

TERRITORIALITÉ RÉSIDENCE ÉTABLISSEMENT STABLE

Chronique d'actualité



Raphaël COIN

Avocat au barreau
de Paris, cabinet Affidavit
Docteur en droit



Bruno GOUTHIERE

Avocat associé,
CMS Francis Lefebvre Avocats



Franck LE MENTEC

Avocat associé,
Cohen & Gresser LLP

Territorialité des impôts

- > **Impôt sur les sociétés - Société anonyme suisse associée d'une société civile monégasque détenant un immeuble en France** - Une société anonyme suisse détenait une participation de 99 % dans une SCI monégasque qui possédait elle-même une villa à Saint-Jean-Cap-Ferrat et l'avait mise à la disposition gratuite de ses associés. À la suite d'un contrôle fiscal des exercices 2014 et 2015, l'administration a réintégré dans les résultats de la SCI le montant des recettes qui auraient, selon elle, dû être perçues. Les résultats rectifiés ont ensuite fait l'objet d'une imposition à l'impôt sur les sociétés et à la contribution sur les revenus locatifs entre les mains de la société suisse, à hauteur de sa quote-part dans le capital de la SCI. Après rejet de sa réclamation contentieuse, la société suisse, redevable de l'impôt, a contesté devant le TA de Montreuil le bien-fondé des rectifications proposées. Le tribunal confirme les rectifications, sous réserve d'une correction liée à la superficie de la villa (V. § 1).
- > **Mécénat** - L'administration fiscale indique qu'un organisme à but non lucratif dont le siège se trouve hors de l'Espace économique européen et dont l'établissement français déclaré répond aux conditions fixées aux articles 200 et 238 bis du CGI peut bénéficier

du régime fiscal du mécénat sous réserve que les dons qui lui sont alloués soient strictement affectés à son établissement français, lequel doit faire l'objet d'une comptabilité distincte (V. § 8).

Domicile et résidence

- > **Personnes physiques - Résidence fiscale - Crise sanitaire (Covid-19)** - Le Secrétariat de l'OCDE publie des orientations actualisées sur les conventions fiscales et l'impact de la crise de COVID-19 afin de mettre à jour la première publication du 3 avril 2020 (V. § 10).
- > **Foyer d'habitation permanent - Articulation entre sursis d'imposition et conventions fiscales** - Le Conseil d'État casse un arrêt de cour administrative d'appel car les faits avancés par l'administration et retenus par les juges du fond ne permettaient pas de conclure à la disposition durable d'un logement en France et donc à l'existence d'un foyer d'habitation permanent. Cette décision retient surtout l'attention car c'est à notre connaissance la première fois que le Conseil d'État traite de l'articulation entre le sursis d'imposition de l'article 150-0 B du CGI et une convention fiscale (V. § 13).

...

Établissement stable

- > **Crise sanitaire (Covid-19)** - Le Secrétariat de l'OCDE publie des orientations actualisées sur les conventions fiscales et l'impact de la crise de COVID-19 afin de mettre à jour la première publication du 3 avril 2020 (V. § 15).
- > **Agent dépendant** - Le Conseil d'État valide qu'un agent, ayant le pouvoir de conclure des contrats en Nouvelle-Calédonie au nom de la société requérante, ne jouissait pas d'un statut indépendant au sens de la convention fiscale franco-calédonienne et que la société devait donc être regardée comme disposant d'un établissement stable en Nouvelle-Calédonie après

avoir relevé que l'agent proposait à la souscription des contrats de la société adaptés, sur instruction de cette dernière, aux spécificités locales, que le contrat le liant à la société définissait les critères qu'il devait appliquer pour la gestion des sinistres, qu'il était soumis à son pouvoir de contrôle et d'inspection, qu'il devait satisfaire à toute demande de communication de document de sa part et que sa rémunération était constituée de commissions sur les prestations réalisées, complétées par une participation aux résultats de la société (V. § 26).

Territorialité des impôts

1. Impôt sur les sociétés - Société anonyme suisse associée d'une société civile monégasque détenant un immeuble en France - Une société anonyme suisse détenait une participation de 99 % dans une SCI monégasque qui possédait elle-même une villa à Saint-Jean-Cap-Ferrat et l'avait mise à la disposition gratuite de ses associés. À la suite d'un contrôle fiscal des exercices 2014 et 2015, l'administration a réintégré dans les résultats de la SCI le montant des recettes qui auraient, selon elle, dû être perçues. Les résultats rectifiés ont ensuite fait l'objet d'une imposition à l'impôt sur les sociétés et à la contribution sur les revenus locatifs entre les mains de la société suisse, à hauteur de sa quote-part dans le capital de la SCI. Après rejet de sa réclamation contentieuse, la société suisse, redevable de l'impôt, a contesté devant le Tribunal administratif de Montreuil le bien-fondé des rectifications proposées¹. Le tribunal confirme les rectifications, sous réserve d'une correction liée à la superficie de la villa.

TA Montreuil, 10^e ch., 2 févr. 2021, n° 1804109, SA GV Royale Mansions, concl. G. Thobaty (V. annexe 1)

¹ Le contrôle sur place de la SCI avait été effectué par un vérificateur des Alpes maritimes mais l'avis de mise en recouvrement avait été émis par la DRESG (aujourd'hui remplacée par la DINR, Direction des impôts des non-résidents) et les suppléments d'imposition avaient été mis à la charge de la société suisse, requérante en l'espèce. Le tribunal administratif juge que le fait que le contrôle ait été diligenté par un service des Alpes maritimes alors qu'il s'agissait d'une société étrangère relevant de l'ex-DRESG ne l'entache pas d'irrégularité car il y a compétence concurrente des deux services, le lieu du principal établissement de la SCI devant être considéré comme situé au lieu de situation de l'immeuble et la SCI ayant souscrit ses déclarations auprès du SIE de Nice.

2. Il est à noter, en préalable, que l'administration avait traité la situation comme si la SCI était une société française, alors qu'elle était monégasque, et que le tribunal administratif a suivi cette manière de voir sans se poser de question ; notamment, l'administration avait réclamé l'impôt à l'associé quasi-unique de la SCI, la société suisse, sans chercher à mettre en œuvre l'article 206, I du CGI selon lequel l'impôt sur les sociétés est exigible, non seulement de certaines sociétés en raison de leur forme, telles que les sociétés anonymes, mais aussi, plus généralement, de « toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ». S'agissant d'un immeuble mis à la disposition gratuite d'un associé, on voit, en effet, assez mal quel profit l'administration aurait pu en tirer puisque, précisément, il ne s'agissait pas d'une activité de caractère lucratif. De son côté, le tribunal administratif cite l'article 206, I du CGI sans s'y attarder et seulement pour examiner si la société anonyme suisse était ou non passible de l'impôt sur les sociétés. Il considère manifestement comme allant de soi que la société civile dont il s'agit, qui n'est pourtant pas régie par le droit français mais par le droit monégasque, doive être traitée comme s'il s'agissait d'une société civile française régie par l'article 8 du CGI, ce qui conduit naturellement à réclamer l'impôt à ses associés. Ce point aurait sans doute dû être analysé par principe, bien qu'il soit à parier qu'une analyse appropriée n'aurait pas conduit à une solution différente, la SCI monégasque possédant très vraisemblablement les caractéristiques nécessaires pour être assimilée à une société de personnes pour l'application du code général des impôts français.

3. Se livrant alors à un raisonnement par assimilation issu de la jurisprudence du Conseil d'État², le tribunal

² CE, plén., 24 nov. 2014, n° 363556, Sté Artémis, jugeant qu'il appartient au juge de l'impôt, saisi d'un litige portant sur le traitement fiscal d'une opération impliquant une société de droit étranger, d'identifier d'abord, au regard de l'ensemble des caractéristiques de cette société et du droit qui en régit la constitution et le fonctionnement, le type de société de droit français auquel la société de droit étranger est assimilable ; que, compte tenu de ces constatations, il lui revient ensuite de déterminer le régime applicable à l'opération litigieuse au regard de la loi fiscale française.

administratif examine, comme il aurait dû le faire à propos de la SCI, si **les caractéristiques de la société suisse permettent ou non de l'assimiler à une société française de capitaux qui serait par suite redevable de l'impôt sur les sociétés en raison de sa forme**. Le jugement relève assez rapidement que les sociétés anonymes de droit suisse sont des « sociétés de capitaux » et que la responsabilité de leurs associés est limitée au montant de leurs apports ; il constate ensuite que la société suisse est une société anonyme régie par le titre XXVI du code fédéral suisse des obligations, et inscrite au registre du commerce, et il en déduit qu'elle doit être regardée comme commerciale du seul fait de sa forme sociale, écartant au passage l'un des arguments avancés par la requérante, à savoir qu'elle serait inscrite au répertoire des sociétés civiles, alors que tel n'était pas le cas³. Le tribunal administratif en déduit que la société suisse, associée de la SCI monégasque, était bien passible de l'impôt sur les sociétés en application de l'article 206, I du CGI⁴.

4. Examinant ensuite les **conventions fiscales éventuellement pertinentes**, afin de vérifier si elles pouvaient ou non retirer à la France le droit d'imposer, le jugement balaye rapidement la **convention fiscale franco-monégasque** du 18 mai 1963, qui ne contient manifestement aucune stipulation qui aurait conduit à écarter l'imposition prévue par le droit français⁵.

La **convention fiscale franco-suisse** du 9 septembre 1966, examinée ensuite, est également sans incidence⁶. Pour l'analyse, le tribunal administratif s'appuie implicitement sur la jurisprudence du Conseil d'État rendue à propos des sociétés régies par l'article 8 du CGI⁷, sans manifestement accorder d'importance au fait qu'en l'espèce la société civile était monégasque et non française ; il en conclut toutefois, à juste titre, qu'aucune stipulation conventionnelle ne peut retirer à la France le droit d'imposer, étant donné que ce ne sont pas les revenus immobiliers que la société suisse auraient prétendument dû réaliser qui sont imposés mais des revenus qui auraient dû être réalisés par la société civile monégasque. Le tribunal administratif juge ainsi qu'en admettant même que la convention franco-suisse puisse être utilement invoquée alors que la société civile est de droit monégasque, aucune de ses stipulations ne fait obstacle à ce que les revenus de la SCI soient imposés en France, ni

à ce que l'impôt dû en France à raison de ces revenus soit réclamé aux associés.

5. Après avoir confirmé que la France pouvait valablement procéder à la rectification des résultats de la société civile, le tribunal administratif analyse les **modalités d'imposition** pertinentes. Il fait alors application des articles 8 et 238 bis K du CGI, alors même que ces textes régissent les sociétés de droit français ; il aurait pourtant fallu, nous semble-t-il, au moins un minimum de raisonnement pour les transposer à une société civile étrangère, même si l'assimilation peut sans doute être considérée comme allant de soi, compte tenu des circonstances (mise à disposition gratuite d'un immeuble situé en France) et de la proximité sur ce point entre les droits français, monégasque et suisse. Dès lors que la société suisse était assimilable à une société anonyme française passible de l'impôt sur les sociétés, sa quote-part dans les bénéfices de la SCI devait, en application de ces textes, être déterminée selon les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés. Par suite, la mise à disposition à titre gratuit de la villa étant établie⁸ et la société suisse ne justifiant pas (et ne soutenant d'ailleurs pas) qu'elle aurait ainsi agi dans son propre intérêt, l'administration était fondée à réintégrer dans ses résultats la part des loyers auxquels la société avait renoncé.

6. En ce qui concerne, enfin, le quantum des rectifications proposées, le tribunal administratif valide la méthode retenue par l'administration qui, comme elle le fait habituellement en l'absence de points de comparaison pertinents sur le marché locatif local, avait d'abord déterminé la valeur vénale de l'immeuble par comparaison avec le prix de vente de plusieurs biens similaires situés dans la même zone géographique, avant d'appliquer à cette valeur vénale un taux de rentabilité de 3,5 %⁹.

Le tribunal administratif a toutefois admis, sur la base des expertises produites, que soit pris en compte un correctif tenant compte de la superficie réelle de la villa, qui avait manifestement été surestimée lors du contrôle fiscal ; le jugement ne va cependant pas au-delà, considérant que la décote globale de 25 % qui avait été pratiquée par l'administration par rapport aux comparaisons effectuées, se décomposant en un abattement de 15 % au titre des nuisances sonores et de 10 % au titre de la surface habitable en sous-sol, prenait suffisamment en compte les caractéristiques de la villa.

7. Au contentieux, la requérante n'a donc, finalement, obtenu gain de cause qu'en ce qui concerne la réduction

3 Il ressort des conclusions du rapporteur public que la société suisse soutenait que, malgré sa dénomination, elle n'était pas une société commerciale relevant de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206, I du CGI.

4 Ce qui va de soi, compte tenu de la responsabilité des associés, limitée à leurs apports ; en ce sens, CE, 2 avr. 2021, n° 427880, Sté World Investment Corporation : FI 2-2021, n° 8, § 8.

5 Le jugement n'est pas explicite sur les arguments qui avaient éventuellement été invoqués par la requérante, mais on voit effectivement assez mal quelle stipulation conventionnelle aurait pu être pertinente en l'espèce. Le rapporteur public ne s'étend pas davantage, se bornant à constater que cette convention ne contient aucune stipulation utile.

6 Comme le dit le rapporteur public, qui l'examine pourtant, cette convention n'était pas applicable, à notre avis, s'agissant de l'imposition d'une société monégasque.

7 CE, plén., 11 juill. 2011, n° 317024, Sté Quality Invest.

8 La société suisse soutenait apparemment le contraire mais elle n'a pas emporté la conviction du juge ; le rapporteur public indique notamment que le montant des consommations annuelles d'eau et d'électricité révélait une occupation du bien.

9 L'administration avait, dans un premier temps, retenu un taux de 5 % mais l'avait ramené à 3,5 %, à la suite de l'avis de la commission départementale des impôts directs et taxes sur le chiffre d'affaires. La société avait par ailleurs demandé que soit appliquée une méthode d'évaluation consistant en une actualisation de la valeur d'acquisition de la villa par référence à l'évolution de l'indice des loyers, mais cette proposition a été écartée car elle ne pouvait refléter l'évolution de la valeur locative du bien.

de la superficie de la villa, ramenée de 320 à 284,87 m². Sur le plan des principes, ce jugement, comme d'ailleurs un précédent dans le même sens, jugé par le même tribunal administratif¹⁰, fournit en revanche une nouvelle illustration, bien qu'un peu trop implicite et insuffisamment articulée, d'assimilation d'une société civile étrangère à une société civile française. Le principe qui veut que l'impôt soit réclamé aux membres d'une société de personnes en application d'un mécanisme de translucidité fiscale peut, en effet, s'appliquer également à des sociétés étrangères équivalentes, dans les mêmes conditions que si elles étaient françaises et sans, à notre avis, qu'il y ait lieu de chercher à considérer qu'une société de personnes étrangère poursuivant un but lucratif entrerait systématiquement dans le champ de l'impôt sur les sociétés.

B. GOUTHIÈRE ■

8. Territorialité des impôts - Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés - Mécénat - Organismes sans but lucratif dont le siège se situe hors de l'EEE - Interrogée dans le cadre d'un rescrit, l'administration fiscale indique qu'un organisme à but non lucratif dont le siège se trouve hors de l'Espace économique européen et dont l'établissement français déclaré répond aux conditions fixées aux articles 200 et 238 bis du CGI peut bénéficier du régime fiscal du mécénat sous réserve que les dons qui lui sont alloués soient strictement affectés à son établissement français, lequel doit faire l'objet d'une comptabilité distincte.

BOI-RES-BIC-000070, 17 févr. 2021 (V. annexe 2)

9. Pour un commentaire de ce rescrit, et plus largement de l'actualité fiscale du mécénat, v. X. Delsol et A. Laroche, Actualité fiscale du mécénat : IP 2-2021, n° 8.

10 TA Montreuil, 12 juill. 2019, n° 1710124, Sté Fonparsa, concl. G. Thobaty : FI 1-2020, n° 3, § 13, jugeant la situation identique d'une société suisse associée d'une SCI monégasque détenant un immeuble en France et imposable en France au titre des revenus que la SCI aurait dû retirer, sans que s'y opposent les conventions fiscales franco-monégasque et franco-suisse. Dans cette affaire, la société avait eu gain de cause sur le caractère exagéré de la valeur vénale retenue mais la majoration de 40 % avait été jugée applicable, car des rectifications similaires avaient déjà été pratiquées à l'encontre de la société à de nombreuses reprises dans le passé (ce jugement fait l'objet d'un appel enregistré sous le n° 19VE03770).

Domicile et résidence

Personnes physiques

10. Résidence fiscale - Crise sanitaire (Covid-19) - Confinement - Mise à jour des orientations de l'OCDE sur l'application des conventions fiscales -

Le Secrétariat de l'OCDE publie des orientations actualisées sur les conventions fiscales et l'impact de la crise de COVID-19 afin de mettre à jour la première publication du 3 avril 2020 (v. FI 2-2020, n° 3, § 12).

Secrétariat de l'OCDE, Orientations actualisées sur les conventions fiscales et l'impact de la crise de COVID-19, 21 janv. 2021

11. En en-tête, l'OCDE indique que cette nouvelle publication vise à offrir « *plus de certitudes aux contribuables* » sur les problématiques notamment de double résidence. Jugeons-en.

L'OCDE reprend les deux scénarii déjà présentés en avril 2020. Le premier subi, le second voulu :

> **scénario n° 1 : une personne a quitté temporairement son domicile - que ce soit pour des vacances ou pour des raisons professionnelles, pendant quelques semaines - et se retrouve bloquée dans le pays où elle s'est rendue à cause de la crise du COVID-19, de sorte qu'elle est considérée comme résidente dudit pays en vertu de son droit interne.**

En avril 2020, l'OCDE indiquait sur ce cas de figure qu'« *une délocalisation temporaire de cette nature ne devrait [...] avoir aucune conséquence fiscale* ». En janvier 2021, cette conclusion prend à présent quelques nuances : « *une délocalisation temporaire de cette nature ne devrait [...] avoir aucune conséquence fiscale dans une grande majorité de cas* »¹¹. L'OCDE ajoute par ailleurs, reprenant pratiquement mot pour mot ses précédentes indications, qu'il semble probable que la règle de départage conventionnelle conduise dans la plupart des cas à attribuer la résidence à la juridiction d'origine. Et ce, parce qu'il est hautement improbable que la personne en question dispose d'un « foyer d'habitation permanent » dans la juridiction d'accueil. Mais, si tel est le cas - et la location d'un appartement pendant une période suffisamment longue doit être prise en compte - et si l'intéressé a loué son propre logement dans sa juridiction d'origine, il doit être considéré comme résident de la juridiction d'accueil. Lorsqu'une personne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux juridictions, il semble probable que les autres critères utilisés aux fins de l'application de la règle de départage, tels que le centre des intérêts vitaux, le lieu de séjour habituel et la nationalité, conduiront à considérer que la résidence doit être attribuée à la juridiction d'origine.

> **scénario n° 2 : une personne travaille dans un pays - son « pays de domicile actuel » - et a acquis le statut de résident de ce pays. Toutefois, elle retourne temporairement dans son**

11 C'est nous qui soulignons.

« précédent pays de domicile » à cause de la situation liée au COVID-19. Soit elle ne perd pas son statut de résident de son précédent pays de domicile en vertu de la législation nationale dudit pays, soit elle retrouve son statut de résident à son retour.

En avril 2020, l'OCDE indiquait qu'il est également improbable que la personne retrouve son statut de résident en raison d'une présence temporaire et exceptionnelle dans le précédent pays de domicile. En janvier 2021, cette conclusion est quelque peu infléchie, en tout cas développée : l'OCDE précise à présent que « dans l'hypothèse où une convention fiscale est applicable, il est peu probable qu'elle devienne résidente de cette juridiction aux termes de la convention fiscale en raison de cette délocalisation temporaire, si ses liens la rattachant à la juridiction d'origine actuelle sont plus forts que ceux qui la lient à la précédente juridiction d'origine ». L'OCDE indique, comme précédemment, que dans les cas où les relations économiques et personnelles sont étroites dans les deux pays, mais où la règle de départage fait pencher la balance en faveur de l'État de domicile actuel, le fait que la personne soit revenue dans le précédent pays de domicile pendant la crise du COVID-19 risque de la faire pencher du côté de ce dernier. La décision est généralement prise en fonction du critère du « séjour habituel ». Selon le paragraphe 19 des commentaires de l'OCDE, le séjour habituel d'une personne est le lieu où elle vit de manière habituelle, au sens où elle y est présente de façon courante ou régulière ; le seul décompte des jours passés dans l'un ou l'autre des États ne suffit pas à le caractériser. L'expression « séjourne de façon habituelle » sous-tend une fréquence, une durée et une régularité de séjours qui font partie du rythme de vie normal d'une personne, et qui n'ont donc pas un caractère transitoire. En outre, l'appréciation de ce critère doit porter sur une période suffisamment longue. L'OCDE en conclut que « les jours passés par une personne dans sa précédente juridiction d'origine en raison des restrictions aux voyages imposées par l'un des gouvernements des pays concernés à titre de mesures de santé publique ne devraient pas entraîner de changement du lieu de séjour habituel de la personne ».

12. On voit ainsi que cette mise à jour n'est finalement, en matière de résidence fiscale des personnes physiques, que de peu d'intérêt. Les quelques ajouts ne sont pas éclairants et contribuent plutôt à souligner les difficultés à venir quant aux conséquences fiscales des mobilités internationales nées de la crise sanitaire.

F. LE MENTEC ■

13. Résidence fiscale - Convention franco-singapourienne (9 sept. 1974) - Détermination du foyer d'habitation permanent - Articulation entre sursis d'imposition et conventions fiscales - Le Conseil d'État casse un arrêt de cour administrative d'appel car les faits avancés par l'administration et retenus par les juges du fond ne permettaient pas de conclure à la disposition durable d'un logement en France et donc à l'existence d'un foyer d'habitation permanent. Cette décision retient surtout l'attention car c'est à notre connaissance la première fois que le Conseil d'État

traite de l'articulation entre le sursis d'imposition de l'article 150-0 B du CGI et une convention fiscale.

CE, 8^e ch., 29 déc. 2020, n° 434257, Thil (V. annexe 3)

14. Un contribuable a apporté en 2006 à une société singapourienne des actions d'une société française. Le contribuable était alors résident français. Le 22 mars 2010, celui-ci a transféré sa résidence à Singapour, avant de céder, le 11 mai 2010, les parts qu'il détenait dans la société singapourienne, ce qui a mis fin au sursis d'imposition. L'administration a estimé que l'intéressé était encore résident de France, au sens de l'article 4 de la convention entre la France et Singapour (ancienne version du 9 septembre 1974), à la date de la cession et qu'il aurait dû déclarer en France la plus-value résultant de cette cession.

La cour administrative d'appel avait donné raison à l'administration : les juges avaient considéré que l'intéressé disposait en France d'un foyer d'habitation permanent, en relevant qu'il était hébergé chez sa sœur lorsqu'il s'y rendait - car il avait cédé son précédent logement -, qu'il avait reçu du courrier à l'adresse de cette dernière le 27 avril 2010 et qu'il avait fait mention de son ancienne adresse à Strasbourg pour introduire une requête à fin de divorce le 8 mars 2011. Ces éléments étaient toutefois assez ténus et ce faisceau d'indices éclairait finalement bien peu, guère plus qu'une lampe de poche. On sait en effet, grâce aux commentaires de l'OCDE, qu'un « foyer d'habitation permanent » au sens d'une convention fiscale bilatérale requiert que la personne physique ait « la possession ou la jouissance d'un foyer d'habitation » et que celui-ci « soit permanent, c'est-à-dire que la personne l'ait aménagé et réservé à son usage d'une manière durable [...]. La permanence de l'habitation est essentielle, ce qui signifie que l'intéressé fait le nécessaire pour avoir le logement à sa disposition en tout temps, d'une manière continue et pas occasionnellement pour effectuer un séjour qui, compte tenu des raisons qui le motivaient, est nécessairement lié à une courte durée (voyage d'agrément, voyage d'affaires, voyage d'études, stage...) ».

Le Conseil d'État, dans la décision commentée, casse, de manière justifiée, l'arrêt de la cour car les seuls faits avancés par l'administration et retenus par les juges du fond ne permettaient pas de conclure que l'intéressé avait eu en France la disposition durable d'un logement.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Au-delà de la question de la résidence fiscale, cette décision retient l'attention car c'est à notre connaissance la première fois que les juges du Palais-Royal traitent de l'**articulation entre le régime du sursis d'imposition et les conventions fiscales**. Ils énoncent que les règles d'imposition des plus-values sur titres ne sont pas applicables, au titre de l'année de l'échange des titres, aux plus-values réalisées dans le cadre d'un apport de titres à une société établie dans un État ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (CGI, art. 150-0 B) ; le bénéfice de ce sursis d'imposition prend fin l'année de la cession des titres reçus lors de l'échange.

Cette décision, conforme au mécanisme de sursis d'imposition qui voit dans l'apport une opération purement intercalaire,

complète la jurisprudence *Jacob* du 27 juin 2018¹², qui concernait la combinaison d'un régime de report d'imposition en cas d'apport de titres avec la convention fiscale franco-belge¹³. Dans cette affaire, un résident belge avait cédé des titres issus d'un précédent échange de titres, dont la plus-value d'apport bénéficiait du régime de report d'imposition des articles 92 B et 160, I ter du CGI. Le Conseil d'État a jugé que la convention fiscale franco-belge ne faisait pas obstacle à ce que la France puisse imposer la plus-value en report, car le contribuable y était résident au moment du fait générateur que constitue sa réalisation. Et de rajouter que les gains tirés de l'échange doivent être regardés comme des revenus au sens de la convention fiscale¹⁴.

F. LE MENTEC ■

Établissement stable

15. Établissement stable - Crise sanitaire (Covid-19) - Mise à jour des orientations de l'OCDE sur l'application des conventions fiscales - Le Secrétariat de l'OCDE publie des orientations actualisées sur les conventions fiscales et l'impact de la crise de COVID-19 afin de mettre à jour la première publication du 3 avril 2020 (v. FI 2-2020, n° 3, § 20).

Secrétariat de l'OCDE, Orientations actualisées sur les conventions fiscales et l'impact de la crise de COVID-19, 21 janv. 2021

16. La crise sanitaire doit-elle affecter l'analyse des principes de fiscalité internationale ? Ce qui est certain, c'est qu'elle n'en finit pas de générer des commentaires pour expliquer comment le monde a changé, va changer ou aurait dû changer et combien nous devons nous préparer à des jours dans un monde différent. Il n'y aurait donc aucune raison objective pour que la fiscalité échappe à cette course et ne devienne une source de prédictions parfois extraordinaires. Il n'en est rien. Il va falloir faire du neuf avec du vieux et adapter nos connaissances existantes à des circonstances exceptionnelles et non créer de nouveaux concepts destinés à disparaître avec la fin de la crise sanitaire.

Les États pris dans la tempête sociale et sociétale ont mis en marche une machine à distribuer des liquidités et se sont peu préoccupés de fiscalité, autrement que pour affirmer qu'il

est urgent de ne rien faire et de considérer autant que possible qu'il s'agit d'un événement de force majeure, imprévisible et temporaire qui ne devrait pas modifier les principes en place. L'OCDE de son côté, a réagi en ce sens très tôt dès avril 2020¹⁵ en indiquant que les principes de reconnaissance de présence taxable, à savoir l'établissement stable et la résidence des personnes physiques et morales, n'étaient pas affectés et que les entraves à la circulation n'étant que temporaires les dogmes de fiscalité internationale pouvaient résister.

Nous avons dès le début de ce mouvement fait part de notre questionnement sur de telles affirmations, dès lors que la situation temporaire allait durer et que les organisations pour rester préformantes allaient s'adapter ou disparaître. L'approche qui voudrait que le nouveau monde s'émancipe de l'ancien pour faire apparaître *ex nihilo* de nouveaux concepts ne nous semblait pas convaincante. Il faut donc adapter les concepts en place comme les entreprises et l'économie s'adaptent aux situations nouvelles¹⁶.

Le premier indice que les choses devaient évoluer fut la réflexion en matière de prix de transfert au moment de la clôture 2020, notant que les comparables disponibles et les référentiels en place n'étaient plus applicables dans les groupes très affectés par la crise sanitaire¹⁷. Il semble évident que les changements intervenus dans la capacité de mouvement ne pouvaient pas rester sans influence sur des concepts tels que l'établissement stable. De même, la généralisation du travail à domicile par période plus ou moins longue ne pouvait pas rester sans affecter l'analyse fiscale.

17. Face à cette situation temporaire et imprévisible qui durait, l'OCDE a mis à jour sa première publication pour confirmer la conclusion initiale mais aussi pour indiquer que cette « temporalité imprévisible » prendrait fin au moment où les contraintes sanitaires disparaîtraient. Sans renoncer à diffuser une approche bienveillante, l'Organisation prépare un déconfinement progressif¹⁸. Cette publication reprend donc d'une part les grands principes de stabilité exprimés en 2020, même si l'on peut considérer que la durée de la pandémie et le passage à un nouvel exercice comptable nécessitent d'interpréter les concepts de manière proactive. Nous pensons en effet que plutôt que de proposer de nouveaux concepts flexibles, il est plus efficace et probablement plus juste techniquement de confronter la situation factuelle spécifique aux principes déjà reconnus. Dans une période où la bienveillance des autorités fiscales peut laisser rapidement la place à un pragmatisme dicté par des contraintes budgétaires, il nous semble désormais plus adapté de préparer une nouvelle stratégie pour la période qui s'annonce.

D'un périmètre élargi par rapport à la première communication, les nouvelles orientations de l'OCDE reviennent plus

12 CE, 27 juin 2018, n° 393881, *Jacob* : RJF 2018, n° 1056, concl. E. Cortot-Boucher.

13 Sur la distinction entre les deux régimes, voir le dossier publié dans la revue *Ingénierie Patrimoniale* 2-2021 (IP 2-2021, n° 02).

14 V. égal. CE, 4 juin 2019, n° 415959, Min. c/ Zacharias, concl. R. Victor : FI 3-2019, n° 3, § 11, p. 90-91, comm. F. Le Mentec, en matière de plan de *stock-options*, dont l'imposition de la plus-value d'acquisition est reportée à la cession des titres.

15 Conventions fiscales et impact de la crise du COVID-19 : Analyse du Secrétariat de l'OCDE, 3 avr. 2020 : FI 2-2020, n° 3, § 20.

16 R. Coin, Le triptyque domicile, résidence et établissement stable à l'épreuve de la crise sanitaire prolongée. La perte du sens de l'orientation du fiscaliste, nouveau symptôme de la pandémie ? : Dr. fisc. 2020, n° 48, ét. 446.

17 R. Coin, Approche empirique des ajustements de la politique de prix de transfert en période de crise... : JCPE 2021, n° 3, 1041.

18 Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de COVID-19 avril 2021

en détail sur certains sujets et présentent plus formellement quelques réactions nationales. La communication est toutefois assez restreinte, car elle n'est qu'une prise de position du Secrétariat que les États ne sont pas obligés de suivre et ajoute « *que ces nouvelles orientations ne s'appliquent qu'aux situations occasionnées par la pandémie de Covid-19 alors que des mesures de santé publique sont en vigueur pour freiner la propagation du virus* ». Il est indiqué que les commentaires sont destinés « *à éviter les cas de double imposition, mais ils ne peuvent pas être invoqués pour créer des situations de double non-imposition* ». La peur de l'optimisation a été plus grande que celle de l'incertitude.

La validité des commentaires ne serait donc efficace que tant que des restrictions sanitaires liées à la Covid-19 existeront. Cette approche ne nous semble pas techniquement convaincante car le véritable changement proviendra de la normalisation de l'activité des entreprises qui sera préalable à la disparition des contraintes sanitaires imposées par les États. Sans dévoiler la fin du film, nous considérons que la crise n'affecte pas l'interprétation des concepts de fiscalité internationale mais que la spécificité des situations factuelles a une influence sur les conclusions de l'analyse qui utilise des concepts connus.

♦ La migration des personnes physiques, premier élément de l'analyse

18. Il ne faut pas oublier en pratique que la localisation et la résidence des personnes est un élément factuel qui peut influencer indirectement d'autres concepts tels que l'existence ou non d'un établissement stable.

L'OCDE confirme son analyse qui veut qu'un risque de changement de résidence existe pour une personne qui a quitté temporairement son domicile (que ce soit pour des vacances ou pour des raisons professionnelles, pendant quelques semaines), se retrouve bloquée dans la juridiction où elle s'est rendue à cause de la pandémie, de sorte qu'elle est considérée comme résidente de ladite juridiction en vertu de son droit interne.

L'autre scénario envisagé est celui d'une personne qui travaille dans une juridiction dont elle a acquis le statut de résidente, qui retourne temporairement dans sa « *précédente juridiction d'origine* » en raison de la situation liée au COVID-19. Par exemple, un expatrié français envoyé en Asie qui serait revenu à son domicile français.

Dans le premier scénario, l'OCDE considère qu'il est peu probable que la personne acquiert le statut de résidente du pays où elle se trouve temporairement en raison de circonstances exceptionnelles. L'Organisation considère que les conventions protègent de ce risque dans la mesure où « *une délocalisation temporaire de cette nature ne devrait donc avoir aucune conséquence fiscale dans une grande majorité de cas* ».

Il est en outre ajouté : « *La délocalisation d'une personne parce qu'elle ne peut pas rentrer dans sa juridiction d'origine en raison des mesures de santé publique imposées par l'un des gouvernements des juridictions concernées ne devrait pas en soi avoir une incidence sur la résidence de cette personne aux fins de la convention fiscale. Il peut être opportun d'adopter une approche différente si un changement de circonstances subsiste à l'issue de la levée des restrictions dues au COVID-19.* »

Cette affirmation ne nous semble pas résulter directement des textes en vigueur et offre une sécurité relative.

La conclusion de non-changement de situation fiscale justifiée dans la publication de 2020 par une imprévisibilité temporaire est désormais justifiée jusqu'à une prochaine normalisation en l'absence

de « *mesures sanitaires imposées par un gouvernement* ». Ces deux justifications sont discutables, car en réalité peu importe la raison d'un séjour de longue durée dans un État pour décider de la résidence même si certaines exclusions peuvent être acceptées. Ce qui compte pour l'analyse, c'est la situation objective.

La volonté de lier la levée de mesures anti-pandémie et la justification d'une situation « temporaire exceptionnelle » en matière de résidence des personnes physiques, n'est pas selon nous le critère unique. Il est uniquement un élément d'analyse du caractère représentatif de la situation prise en compte car l'analyse doit être fondée sur la situation ordinaire. Cette normalité n'implique cependant pas directement que la crise ne soit pas prise en compte si celle-ci par exemple est la cause d'un déplacement de longue durée. La notion de normalité, si elle doit avoir une influence, doit être définie en fonction des circonstances propres de chaque entreprise et ceci *a fortiori* alors que la crise dure depuis 18 mois.

L'effet de l'application effective des restrictions peut varier d'une entreprise à l'autre et attacher trop d'importance à ce critère n'est pas l'objectif du texte. L'objectif est de prendre en compte des éléments de fait dans une situation donnée. La crise est un élément objectif dont l'ampleur et l'effet peuvent varier d'une entreprise à l'autre et d'un territoire à l'autre, remettant ainsi en question une approche uniforme telle que celle proposée originellement par l'OCDE. Elle pourra justifier une absence de changement de résidence dans certaines situations et ne pas permettre une telle justification dans d'autres. L'approche au cas par cas est nécessaire. Notons que la crise a un effet temporaire au départ qui s'amenuise avec le temps naturellement et possiblement disparaît dès qu'une entreprise n'est plus entravée de manière irrésistible par ces contraintes.

Accessoirement au sujet de la résidence des personnes, certains éléments restent au centre des préoccupations de l'OCDE dans sa mise à jour tels que :

- l'imposition des revenus d'activités ;
- la situation des travailleurs frontaliers.

En ce qui concerne les revenus d'activité, le modèle de convention à l'article 15 précise : « *[l]es rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si :*

- a) *le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours durant toute période de douze mois commençants ou se terminant durant l'année fiscale considérée, et*
- b) *les rémunérations sont payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre État, et*
- c) *la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'autre État* ».

Cette référence de durée nous laisse penser qu'au-delà de six mois la situation de la personne n'est plus totalement « temporaire ». On notera, dans les commentaires du modèle OCDE de l'article 15, qu'il existe des références à des interruptions de courte durée pour le calcul du délai de 183 jours. Un départ au début de la pandémie, par exemple en février 2020, ne semble pas « temporaire » s'il se poursuit en 2021. Des précisions ont été ajoutées sur ce sujet dans la nouvelle version de l'avis de l'OCDE.

Une première question est celle du dépassement de durée du travailleur bloqué, par exemple en raison d'une restriction à la liberté de circuler, la mission temporaire devenant alors plus longue. Il est proposé de prendre en compte les dépassements du plafond en raison des restrictions aux déplacements par exemple, « *en raison de la pandémie de Covid-19, certaines personnes qui sont résidentes d'une juridiction et exercent un emploi dans une autre juridiction sont restées bloquées dans cette dernière* ». Il n'est pas certain qu'un blocage arrête le compteur des 183 jours ou non. La logique serait d'adopter une telle position uniquement lorsque la personne bloquée ne peut pas continuer son activité professionnelle dans le pays de destination. L'OCDE n'est pas

certaine sur ce point. On notera que les déplacements successifs dans un État tiers ne sont pas visés.

En second lieu, le décompte prévu dans le modèle de convention traite des questions des jours d'interruption liées à des jours de maladie. Ceux-ci empêchent le salarié d'exercer son activité au profit de l'employeur alors que les restrictions à la circulation pas nécessairement. La notion de généralisation du travail à domicile est ici aussi essentielle. Par exemple, un employé bloqué sans pouvoir travailler de chez lui dans le pays de migration temporaire pourrait peut-être faire décompter les jours passés sur place alors qu'un employé pouvant travailler à domicile sur place ne le pourrait probablement pas.

L'OCDE considère que cette exception est applicable lorsque le salarié bloqué « *est empêché de quitter cette autre juridiction à cause des restrictions liées à la Covid-19* », et aurait, « *dans d'autres circonstances, quitté cette autre juridiction et aurait pu prétendre à l'exonération de l'imposition* ». On peut discuter cette affirmation dans certains cas.

La proposition de l'OCDE est de conserver au maximum le *statu quo ex ante*. Il est proposé « *lorsqu'un employé est empêché de voyager en raison des mesures de santé publique prises par l'un des gouvernements concernés pour lutter contre la pandémie et reste dans une juridiction, [...] que cette juridiction n'inclue pas les jours supplémentaires passés sur son territoire en raison de ces circonstances dans le calcul des 183 jours prévus au paragraphe 2, point a de l'article 15* ». On notera que cette recommandation n'a pas reçu l'approbation de l'Organisation puisque celle-ci recommande aux « *contribuables qui sont dans cette situation [...] à se mettre en relation avec l'administration fiscale concernée* ».

♦ Les commentaires en matière d'établissement stable revisités pour leur donner une durée de validité

19. Les commentaires de l'Organisation prennent en compte l'élément essentiel liée à la possible mise en évidence d'établissements stables dans les lieux de présence des personnes physiques délocalisées en raison de la crise.

La conclusion donnée dès le début de l'exposé est, ici encore, celle du conservatisme, en indiquant que : « *ce changement temporaire et exceptionnel du lieu de travail des lié à la crise du COVID-19, notamment lorsqu'ils travaillent depuis leur domicile, ne devrait pas conduire à la création de nouveaux ES pour leur employeur. De même, la conclusion, à titre temporaire, de contrats au domicile d'employés ou d'agents en raison de la crise du COVID-19 ne devrait pas conduire à la création d'ES pour les entreprises concernées. Enfin, il ne devrait pas être considéré qu'un ES constitué par un chantier de construction cesse d'exister lorsque les travaux sont temporairement interrompus. Les juridictions peuvent cependant envisager « d'arrêter le compte » lorsqu'elles déterminent si le seuil temporel applicable à l'ES a été atteint durant certaines périodes au cours desquelles les activités ont été suspendues du fait des mesures sanitaires destinées à prévenir la propagation du COVID-19* » (§ 10)

Même si la position apparaît relativement sécurisante, elle prend en compte des restrictions en indiquant : « *Néanmoins, il peut arriver que les seuils applicables en vertu du droit interne à partir desquels une entreprise est tenue de s'enregistrer à des fins fiscales, soient plus bas que ceux applicables en vertu d'une convention fiscale. [...] Plusieurs administrations fiscales ont publié des orientations pour déterminer si les modifications des habitudes de travail induites par la pandémie de COVID-19 peuvent avoir pour effet la création d'un ES. En cette période d'incertitude sans précédent, les entreprises ont apprécié la sécurité juridique accrue fournie par ces orientations* » (§ 11 et 12).

20. Bureau situé au domicile et conclusion de contrats

- L'exercice généralisé d'une activité à domicile est l'élément différenciant de la crise actuelle. Il va influencer l'analyse des concepts de fiscalité internationale.

Pour permettre la non-reconnaissance d'un établissement au domicile, la position de l'OCDE s'est partiellement durcie par rapport à la publication de 2020 même si nous considérons qu'elle est encore relativement complaisante au regard des textes. L'OCDE semble imposer désormais l'existence d'une obligation impérieuse sanitaire pour éviter la reconnaissance d'un établissement stable, si les autres conditions sont réunies. Elle s'interroge sur l'évolution de l'analyse si le travail à domicile ainsi que le bureau au domicile mis à disposition en raison de ce changement devenaient « permanents ».

Dans un premier temps, l'OCDE tente de restreindre les effets de la notion de « mise à disposition ». Elle indique « *qu'un ES doit, de façon générale, présenter un certain degré de permanence et être à la disposition d'une entreprise pour être considéré comme une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité* ». En réalité elle ne fait que rappeler le principe. Il est ajouté « *Il est précisé au paragraphe 18 des Commentaires sur l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE que, même si l'activité d'une entreprise peut être exercée pour partie dans des locaux tels qu'un bureau situé au domicile d'une personne, cela ne devrait pas conduire à la conclusion que ces locaux sont mis à la disposition de l'entreprise simplement parce qu'ils sont utilisés par une personne (notamment un salarié) qui travaille pour cette entreprise. L'exercice discontinu d'une activité au domicile d'un employé ne fait pas de ce domicile un endroit mis à la disposition de l'entreprise. Pour qu'un bureau situé au domicile soit considéré comme un ES mis à la disposition d'une entreprise, il doit être utilisé de manière continue pour l'exercice d'une activité de cette entreprise et l'entreprise doit généralement imposer à la personne d'utiliser les locaux concernés pour l'exercice d'une activité de l'entreprise* » (§ 15). La difficulté est que pendant la pandémie de nombreuses habitations sont utilisées de manière continue (ainsi par exemple le télétravail est quasi-obligatoire en France et les entreprises laissent souvent une seule journée de retour au bureau). L'obligation est imposée par l'État et/ou l'entreprise. L'OCDE semble distinguer selon que c'est imposé ou non pour conclure du niveau de risque de mise en évidence d'un établissement stable. L'obligation imposée par un État serait exonératoire. Serait-ce à dire que si le choix est optionnel et que le salarié décide de rester à domicile, l'établissement existe plus facilement qu'en cas d'obligation ? Nous ne le pensons pas. Il nous semble que ce qui compte est uniquement la permanence objective de l'immobilisation au lieu de travail à domicile.

L'organisation confirme cependant que « *le télétravail depuis le domicile (autrement dit le bureau situé au domicile) en raison d'un événement exceptionnel ou de mesures de santé publique imposées ou recommandées par les pouvoirs publics ne conduit pas à la création d'un ES pour l'entreprise/l'employeur, soit parce que cette activité ne présente pas un degré suffisant de permanence ou de continuité, soit parce que, le bureau situé au domicile n'est pas mis à la disposition de l'entreprise* » (§ 16). La conclusion est cependant nuancée lorsque « *l'entreprise continue de mettre à la disposition des employés concernés un bureau autre que le domicile en l'absence de mesures de santé publique* ».

21. L'OCDE admet toutefois que certaines situations sont non temporaires et propose de revenir à une analyse plus classique par exemple « Si une personne continue de travailler à domicile après la fin des mesures de santé publique imposées ou recommandées par les pouvoirs publics, [...] Néanmoins, ce changement ne conduit pas à lui seul à considérer qu'un ES constitué par une installation fixe d'affaires est nécessairement créé au bureau situé au domicile. Il faudra procéder à un examen complémentaire des faits et circonstances pour déterminer si le bureau situé au domicile est désormais à la disposition de l'entreprise à la suite de ce changement permanent des conditions de travail de cette personne » (§ 17).

22. Agent dépendant disposant du pouvoir d'engager - La question peut également se poser de savoir si une personne travaillant temporairement à domicile pour un employeur et habilitée à conclure des contrats pourrait être qualifiée d'agent dépendant disposant du pouvoir d'engager dont les activités donneraient lieu à la création d'un ES.

L'OCDE considère que la probabilité que le pouvoir de conclure soit exercé de manière habituelle est faible « si la personne concernée ne travaille à domicile dans cette juridiction qu'en raison de circonstances exceptionnelles ou de mesures de santé publique imposées ou recommandées par les pouvoirs publics » (§ 21). Elle précise en outre que « Le paragraphe 33.1 des Commentaires sur l'article 5 de la version de 2014 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE prévoit que le critère selon lequel l'agent doit "habituellement" exercer des pouvoirs lui permettant de conclure des contrats signifie que la présence d'une entreprise dans une juridiction ne doit pas être simplement transitoire pour que l'on puisse considérer que l'entreprise possède dans cet État un ES, et qu'elle y soit donc redevable de l'impôt. De même, il est précisé au paragraphe 98 des Commentaires sur l'article 5 de la version de 2017 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE que la présence d'une entreprise dans une juridiction ne doit pas être simplement transitoire pour que l'on puisse considérer qu'elle possède dans cette juridiction un établissement stable au sens du paragraphe 5 de l'article 5 » (§ 21).

23. On notera que l'approche de l'OCDE est assez différente de celle adoptée dans les travaux BEPS au sujet de l'évitement de la reconnaissance d'un établissement stable. Ces commentaires nous paraissent plus opportunistes que de nature à remettre en cause une interprétation orthodoxe dans des circonstances exceptionnelles.

Réalisant elle-même les limites de ses déclarations, la publication de 2021 restreint les commentaires de 2020 dans le cas où l'employé concluait des contrats à son domicile avant la crise. C'est un cas en réalité un peu étranger à la problématique, car dans cette hypothèse l'employé n'a pas été bloqué à un endroit où il n'exerçait pas son activité avant la crise.

24. Les chantiers de construction, illustration de la difficulté - Le chantier est l'exemple même de la fiscalité affectée par le temps. C'est aussi l'activité type impactée par la pandémie. Le cas des chantiers est de nouveau naturellement abordé dans la mise à jour. Les commentaires n'évoluent pas et les précisions restent insuffisantes : « Il est précisé au paragraphe 55

des Commentaires sur l'article 5(3) du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE qu'un chantier ne doit pas être considéré comme ayant cessé d'exister si les travaux ont été momentanément interrompus (les interruptions temporaires devant entrer dans le calcul de la durée d'existence d'un chantier). Les exemples d'interruptions temporaires donnés dans les Commentaires sont notamment le mauvais temps, un manque de matériaux ou des difficultés de main-d'œuvre » (§ 25). Le seul ajout notable concerne la possibilité « d'arrêter les compteurs lorsqu'ils déterminent si le seuil temporel applicable à l'ES a été atteint durant certaines périodes au cours desquelles les activités ont été suspendues du fait de mesures sanitaires destinées à prévenir la propagation de la Covid-19 » (§ 26). Cette remarque n'apporte pas d'éléments pratiques significatifs sur l'interprétation des commentaires.

Sur la notion d'« interruption temporaire », l'OCDE se limite à constater les divergences de vues entre États. La proposition est de ne pas comptabiliser la durée d'interruption en raison de la Covid-19 pour déterminer le seuil de durée minimum et donc si la durée est dépassée uniquement en raison des interruptions. Sont visés les chantiers retardés par la crise sanitaire et aux cas où « aucune double non-imposition ne serait créée ». Reste à savoir si l'interruption pourrait faire disparaître la présence taxable, voire disparaîtrait « rétroactivement » en cas d'arrêt définitif avant 12 mois du chantier initial mais avec stationnement des équipes affectées à ce chantier bloquées sur place pendant une période supplémentaire pour des raisons sanitaires et travaillant sur d'autres chantiers dans un État tiers par exemple lorsque cela est possible (ingénierie). Nous doutons de cette possibilité.

25. Une évolution vers une sortie de crise qui pourrait intervenir à des moments différents selon les territoires

- En matière d'établissement stable, l'objectif global de la mise à jour est de confirmer l'analyse de 2020 selon laquelle « l'activité d'un agent dans une juridiction ne devrait pas être considérée comme "habituelle" si cet agent a exceptionnellement commencé à travailler à domicile dans cette juridiction pour se conformer à des mesures de santé publique imposées ou recommandées par au moins un des gouvernements des juridictions concernées pour éviter la propagation de la Covid-19 et ne devrait pas donner lieu à la qualification d'ES découlant de l'activité d'un agent dépendant sous réserve que cette personne ne poursuive pas ces activités lorsque les mesures de santé publique cesseront de s'appliquer ».

Cependant, alors que les commentaires de 2020 étaient fondés sur le caractère temporaire et imprévisible de la situation, les nouveaux éléments marquent probablement le début d'une autre phase qui envisage la fin des contraintes sanitaires comme justification d'une analyse bienveillante.

L'OCDE donne comme échéance la levée des contraintes sanitaires liées à la Covid-19 pour engager un retour à une analyse orthodoxe des principes. On peut s'interroger comment apprécier ces principes lorsque deux États en conflit sont à un degré de déconfinement variable. Il nous semble en outre que le retour sera bien plus précoce et que les plans de déconfinement présentés actuellement par les exécutifs sont un premier signe même si l'élément réellement essentiel reste la capacité de faire voyager librement les personnes. Si

l'évolution sanitaire se confirme, la période estivale devrait marquer le début du retour à une forme de normalité fiscale et de contraintes budgétaires importantes. Valider ses analyses, au travers même de prises de positions formelles des autorités fiscales peut donc avoir un sens dès maintenant.

R. COIN ■

26. Établissement stable - Agent dépendant - Statut indépendant - Dépendance juridique - Convention fiscale France-Nouvelle-Calédonie - Le Conseil d'État valide qu'un agent, ayant le pouvoir de conclure des contrats en Nouvelle-Calédonie au nom de la société requérante, ne jouissait pas d'un statut indépendant au sens de la convention fiscale franco-calédonienne et que la société devait donc être regardée comme disposant d'un établissement stable en Nouvelle-Calédonie après avoir relevé que l'agent proposait à la souscription des contrats de la société adaptés, sur instruction de cette dernière, aux spécificités locales, que le contrat le liant à la société définissait les critères qu'il devait appliquer pour la gestion des sinistres, qu'il était soumis à son pouvoir de contrôle et d'inspection, qu'il devait satisfaire à toute demande de communication de document de sa part et que sa rémunération était constituée de commissions sur les prestations réalisées, complétées par une participation aux résultats de la société.

CE, 10^e et 9^e ch., 21 janv. 2021, n° 429996, Sté mutuelle d'assurance du bâtiment et des travaux publics (SMABTP), concl. A. Lallet (V. annexe 4)

27. Les décisions relatives aux établissements stables se suivent et permettent chacune d'ajouter une pierre à un édifice en mouvement. Alors que la doctrine se consacre en priorité à la question du pouvoir d'engager le commettant, le Conseil d'État précise ici la notion de dépendance contenue dans la définition de l'agent.

♦ La notion de dépendance n'est pas inconnue

28. L'article 5 du modèle de convention, qui définit la notion d'établissement stable, prévoit que même en l'absence de présence physique, une entreprise peut disposer d'une présence taxable du seul fait qu'elle exerce son activité par l'intermédiaire d'un agent qui dispose du pouvoir de l'engager (art. 5.5). Exception à l'exception, alors même que l'entreprise disposerait d'un agent qui a le pouvoir de l'engager, le § 6 de l'article 5 indique qu'elle ne dispose pas d'un établissement stable si l'agent jouit d'un statut indépendant à condition qu'il agisse dans le cadre ordinaire de son activité.

Un agent peut être considéré comme indépendant lorsque :
- d'une part, il agit en son nom propre, quelle que soit sa dénomination (courtier, depositaire, commissionnaire, etc.) ;

- d'autre part, il n'a pas de lien de subordination avec l'entreprise. La subordination ne doit être ni juridique, ce qui suppose par exemple l'absence de contrat de travail et de directive précise reçue de la part de l'entreprise représentée, ni économique, ce qui doit être démontré par l'existence d'un risque économique et le cas échéant, d'une analyse de l'exclusivité de l'activité.

29. Le dispositif rappelé ci-dessus était celui contenu dans la convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie de 1983, à son article 6, ce qui permet à la Haute assemblée de se référer aux commentaires du modèle de convention qui explicitent le sujet.

On retrouve ces éléments tant dans l'interprétation de l'administration fiscale¹⁹ que dans la jurisprudence²⁰.

L'administration précise certains éléments factuels d'analyse : « [...] doit être imposée l'entreprise étrangère dont le représentant est installé dans des locaux situés sur le territoire français, portant l'enseigne de l'entreprise et où il dispose d'un stock de marchandises pour satisfaire aux commandes reçues par lui, dès lors qu'il est muni d'une procuration lui donnant le pouvoir de traiter directement avec la clientèle. / Il en est de même d'une société étrangère qui fait fabriquer et livre en France les commandes reçues par elle à l'étranger, à la suite d'une publicité faite en France où elle a un représentant auquel elle transmet journalièrement les commandes reçues par elle et qui surveille la fabrication, fait des envois et enregistre les recouvrements. »²¹.

La jurisprudence reconnaît aussi cette position. Par exemple, dans le cas d'une société irlandaise ayant une activité de distribution d'avertisseurs de radars qui dispose d'un agent commercial se présentant comme « directeur commercial »²².

30. On notera que la notion de dépendance juridique est parfois plus subtile qu'une simple application des règles d'autres droits, comme le droit du travail. Ainsi, un salarié d'une société française mis à la disposition de la société mère anglaise en tant que directeur des ventes et du marketing mais continuant à être rémunéré par la société française n'a pas été considéré comme un agent dépendant de la société anglaise constituant pour celle-ci un établissement en France²³.

L'appréciation de l'indépendance d'un agent est ainsi, en pratique, parfois difficile à appréhender, et le cas analysé ici l'illustre à nouveau.

19 BOI-INT-DG-20-20-10, 5 août 2015, § 50 : « [...] / La notion d'agent dépendant se définit par opposition, aux plans juridique et économique, aux agents jouissant d'un statut indépendant : par exemple, des commissionnaires ou courtiers, lorsque ces derniers agissent dans le cadre normal de leurs activités (mais ces derniers peuvent alors avoir eux-mêmes un établissement stable dans l'État où ils exercent). / Une entreprise n'a pas un établissement stable dans un État du seul fait qu'elle y traite des affaires par l'intermédiaire de tels agents indépendants. / [...] »

20 CE, 17 juin 1966, n° 66590 : Rec. Lebon, p. 405 ; Dr. fisc. 1966, n° 30, comm. 759 ; Dupont 1966, p. 399.

21 BOI-IS-CHAMP-60-10-30, 1^{er} août 2018, § 120.

22 CAA Versailles, 28 sept. 2017, n° 13VE02636, Sté Inforad Ltd.

23 CAA Paris, 10 févr. 2011, n° 09PA06295, GE Capital Rail Ltd : Dr. fisc. 2011, n° 23, comm. 381, note F. Rontani.

♦ La notion conventionnelle de dépendance objet de la décision

31. En l'espèce, une société, la SMABTP, disposait d'un agent en Nouvelle-Calédonie (agent spécial d'assurance). Elle avait acquitté l'impôt sur le revenu localement, mais ayant réintégré les profits dans la base fiscale française à la demande des autorités fiscales, elle s'est retournée vers les autorités néo-calédoniennes pour obtenir l'élimination de la double imposition. Les deux administrations fiscales ont refusé.

32. La première question présentée au Conseil d'État est celle de la **dépendance juridique**. Cette notion est commentée de manière assez succincte dans le modèle OCDE et semble fondée sur une approche juridique de **revue des éléments contractuels** : « L'indépendance d'une personne par rapport à l'entreprise qu'elle représente s'apprécie en fonction de l'étendue des obligations qui lui incombent à l'égard de l'entreprise. Si les activités commerciales qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise sont soumises à des instructions détaillées de celle-ci, ou à un contrôle général de l'entreprise, cette personne ne peut être considérée comme indépendante de l'entreprise. Un autre critère important consistera à rechercher si le risque de l'entrepreneur doit être supporté par la personne ou par l'entreprise qu'elle représente »²⁴.

Les principes sont donc relativement simples. À chaque fois qu'une activité est déterminée/contrôlée par un principal, l'indépendance juridique peut être mise en cause. La question des instructions est ici importante même s'il est compliqué d'en déterminer la portée réelle. Est-ce une instruction sur la cible et ses caractéristiques, ou une instruction sur la liberté d'acceptation de clients en fonctions des caractéristiques de ceux-ci ? En l'espèce, le secteur de l'assurance n'aide pas à l'analyse car même si l'agent est indépendant et dispose du droit d'approcher les clients qu'il souhaite, les contraintes en matière d'assurance sont telles que les termes des contrats sont déjà pré-décidés ainsi que les tarifs et les limitations de responsabilité. Il nous semble que cette notion de liberté doit être appréciée en fonction de l'activité et ne doit pas conduire à systématiquement considérer qu'un agent d'assurance est un agent dépendant. S'il dispose de la liberté d'organisation de son activité et n'est pas exclusif, la question de sa possible indépendance subsiste selon nous. C'est partiellement le cas en l'espèce.

On s'étonnera du caractère essentiel pour le juge de la gestion des sinistres car l'activité de gestion de sinistres peut être sous traitée en partie et détachée de l'activité de commercialisation des contrats, ce qui est d'ailleurs souvent le cas dans de grandes organisations.

33. Les commentaires du modèle laissent par ailleurs une **marge d'interprétation fondée sur l'organisation réelle de l'activité**. Il est ainsi indiqué : « Les considérations suivantes sont à prendre en compte au moment de déterminer si un agent peut être considéré comme indépendant. Un agent indépendant est normalement responsable devant l'entreprise qu'il représente des résultats de

son travail, sans être soumis à un contrôle important de la façon dont il effectue ce travail. Il n'est pas soumis à des instructions précises de l'entreprise qu'il représente quant à la conduite du travail. Le fait que l'agent utilise les compétences et connaissances spécifiques de l'agent est une indication de son indépendance »²⁵.

L'objectif de ces commentaires nous semble être de réduire la portée du principe pour indiquer que le spectre de revue est au niveau de l'activité de l'agent et non uniquement dans la relation entre l'agent et l'entreprise. L'interprétation reste cependant incertaine.

34. Enfin, les commentaires du modèle ajoutent une précision sur la **nature du contrôle** : « La mise en œuvre d'un accord peut se caractériser par le fait qu'un agent va apporter des éléments substantiels d'information à une entreprise qu'il représente en ce qui concerne l'activité de l'entreprise réalisée aux termes de l'accord ; pour autant, ce n'est pas un critère permettant seul de déterminer que l'agent est dépendant, sauf si les renseignements sont fournis en vue d'obtenir l'agrément de l'entreprise sur la façon dont l'activité doit être menée. La fourniture d'informations simplement pour assurer le bon fonctionnement de l'accord et le maintien de bonnes relations avec l'entreprise n'est pas indicative d'une relation d'indépendance »²⁶.

L'influence doit excéder une influence normale. La difficulté est probablement que la notion varie selon les activités. Le cas de l'activité d'assurance est très incertain, dans la mesure où la gestion du risque client oblige par construction à une intervention sur l'activité du courtier. L'OCDE n'a pas souhaité automatiquement rendre cette activité constitutive d'un établissement stable²⁷.

♦ L'analyse d'appel confirmée

35. Notons tout d'abord que le Conseil d'État agissant en qualité de juge de cassation ne disposait pas d'une totale liberté pour analyser les faits.

En l'espèce, le point de départ de l'analyse ne diverge pas de l'approche standard de l'OCDE.

Le rapporteur public, M. Alexandre Lallet, souligne les faits qui selon lui sont importants : « Quoiqu'il en soit, la cour a caractérisé l'existence d'une très forte dépendance juridique en mettant en exergue la quasi-absence d'autonomie de l'intéressé dans la conception et la rédaction des contrats et la gestion des sinistres, ainsi que le droit de regard très étendu de la société sur son fonctionnement, ce dernier critère étant parfaitement opérant et ne constituant, dans le raisonnement de la cour, qu'un indice parmi d'autres, contrairement à ce qui est allégué. Le pourvoi se borne à faire valoir la liberté dont disposait l'agent dans l'organisation de son travail au quotidien, mais cette circonstance, si elle est susceptible d'exclure tout lien de subordination, ne nous convainc pas sur le fait que la cour aurait inexactement qualifié les faits de l'espèce. [...] »

24 Comm. ss art. 5 du modèle de convention, renuméroté 104 dans le modèle 2017.

25 Comm. ss art. 5 du modèle de convention, renuméroté 106 dans le modèle 2017.

26 Comm. ss art. 5 du modèle de convention, renuméroté 108 dans le modèle 2017.

27 Comm. ss art. 5 du modèle de convention, renuméroté 114 dans le modèle 2017.

Le rapporteur public accepte l'idée que l'indépendance de l'organisation de l'activité de l'agent est un élément qui permettrait d'établir une indépendance mais relève en l'espèce que la cour n'a pas considéré que c'était le cas. Cet élément est important car effectivement, il nous semble que l'argument de la liberté d'organisation de l'activité est un élément essentiel pour établir l'indépendance en dépit de contrôle du principal sur la rédaction des contrats. Nous conservons donc un doute sur la démonstration de la cour. Ceci d'autant que l'activité d'assurance met en cause la responsabilité de la compagnie d'assurance qui prend en compte les sinistres.

36. Le Conseil indique qu'« il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que la cour a, pour établir l'absence d'indépendance de l'agent spécial de la SMABTP, relevé qu'il proposait à la souscription des contrats de la société adaptés, sur instruction de cette dernière, aux spécificités locales, que le contrat le liant à la société définissait les critères qu'il devait appliquer pour la gestion des sinistres, qu'il était soumis à son pouvoir de contrôle et d'inspection, qu'il devait satisfaire à toute demande de communication de document de sa part et que sa rémunération était constituée de commissions sur les prestations réalisées complétées par une participation aux résultats de la société. En déduisant de l'ensemble de ces éléments que cet agent spécial ne jouissait pas d'un statut indépendant au sens de

la convention fiscale et que la SMABTP devait donc être regardée comme disposant d'un établissement stable en Nouvelle Calédonie, la cour n'a pas inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis. »

La conclusion est claire, la liberté d'action de l'agent dans le cadre de son activité n'a pas convaincu le juge.

37. Sur l'**indépendance économique**, le rapporteur public indique : « En l'espèce, la cour n'a pas caractérisé l'existence d'une réelle dépendance économique. En particulier, elle n'a pas relevé que l'agent spécial travaillait exclusivement pour la SMABTP – au contraire, dans l'affaire polynésienne, elle a constaté qu'il exerçait son activité pour le compte d'autres compagnies d'assurances. Le rappel des conditions de rémunération de l'agent spécial est quant à lui ambigu puisque la cour relève que la rémunération couvrirait « l'intégralité des prestations accomplies par lui », ce qui ne dit rien, nous semble-t-il, de son montant rapporté aux charges supportées, avant de se borner à préciser que cette rémunération prenait la forme d'une commission selon un barème fixé par le contrat et d'une participation aux bénéfices de 7,5 % des recettes de l'exercice nette de la rémunération de l'agent et des sinistres payés. Il n'y a là rien de très caractéristique d'un lien de dépendance économique, nous semble-t-il ».

Le lien de dépendance juridique suffisait. On notera que dans ce cas les doutes n'ont pas profité au contribuable.

R. COIN ■

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : TA Montreuil, 10^e ch., 2 févr. 2021, n° 1804109, SA GV Royale Mansions, concl. G. Thobaty

Annexe 2 : BOI-RES-BIC-000070, 17 févr. 2021

Annexe 3 : CE, 8^e ch., 29 déc. 2020, n° 434257

Annexe 4 : CE, 10^e et 9^e ch., 21 janv. 2021, n° 429996, Sté mutuelle d'assurance du bâtiment et des travaux publics (SMABTP), concl. A. Lallet