de sécurité sociale ;

9. Considérant que, si la requérante produit à l'instance la réponse de l'Institut national des assurances sociales de Pologne adressée à l'URSSAF de Saône-et-Loire qui l'avait saisi de la validité et de l'annulation des attestations E 101 et A1 délivrées à la société Creo pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014, l'administration fiscale ne produit ni la requête de l'URSSAF de Saône-et-Loire ni une éventuelle requête en sens identique qu'elle aurait adressée aux autorités polonaises, malgré la demande expresse en ce sens du tribunal ; qu'il résulte de la réponse de l'Institut national des assurances sociales de Pologne que les autorités françaises auraient fait valoir que la société Creo disposait en France d'infrastructures ; que cette seule observation n'est pas de nature à faire présumer de l'obtention frauduleuse des certificats E 101 et A1 délivrés à ladite société ; qu'il incombait à l'administration fiscale de communiquer aux autorités polonaises tous les indices dont elle disposait et susceptibles de faire présumer l'existence d'une fraude ; que, par suite, la requérante est fondée à soutenir que l'administration fiscale devait présumer de la régularité des certificats E 101 et A1 délivrés faute d'avoir soumis aux autorités polonaises un faisceau d'indices suffisants, recueillis dans le cadre d'une enquête judiciaire ayant permis de constater que ces certificats ont été obtenus ou invoqués de manière frauduleuse ; qu'elle ne pouvait donc, sans avoir au préalable informé les autorités polonaises des éléments dont elle disposait, opposer à la société requérante les dispositions de l'article L. 1262-3 du code du travail et considérer que l'établissement français aurait dû être assujéti aux dispositions du code du travail applicables aux entreprises établies sur le territoire national ; que l'administration fiscale ne pouvait donc considérer que les rémunérations versées aux salariés polonais détachés au sein de l'établissement français constituaient des rémunérations que la société aurait dû intégrer dans la base soumise à la taxe d'apprentissage, à la contribution au développement de l'apprentissage, à la participation des employeurs à la formation professionnelle continue et à la participation des employeurs à l'effort de construction ; que, par suite, la requérante est fondée à demander la décharge des cotisations de taxe d'apprentissage, de contribution au développement de l'apprentissage, de participation des employeurs à la formation professionnelle continue et de participation des employeurs à l'effort de construction auxquelles elle a été assujéti au titre des années 2012, 2013 et 2014, et des pénalités correspondantes ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

10. Considérant qu'en l'espèce, il n'y a pas lieu de mettre à la charge de l'Etat une somme au titre des frais exposés par la société Creo Sp. z.o.o. et non compris dans les dépens ;

D E C I D E :

Article 1^{er} : La société Creo Sp. z.o.o. est déchargée des cotisations de taxe d'apprentissage, de contribution au développement de l'apprentissage, de participation des employeurs à la formation professionnelle continue et de participation des employeurs à l'effort de construction auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2012, 2013 et 2014, et des pénalités correspondantes.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à la société Creo Sp. z.o.o et à l'administratrice générale des finances publiques chargée de la direction spécialisée de contrôle fiscal Centre-Est.

Délibéré après l'audience du 16 octobre 2018, à laquelle siégeaient :

M. Nicolet, président,
Mme Zeudmi Sahraoui, premier conseiller,
M. Hugez, conseiller.

Lu en audience publique le 5 novembre 2018.

Le rapporteur,

Le président,

I. Hugez

Ph. Nicolet

Le greffier,

L. Curot

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics, en ce qui le concerne ou à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

Pour expédition,
Le greffier,