

**REPUBLIQUE FRANCAISE**  
**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Cour de cassation  
Chambre criminelle  
25 OCTOBRE 2017

N° de pourvoi: 16-83133

M. Soulard (président), président

SCP Boré, Salve de Bruneton et Mégret, SCP Foussard et Froger, avocat(s)

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE CRIMINELLE, a rendu l'arrêt suivant :

Statuant sur le pourvoi formé par M. Andreï X..., contre l'arrêt de la cour d'appel de TOULOUSE, chambre correctionnelle, en date du 6 avril 2016, qui, pour fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité, l'a condamné à huit mois d'emprisonnement avec sursis et 30 000 euros d'amende, et a prononcé sur les demandes de l'administration fiscale, partie civile ;

La COUR, statuant après débats en l'audience publique du 13 septembre 2017 où étaient présents dans la formation prévue à l'article 567-1-1 du code de procédure pénale : M. Soulard, président, Mme Pichon, conseiller rapporteur, Mme de la Lance, conseiller de la chambre ;

Greffier de chambre : Mme Zita ;

Sur le rapport de Mme le conseiller référendaire PICHON, les observations de la société civile professionnelle BORÉ, SALVE DE BRUNETON et MÉGRET, de la société civile professionnelle FOUSSARD et FROGER, avocats en la Cour, et les conclusions de M. l'avocat général GAILLARDOT ;

Vu les mémoires produits, en demande et en défense :

Sur le moyen unique de cassation, pris de la violation des articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, de l'article 5 de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994 en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, des articles 256, 259, 1741, 1743, 1745 et 1750 du code général des impôts, des articles L.123-12, L.123-13 et L.123-14 du code de commerce et des articles préliminaire, 591 et 593 du code de procédure pénale ;

"en ce que l'arrêt attaqué, réformant partiellement le jugement déféré, a déclaré M. X... coupable des délits d'omission de passation d'écritures et de soustraction à l'établissement et au paiement de la TVA qui serait due par la société Opale Net Llc, a, en conséquence, condamné M. X... à une peine de huit mois d'emprisonnement, assortie du sursis, et à une amende de 30 000 euros, a déclaré recevable la constitution de partie civile de l'administration des impôts et a dit que M. X... serait solidairement tenu avec la société Opale Net Llc au

paiement de la TVA prétendument fraudée et des pénalités y afférentes ;

"aux motifs que M. X... est le dirigeant de la société Opale Net Llc enregistrée le 20 juin 2000 auprès du secrétariat de la Division of Corporation de l'Etat du Delaware et a pour activité la création, l'acquisition et l'exploitation de sites Internet payants ; qu'il dirige également la société Opale Net Inc immatriculée le 17 janvier 2001 au Canada et disposant d'une vingtaine de salariés ; que le 19 août 2002 a été également créée la société Opale Net USA Llc, dissoute en 2005 et liquidée le 13 novembre 2007 dans le même temps qu'Opale Net Llc ; que la société Opale Net Llc propose des services payants par voie électronique aux internautes qui se connectent aux sites qu'elle gère ; qu'elle agit soit directement, soit à l'aide d'affiliés qui affichent sur leur site un bandeau, une bannière publicitaire ou une icône établissant un lien hypertexte dirigeant les internautes vers les sites payants ; que le paiement s'effectue soit par le biais de lignes surtaxées dans le cadre de la facture de téléphone, soit en ligne avec un numéro de carte bancaire ; que dans le premier cas, le prix des communications est versé aux opérateurs de téléphone qui ont concédé la gestion des lignes surtaxées à des intermédiaires en télécommunications lesquels reversent aux exploitants de sites web les sommes reçues des opérateurs de téléphone moins leur rémunération ; que dans le second cas, l'exploitant de sites doit faire appel à un intermédiaire centre serveur possédant un terminal de paiement électronique qui reverse les sommes encaissées à l'exploitant sous déduction d'une commission ; que le 17 janvier 2001 a été immatriculé l'Eurl Opale Net dont le siège social a été fixé à Ramonville, puis à Roques-sur-Garonne à compter du 1er septembre 2005 et dont la société Opale Net Inc est l'unique associé ; qu'elle est dirigée par M. Y... en qualité de gérant salarié et emploie 3 à 4 salariés ; que cette société a pour objet social la création, l'administration et le marketing de sites Web, le commerce électronique et télématique et les actions de formation ; que selon un rapport établi par M. Z... sur la gestion des ressources humaines de la société Opale Net, M. Y... dispose d'une certaine autonomie dans les tâches de marketing et d'assistance technique, mais est soumis à des objectifs stricts, n'a pas de liberté de choix stratégiques ni d'avis prépondérant dans les prises de décision et ne prend aucun risque commercial, seul le président du groupe décidant des orientations de la gestion y compris financière du réseau des affiliés, de sorte que l'Eurl dépend financièrement d'Opale Net Llc ; que l'article 209 du code général des impôts dispose que les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont ceux réalisés dans les entreprises exploitées en France, et que l'article 256 du même code stipule que sont soumises à la TVA les prestations de service effectuées à titre onéreux par un assujetti, mais que selon l'article 259, le lieu des prestations de service qui va déterminer le lieu d'imposition est réputé se situer en France lorsque le prestataire y a le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel la prestation est rendue ; qu'en règle générale et au travers des diverses conventions fiscales et notamment de la convention franco-américaine du 31 août 1994, l'établissement stable désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une société exerce tout ou partie de son activité et, à défaut, le lieu où elle est représentée par un agent dépendant ; que les premiers juges ont à bon droit, au terme d'une analyse pertinente en droit et en fait, considéré que la société de droit américain Opale Net Llc disposait en France d'un établissement stable constitué par l'Eurl Opale Net, analyse qui a été partagée par la juridiction administrative dans sa décision du 17 juillet 2015 devenue définitive à défaut de recours de M. X... qui n'est en conséquence plus fondé à la remettre en cause ; qu'il lui appartenait de respecter, pour l'activité exercée sur le territoire français, les prescriptions du code de commerce relatives aux documents comptables obligatoires ; et qu'il résulte du dossier, contrairement à ce qu'ont

considéré les premiers juges, que les documents qu'il a présentés seulement à l'occasion de son recours hiérarchique, ne peuvent se substituer au livre journal ou au livre d'inventaire et constituer une comptabilité probante puisqu'il apparaît notamment que les factures ne mentionnent pas le nom du client, ne comportent aucune référence d'enregistrement comptable, que des paiements sont inscrits sans être justifiés par des factures et sans correspondance avec les sommes figurant dans les comptes bancaires ; que le délit prévu par l'article 1743 du code général des impôts est ainsi constitué dans son élément matériel ; que selon l'article 7 de la convention fiscale franco-américaine, les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé ; et que ce même article précise que, si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices sont imposables dans l'autre Etat, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable ; que le défaut de déclaration à l'administration fiscale française par la société Opale Net Llc et son gérant des bénéfices réalisés par son établissement stable en France tout comme l'absence de souscription des déclarations mensuelles de TVA pour les périodes visées à la prévention caractérisent matériellement le délit de soustraction à l'établissement et au paiement de ces impôts ; que l'article 1741 du code général des impôts exige cependant que cette soustraction soit frauduleuse et donc la démonstration que son auteur avait, en connaissance de cause, l'intention d'échapper à ses obligations fiscales ; que cette intention est manifestement établie pour l'omission de passer des écritures aux livres obligatoires et pour la soustraction à la TVA au regard de la permanence des manquements comptables et de l'importance des dissimulations ; que, par contre, s'agissant de l'impôt sur les sociétés et même si la structuration du groupe Opale n'est sans doute pas indifférente, il est démontré que les sommes provenant de l'activité de l'Eurl et versées sur le compte bancaire français d'Opale Net Llc ont été intégrées dans les bénéfices réalisés par Opale Net Inc et imposées au titre de l'impôt sur les sociétés canadien, l'expert-comptable attestant sans être utilement démenti par la partie civile de cette consolidation validée par l'administration fiscale canadienne et d'un taux d'imposition de 32,02 % compte tenu du chiffre d'affaires réalisé ; qu'ainsi, en ayant satisfait à ses obligations fiscales au Canada où il s'est acquitté d'un impôt sur les sociétés à un taux quasi équivalent à celui applicable en France (33,33 %), M. X... a pu raisonnablement penser être en règle, de sorte que son intention frauduleuse n'est pas suffisamment caractérisée pour que sa culpabilité soit retenue de ce chef ;

"1°) alors que les décisions rendues par le juge administratif de l'impôt ne sont pas revêtues, au pénal, de l'autorité de la chose jugée ; qu'en affirmant, pour condamner M. X... du chef de fraude fiscale, qu'il n'était plus fondé à remettre en cause l'arrêt du 17 juillet 2015 devenu définitif par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux avait estimé que la société Opale Net aurait constitué l'établissement stable, en France, de la société de droit américain Opale Net Llc, quand une telle décision ne s'imposait aucunement à la juridiction répressive qui devait elle-même apprécier si cette société pouvait être qualifiée d'établissement stable d'une société étrangère, la cour d'appel a violé les textes susvisés ;

"2°) alors qu'une entité ne peut pas être qualifiée d'établissement stable si elle ne dispose pas d'une certaine autonomie, notamment lorsqu'elle ne peut conclure des contrats pour le compte de l'entreprise étrangère dont elle dépend ; qu'en considérant que la société Opale Net aurait constitué l'établissement stable, en France, de la société de droit américain Opale Nel Llc, tout

en relevant elle-même qu'un rapport établi par M. Z... sur la gestion des ressources humaines de la société Opale Net avait révélé que le gérant de la société Opale Net « est soumis à des objectifs stricts, n'a pas de liberté de choix stratégiques ni d'avis prépondérant dans les prises de décision et ne prend aucun risque commercial, seul le président du groupe décidant des orientations de la gestion y compris financière du réseau des affiliés », la cour d'appel n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations en violation des textes susvisés ;

"3°) alors qu'une entité ne peut pas être qualifiée d'établissement stable dès lors qu'elle n'exerce que des activités préparatoires ou auxiliaires par rapport à celles qu'exerce l'entreprise étrangère dont elle dépend ; qu'en considérant que la société Opale Net aurait constitué l'établissement stable, en France, de la société de droit américain Opale Net Llc qui aurait eu pour objet la gestion et le développement de services payants sur Internet, sans rechercher, comme il le lui était demandé, si cette société n'exerçait pas des activités administratives accessoires par rapport à celles qu'auraient ainsi exercées la société Opale Net Llc, la cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision au regard des textes susvisés ;

"4°) alors que l'infraction de fraude fiscale n'est constituée que s'il est établi que le prévenu a eu l'intention délibérée de se soustraire à l'établissement ou au paiement d'impôts ; qu'en affirmant que l'intention de M. X... de se soustraire à la taxe sur la valeur ajoutée serait manifestement établie aux motifs inopérants de la permanence des manquements comptables et de l'importance des dissimulations, sans rechercher, comme il le lui était demandé, si le fait que l'administration fiscale avait elle-même considéré en 2004, à l'occasion du contrôle fiscal de l'un des clients français de la société Opale Net Inc, que la société Opale Net ne constituait pas l'établissement stable, en France, d'une société étrangère, ne faisait pas obstacle à ce qu'il soit considéré comme ayant eu l'intention délibérée de se soustraire à la taxe sur la valeur ajoutée, la cour d'appel n'a pas légalement justifié sa décision au regard des textes susvisés" ;

Attendu qu'il résulte de l'arrêt et des pièces de procédure qu'en 2007, l'administration fiscale a procédé à la vérification de la comptabilité de la société Opale Net, ayant pour objet social la création et la gestion de sites internet, dont le siège social est à Roques-sur-Garonne, et intégralement détenue par la société de droit canadien Opale Net Inc, dirigée par M. X... ; qu'elle a considéré que la société de droit américain Opale Net LLC, également gérée par M. X..., exerçait en France de façon habituelle et permanente une activité de prestation de services s'adressant à des utilisateurs installés en France et rémunérée sur la base de contrats conclus avec des partenaires français avec des recettes provenant des connections effectuées par l'Intermédiaire d'un réseau d'affiliés géré par la société ayant la qualité d'agent dépendant et qu'elle disposait ainsi d'un établissement stable au sens des dispositions du code général des impôts et de l'article 5-5 de la convention franco-américaine du 31 août 1994, l'assujettissant en France à l'impôt sur les sociétés et à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ; qu'après avis de la commission des infractions fiscales et dépôt de plainte par l'administration fiscale, le procureur de la République de Toulouse a fait citer M. X... des chefs d'omission d'écritures en comptabilité et fraude fiscale pour défaut de déclaration de résultats soumis à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2005 et de déclarations mensuelles de TVA sur la période de l'année 2006 ; que le tribunal correctionnel, après avoir retenu que la société Opale Net LLC disposait bien par l'intermédiaire de la société Opale Net d'un établissement stable en France, a relaxé le prévenu faute de caractérisation suffisante de l'élément intentionnel et débouté l'administration fiscale de ses demandes ; que le ministère public et la partie civile ont interjeté appel ;

Attendu que, pour infirmer partiellement le jugement et retenir la culpabilité de M. X... pour les faits de soustraction à l'établissement et au paiement de la seule TVA, l'arrêt prononce par les motifs propres repris au moyen et partiellement adoptés non reproduits au moyen ;  
Attendu qu'en l'état de ces énonciations, d'où il résulte que, d'une part, la société Opale Net LLC, qui n'a eu d'activité qu'en France, y a exploité un établissement stable, la société Opale Net, entité autonome et permanente exerçant l'activité de prestations de services en matière de fourniture de contenus multimédias et de gestion de sites et disposant de pouvoirs lui permettant de conclure, au nom de l'entreprise, des contrats ayant trait à son activité, l'assujettissant ainsi à la taxe sur la valeur ajoutée et aux obligations fiscales en découlant au titre des articles 256 et suivants du code général des impôts dans leur version applicable, d'autre part, les juges qui se sont appuyés sur la décision administrative rejetant la demande en décharge des rappels de taxe formée par la société Opale Net n'ont pas méconnu l'absence au pénal d'autorité de la chose jugée de la décision administrative du juge de l'impôt dès lors qu'ils ont fondé leur conviction sur l'ensemble des éléments de preuve soumis à leur examen après en avoir vérifié l'exactitude et le bien-fondé, la cour d'appel, qui a, sans insuffisance, répondu aux chefs péremptoires des conclusions régulièrement déposées devant elle et caractérisé en tous ses éléments, notamment intentionnel, le délit de fraude fiscale, a justifié sa décision sans méconnaître les dispositions légales et conventionnelles invoquées ;

D'où il suit que le moyen, inopérant en qu'il se fonde, d'une part, sur la convention fiscale franco-américain du 31 août 1994 qui ne s'applique pas à la taxe sur la valeur ajoutée, d'autre part, sur un avis émis par l'administration fiscale qui ne lie pas le juge pénal, ne saurait être accueilli ;

Et attendu que l'arrêt est régulier en la forme ;

**REJETTE** le pourvoi ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre criminelle, et prononcé par le président le vingt-cinq octobre deux mille dix-sept ;

En foi de quoi le présent arrêt a été signé par le président, le rapporteur et le greffier de chambre.