



RAPPORT COMPLÉMENTAIRE DE Mme LION, CONSEILLÈRE RÉFÉRENDARE

**Arrêt n° 134 du 15 février 2023 – Chambre commerciale, financière
et économique**

Pourvoi n° 21-13.288

Décision attaquée : Cour d'appel de Paris du 03 mars 2021

La société Orefa

C/

La Direction nationale d'enquêtes fiscales

**Avec le concours du service de documentation des études et du rapport (SDER),
bureau du contentieux de la chambre commerciale et bureau des droits
fondamentaux, du droit de l'Union et du droit comparé.**

Ce rapport complémentaire a pour objet de préciser les éventuelles obligations comptables que la réglementation française imposerait à des sociétés étrangères exerçant une activité taxable en France et d'examiner la compatibilité de telles obligations, à supposer qu'elles existent, avec les exigences du droit de l'Union européenne.

La notion d'établissement stable ou d'entreprise exploitée en France

Selon les conventions fiscales bilatérales auxquelles la France est partie, dont l'objectif est d'éliminer les doubles impositions, lorsqu'une entreprise étrangère exerce une activité en France par l'intermédiaire d'un établissement stable, les bénéfices réalisés par cet établissement sont imposables en France et l'Etat du domicile doit s'abstenir de toute imposition.

La notion d'établissement stable se retrouve également en droit de l'Union européenne.

La définition de l'établissement stable retenue par le législateur européen dans le

règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2001 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée est la suivante : *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 l'établissement.*

Le droit interne transpose les directives du Conseil relatives au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. Selon l'article 259 du code général des impôts :

- les prestations de services rendues à des assujettis sont situées en France lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel et qu'il a en France :

- le siège de son activité économique,
- ou un établissement stable auquel les services sont fournis,
- ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle

- les prestations de services rendues à des non-assujettis sont situées en France lorsque le prestataire a en France :

- le siège de son activité économique,
- ou un établissement stable à partir duquel les services sont fournis,
- ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle.

En matière d'impôt sur les sociétés, le droit interne ne se réfère pas à la notion d'établissement stable mais à celle d'entreprise exploitée en France.

Ainsi, aux termes de l'article 209, I, du code général des impôts, *Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57, 108 à 117, 237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, de ceux mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.*

Les obligations comptables des établissements des sociétés étrangères situés en France

Les articles L. 123-12 à 123-24 du code de commerce fixent les obligations comptables applicables à tout commerçant.

Aux termes de l'article L. 123-12 de ce code, *toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise. Ces mouvements sont enregistrés chronologiquement.*

Elle doit contrôler par inventaire, au moins une fois tous les douze mois, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise.

Elle doit établir des comptes annuels à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire. Ces comptes annuels comprennent le

bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable.

Selon l'article L. 121-1 du même code, ont la qualité de commerçant « ceux qui exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle ».

S'il semble admis que n'ayant pas la personnalité juridique et n'étant pas commerçants, les établissements étrangers en France ne sont pas soumis aux règles comptables du code de commerce et n'ont donc pas à établir de comptes annuels, ni à respecter les diverses obligations comptables déclinées aux articles L. 123-12 et suivants, la question se pose de savoir si ces établissements peuvent tout de même être tenus de respecter certaines obligations comptables, conformément à la réglementation française, lorsque leur activité est imposable en France.

Pour rappel, l'article 286, I, 3°, du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi n°2017-1837 du 30 décembre 2017, dispose que toute personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée doit notamment, *si elle ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires tel qu'il est défini par le présent chapitre, avoir un livre aux pages numérotées sur lequel elle inscrit, jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de ses opérations, en distinguant, au besoin, ses opérations taxables et celles qui ne le sont pas.*

Et en matière d'imposition sur le revenu des bénéfices industriels et commerciaux des entreprises individuelles, l'article 54 du code général des impôts dispose que *les contribuables mentionnés à l'article 53 A [soit les contribuables autres que ceux soumis au régime des micro-entreprises], sont tenus de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration. Si la comptabilité est tenue en langue étrangère, une traduction certifiée par un traducteur juré doit être représentée à toute réquisition de l'administration.*

Certaines décisions de la chambre criminelle, sans se prononcer précisément sur la question de l'applicabilité des articles précités du code des impôts à des sociétés étrangères, valident des ordonnances autorisant des visites domiciliaires dans les locaux de sociétés étrangères exerçant une activité en France qui auraient manqué à leurs obligations comptables au regard des articles 54, 209, et 286 du code général des impôts (Crim., 17 janv. 2007, n° 06-81.424 ; Crim., 4 mai 2006, n° 04-86.695).

Un arrêt du Conseil d'Etat se prononce sur l'applicabilité de l'article 54 du code général des impôts aux succursales françaises des sociétés étrangères : [CE, 13 juillet 2011, n° 313440](#) :

Considérant que les succursales françaises des sociétés étrangères, alors même qu'elles ne sont pas soumises à l'obligation de tenir une comptabilité selon les modalités prévues par les dispositions des articles 8 et suivants de l'ancien code de commerce, reprises aux articles L. 123-12 et suivants du nouveau code de commerce, doivent présenter à l'administration, sur demande de celle-ci, les documents comptables et pièces mentionnés à l'article 54 du code général des impôts de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans les déclarations qu'elles ont souscrites, en application des dispositions précitées de l'article 53 A ; que si elles ne présentent aucun de ces documents et pièces, de même que si elles ne présentent que des documents et pièces présentant des lacunes telles que leur situation peut être assimilée à celle d'un contribuable dont la comptabilité comporte de graves irrégularités et que

l'administration établit l'imposition conformément à l'avis de l'une des commissions visées à l'article L. 59 du livre des procédures fiscales, elles supportent, en application de l'article L. 192 du même livre, la charge de la preuve en cas de réclamation ; que dans les autres cas, c'est l'administration qui supporte cette charge dans les conditions de droit commun ;

Dans cette affaire, le rapporteur public précisait ainsi les obligations comptables des établissements des sociétés étrangères situés en France :

En second lieu, la question des obligations comptables des établissements français, dépourvus de personnalité morale, des sociétés étrangères répond, d'après la doctrine comptable, aux principes suivants. Ces établissements n'ont pas la personnalité juridique et sont donc régis par la loi nationale de l'entreprise dont ils sont l'émanation. Mais ils sont soumis aux textes fiscaux dans les conditions de droit commun et, notamment, redevables de l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices qu'ils sont réputés réaliser. Il n'existe pas de dispositions particulières pour la tenue de la comptabilité d'un établissement étranger en France. En principe, n'ayant pas la personnalité juridique et n'étant pas commerçant, il n'est pas soumis aux règles comptables du Code de commerce et n'a pas à établir de comptes annuels. L'article L. 123-12 du Code de commerce impose en effet la tenue d'une comptabilité à toute « personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant ». Toutefois, en pratique, l'établissement ayant à établir une déclaration fiscale de ses résultats, il est recommandé qu'il tienne une comptabilité conforme aux règles du Code de commerce.

Conformément à l'article 53 A du CGI, rendu applicable à l'impôt sur les sociétés par son article 209, les déclarations de résultats doivent en effet être souscrites pour l'activité de cet établissement et l'article 54 du même code pose l'obligation de présenter, à toute réquisition de l'Administration, " tous documents comptables, inventaires, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués " dans ses déclarations, ainsi que, si la comptabilité est tenue en langue étrangère, une traduction certifiée par un traducteur juré. Par ailleurs, selon son article 286 : " Toute personne assujettie à la TVA doit : (...) 3° Si elle ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de déterminer son chiffre d'affaires tel (...), avoir un livre aux pages numérotées sur lequel elle inscrit, jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de ses opérations, en distinguant, au besoin, ses opérations taxables et celles qui ne le sont pas (...) 4° Fournir aux agents des impôts (...) pour chaque catégorie d'assujettis, tant au principal établissement que dans les succursales ou agences, toutes justifications nécessaires à la fixation des opérations imposables ".

Il en résulte clairement que si la succursale française d'une entreprise étrangère n'est pas obligée de tenir une comptabilité correspondant aux normes françaises, elle est néanmoins obligée de souscrire une déclaration annuelle de ses résultats et d'être en mesure de présenter des documents comptables de nature à justifier les recettes et les dépenses de chaque exercice.

Aucune décision ne se prononce expressément, en revanche, sur l'applicabilité des dispositions de l'article 286, I, 3°, du code général des impôts, qui, à la différence de l'article 54, prévoit un formalisme particulier de justification des opérations taxables, consistant à tenir un livre aux pages numérotées sur lequel on inscrit, jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de ses opérations, et qui, selon le texte, concerne « toute personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée ».

Une telle obligation est-elle prévue par une disposition équivalente en droit de l'Union européenne ?

Les normes comptables européennes en matière de TVA

La directive TVA consacre le quatrième chapitre du titre XI relatif aux obligations des assujettis et de certaines personnes non assujetties à la comptabilité.

L'article 242 de ce texte dispose que tout assujetti doit tenir une comptabilité suffisamment détaillée pour permettre l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale.

Aux termes de l'article 243, tout assujetti doit tenir un registre des biens qu'il a expédiés ou transportés, ou qui ont été expédiés ou transportés pour son compte, en dehors du territoire de l'État membre de départ, mais dans la Communauté, pour les besoins d'opérations consistant en des travaux portant sur ces biens ou en leur utilisation temporaire, visées à l'article 17, paragraphe 2, points f), g) et h).

Complétant cette dernière disposition, l'article 245, § 2 dispose : Les États membres peuvent imposer aux assujettis établis sur leur territoire l'obligation de leur déclarer le lieu de stockage lorsque celui-ci est situé en dehors de leur territoire. Les États membres peuvent, en outre, imposer aux assujettis établis sur leur territoire l'obligation d'y stocker les factures émises par eux-mêmes, par l'acquéreur ou le preneur ou, en leur nom et pour leur compte, par un tiers, ainsi que toutes les factures qu'ils ont reçues, lorsque ce stockage n'est pas effectué par une voie électronique garantissant un accès complet et en ligne aux données concernées.

Le cinquième chapitre du titre XI est consacré aux déclarations de TVA.

L'article 250, § 1, de la directive TVA prévoit que tout assujetti doit déposer une déclaration de TVA dans laquelle figurent toutes les données nécessaires pour constater le montant de la taxe exigible et celui des déductions à opérer, y compris, et dans la mesure où cela est nécessaire pour la constatation de l'assiette, le montant global des opérations relatives à cette taxe et à ces déductions ainsi que le montant des opérations exonérées.

Ainsi, le droit de l'Union européenne harmonise certaines normes comptables en matière de TVA. Cependant, aucune de ces normes ne prévoit d'obligation détaillée imposant à une société établie dans un État membre de tenir un document sur lequel elle inscrit, jour par jour, le montant de chacune de ses opérations taxables à la TVA, y compris celles réalisées dans un autre État membre. Le droit de l'Union encadre en effet la tenue de la comptabilité sans en prévoir les modalités précises.

A supposer que la réglementation française puisse imposer à une société étrangère certains obligations comptables, dont celle prévue à l'article 286, I, 3°, du code général des impôts, afin de justifier de ses opérations taxables en France, une telle contrainte serait-elle conforme au droit de l'Union européenne ?

Principes de liberté d'établissement et de non-discrimination en droit de l'Union européenne

Selon la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, une société ayant son siège au sein de l'Union a le droit d'exercer librement son activité dans un autre État membre et de bénéficier dans cet État membre du traitement national.

Ainsi, le traitement fiscal accordé à une société ayant son siège dans un État membre ne saurait varier selon que son établissement stable se situe dans cet État membre ou dans un autre État membre (voir par exemple [CJUE, 12 juin 2018, Bevola et Jens W. Trock, C-650/16](#), cité au rapport initial).

La Cour de justice juge qu'en matière de libre établissement, la règle spéciale de non-discrimination prévue par l'article 49 TFUE s'applique de façon exclusive et évince tout contrôle au regard de l'article 18 TFUE qui constitue la règle générale de non-discrimination ne s'appliquant de façon autonome qu'à défaut de règle spécifique.

La conformité de la réglementation nationale aux principes de non-discrimination et de libre établissement n'est ainsi examinée qu'au regard du principe de libre établissement.

La Cour de justice a également dégagé la notion de traitements désavantageux susceptibles de dissuader une société d'exercer son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un autre État membre, en affirmant que l'article 49 TFUE, anciennement 43 TCE, *s'oppose à toute mesure nationale qui, même applicable sans distinction tenant à la nationalité, est susceptible de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice, par les ressortissants de l'Union, de la liberté d'établissement garantie par le traité.*

Conciliation des exigences comptables propres à chaque État membre avec les principes de non-discrimination et de libre établissement

La Cour de justice ne s'est pas prononcée précisément sur la question de la conformité à la liberté d'établissement de mesures nationales imposant aux sociétés de droit étranger, soumises à la réglementation comptable de l'État dans lequel elles sont établies, qui réalisent des opérations taxables dans un autre État par l'intermédiaire d'un établissement stable, d'établir des documents comptables leur permettant de justifier de telles opérations, ou de la possibilité de les justifier par l'objectif de lutte contre la fraude fiscale.

Cependant, un certain nombre de décisions de la Cour de justice relatives à la justification potentielle de mesures nationales portant atteinte à la liberté d'établissement apparaissent utiles pour apprécier cette conformité.

Selon une jurisprudence constante, la liberté d'établissement vise à garantir le bénéfice du traitement national aux ressortissants des États membres et aux sociétés visées par l'article 54 TFUE, de sorte que sont interdites les discriminations fondées sur le lieu du siège.

Ces discriminations prohibées s'entendent à la fois des discriminations ostensibles fondées sur le lieu du siège des sociétés, mais encore de toutes formes dissimulées de

discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat.

Dans l'arrêt du 15 mai 1997, Futura participations SA, C-250/95, cité au rapport initial, la Cour de justice a été amenée à se prononcer sur la conformité à la liberté d'établissement d'une disposition relative à la documentation comptable et fiscale.

Il s'agissait d'une disposition luxembourgeoise subordonnant le report de pertes antérieures, demandé par un contribuable qui a une succursale dans cet État sans y avoir établi sa résidence, à la condition que, [...] durant l'exercice au cours duquel les pertes ont été subies, le contribuable ait tenu et conservé, dans cet État, une comptabilité relative aux activités qu'il y a exercées, qui soit conforme aux règles nationales en la matière (point 16).

La Cour de justice a considéré qu'une telle exigence comptable était susceptible de constituer une restriction prohibée à la liberté d'établissement car elle a pour effet qu'une telle société, si elle veut être en mesure de reporter les pertes éventuelles de sa succursale, est obligée de tenir, en sus de sa propre comptabilité qui doit être conforme aux règles fiscales applicables dans l'État membre de son siège, une comptabilité distincte pour les activités de sa succursale selon les règles fiscales applicables dans l'État d'implantation de cette dernière. Cette comptabilité doit en outre être conservée, non pas au siège de la société, mais au lieu d'implantation de la succursale (point 25).

La Cour en a déduit qu'une telle exigence comptable, dont les modalités concrètes n'ont pas été examinées, est en principe interdite (point 26).

Le constat d'une restriction à une liberté de circulation, notamment à la liberté d'établissement, conduit cependant la Cour de justice à examiner si cette entrave peut être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général et, le cas échéant, si la mesure nationale est proportionnée à l'objectif légitimement poursuivi.

Elle a constaté, que le droit national de l'État membre d'imposition n'impose pas, en règle générale, aux contribuables non-résidents, de tenir une comptabilité régulière relative à leurs activités dans cet État, de sorte que les autorités luxembourgeoises ont, en principe, renoncé à toute possibilité d'effectuer une inspection de leurs pièces comptables et que cette exigence ne s'impose que lorsqu'un tel contribuable demande le report de pertes subies au cours d'un exercice antérieur (points 37 et 38).

Dès lors, elle a considéré que, au moment où cette demande intervient, le seul intérêt des autorités luxembourgeoises est de vérifier, de façon claire et précise, que le montant des pertes dont le report a été demandé correspond, selon les règles luxembourgeoises relatives au calcul des revenus et des pertes applicables pendant l'exercice au cours duquel les pertes ont été subies, au montant des pertes effectivement subies au Luxembourg par le contribuable. En conséquence, pourvu que ce contribuable ait démontré, de façon claire et précise, le montant des pertes concernées, ces autorités ne sauraient lui en refuser le report au motif qu'il n'avait pas, au cours de l'exercice concerné, tenu - et conservé au Luxembourg - une comptabilité régulière relative à ses activités dans cet État (point 39).

La Cour en a déduit que dans une telle espèce, *il n'est pas indispensable que les moyens par lesquels le contribuable non résident est autorisé à démontrer le montant des pertes dont il demande le report soient limités à ceux prévus par la législation luxembourgeoise* " (point 40), d'autant que la Cour a relevé que la directive 77/799

organise une coopération entre États membres et leur permet de " demander aux autorités compétentes d'un autre État membre de leur fournir toutes les informations susceptibles de leur permettre d'établir, par rapport à la législation qu'elles ont à appliquer, le montant correct de l'impôt sur le revenu d'un contribuable ayant sa résidence dans cet autre État membre (point 41).

La Cour en a conclu que la liberté d'établissement s'oppose à ce que le report de pertes soit subordonné à la condition que, pendant l'exercice au cours duquel des pertes ont été subies, le contribuable ait tenu et conservé, dans cet État, une comptabilité relative aux activités qu'il y a exercées, qui soit conforme aux règles nationales en la matière (point 43).

Cependant, dans cet arrêt, la Cour de justice a rappelé que l'efficacité des contrôles fiscaux constitue une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier une restriction à l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité, et qu'une telle justification autorise un État membre à *appliquer des mesures qui permettent la vérification, de façon claire et précise, du montant tant des revenus imposables dans cet État que des pertes susceptibles d'y être reportées*, point 31).

L'existence d'une raison impérieuse d'intérêt général ne suffit pas à justifier une réglementation nationale qui porte atteinte à une liberté de circulation garantie par les traités, notamment à la liberté d'établissement. Encore faut-il que la mesure soit proportionnée à l'objectif poursuivi.

En matière d'efficacité des contrôles fiscaux, la Cour de justice a reconnu une certaine liberté des États membres dans la détermination des exigences imposées aux contribuables pour renforcer cette efficacité.

Elle rappelle de manière régulière que, pour atteindre ce but, un État membre est autorisé à appliquer des mesures qui permettent la vérification, de façon claire et précise, du montant des revenus imposables, des pertes pouvant être reportées ou des frais déductibles ([CJUE 15 mai 1997, Futura participations SA, C-250/95](#), point 31 ; [CJCE, 10 mars 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04](#), point 24 ; [CJCE, 13 mars 2008, Commission c. Espagne, C-248/06](#), point 34 ; [CJUE, 5 juillet 2012, SIAT, C-318/10](#), point 44 ; [CJUE, 24 février 2022, Pharmacie populaire - La Sauvegarde, aff. jointes C-52/21 et C-53/21](#), point 36).

Dans [l'arrêt 13 octobre 2022, Finanzamt Bremen, aff. C-431/21](#), relatif à des mesures nationales mettant en œuvre un contrôle fiscal des prix de transfert au sein d'un groupe de société, la Cour a rappelé que *le fait de permettre aux filiales de sociétés non-résidentes de transférer leurs bénéfices sous la forme d'avantages anormaux vers leurs sociétés mères risquerait de compromettre une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres et que cela serait susceptible de compromettre le système même de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres, puisque l'État membre de la filiale accordant de tels avantages serait contraint de renoncer à son droit d'imposer, en tant qu'État de résidence de cette filiale, les revenus de celle-ci, au profit, éventuellement, de l'État membre du siège de la société mère bénéficiaire* (point 40).

Elle a reconnu le caractère approprié de mesures nationales prévoyant l'obligation pour le contribuable de fournir à l'administration fiscale *une documentation relative à ses opérations commerciales transfrontalières avec des entreprises avec lesquelles elle a des liens d'interdépendance et portant tant sur la nature et les conditions de ces*

opérations que sur les fondements économiques et juridiques des accords sur les prix et les autres conditions commerciales, au motif qu'une telle obligation permet à cet État membre de contrôler de manière plus efficace et avec davantage de précision si ces opérations ont été conclues conformément aux conditions du marché et d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire (point 41).

Elle en a conclu qu'une telle réglementation nationale, qui assure un contrôle fiscal du contribuable plus efficace et précis, et qui vise à empêcher que les bénéfices générés dans l'État membre concerné soient transférés en dehors du ressort fiscal de ce dernier par le moyen de transactions qui ne seraient pas conformes aux conditions du marché, sans avoir été imposés, est propre à garantir la préservation de la répartition de la compétence fiscale entre les États membres (point 42).

Examinant sa nécessité, la Cour a affirmé qu'une telle réglementation n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi si le contribuable est mis en mesure, sans être soumis à des contraintes administratives excessives, de produire les éléments pertinents se rapportant aux opérations commerciales transfrontalières avec les entreprises avec lesquelles il a des liens d'interdépendance (point 44).

Dans l'arrêt du 24 février 2022, [Pharmacie populaire - La Sauvegarde, aff. jointes C-52/21 et C-53/21](#), la Cour de justice a eu à se prononcer sur le caractère approprié d'une réglementation nationale belge imposant, pour considérer certains frais comme des frais professionnels, la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif dans les formes et délais prévus en droit national.

Elle a estimé que l'obligation imposée aux sociétés établies en Belgique de déclarer les dépenses liées aux services achetés auprès de prestataires établis dans d'autres États membres est susceptible d'aider les autorités fiscales de ces États membres à vérifier si les paiements en rétribution de ces services sont bien repris parmi les revenus imposables de leurs bénéficiaires et que la transmission aux autorités fiscales belges des renseignements portés sur les fiches individuelles concernant des paiements qui ne sont imposables que dans un autre État membre, aux autorités fiscales de cet État membre, pourrait permettre à ces dernières de contrôler la déclaration fiscale du prestataire de services concerné (points 37 et 38).

En matière de TVA, la Cour de justice juge que l'absence de tenue d'une comptabilité qui permettrait l'application de la TVA et son contrôle par l'administration fiscale, et l'absence d'enregistrement des factures émises et acquittées, sont susceptibles d'empêcher l'exacte perception de cette taxe et, par conséquent, de compromettre le bon fonctionnement du système commun de la TVA. Ainsi, le droit de l'Union n'empêche pas les États membres de considérer de tels manquements comme relevant d'une fraude fiscale ([CJUE, 5 octobre 2016, Maya Marinova, aff. C-576/15](#), point 39).

S'agissant de la comptabilité avec la sixième directive d'une mesure nationale aux termes de laquelle l'administration fiscale d'un État refuse d'exonérer de la TVA une livraison intracommunautaire au motif que la preuve de cette livraison n'a pas été apportée en temps utile ([CJCE, 27 septembre 2007, Collée, C-146/05](#)), la Cour de justice a, tout d'abord, constaté que la sixième directive ne contenait aucune disposition relative aux preuves que les assujettis sont tenus de fournir pour bénéficier de l'exonération de TVA mais *dispose seulement [...] qu'il appartient aux États membres de fixer les conditions dans lesquelles ils exonèrent les livraisons intracommunautaires de biens* (point 24).

Elle a souligné que l'article 22 de la sixième directive prévoit *certaines obligations formelles pour les redevables concernant la comptabilité, la facturation, la déclaration ainsi que la présentation de l'état récapitulatif à l'administration fiscale*, mais que la directive permet aux États membres de prévoir d'autres obligations pour assurer l'exacte perception de la taxe et pour éviter la fraude fiscale (point 25).

La Cour ne s'est pas prononcée expressément sur le caractère approprié de la mesure en cause, mais elle semble l'admettre implicitement puisqu'elle poursuit par l'examen de la nécessité de la mesure.

Et dans un arrêt très récent ([CJUE, arrêt du 24 février 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, aff. C-605/20](#), point 53), la Cour de justice a affirmé que *d'un point de vue comptable, [...] un assujetti à la TVA doit être en mesure de justifier de la réalité et de la teneur des opérations enregistrées dans sa comptabilité*.

Eu égard à l'ensemble de ces éléments, il conviendra de déterminer si des opérations de visite et de saisies peuvent être autorisées, en application de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, dans les locaux français d'une société luxembourgeoise exerçant une activité imposable en France sur le fondement de présomptions d'une soustraction à l'établissement des impôts visés par ce texte commise en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures ou en passant ou en faisant passer sciemment des écritures inexactes ou fictives dans des documents comptables dont la tenue est imposée par le code général des impôts.