

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

> **Déductibilité des « pertes définitives » d'un établissement stable** - La CJUE juge que la liberté d'établissement ne s'oppose pas à ce qu'un État membre refuse la déduction de pertes définitives réalisées par un établissement stable situé dans un autre État membre s'il a renoncé à l'imposition des profits réalisés par un tel établissement en application de la convention fiscale qu'il a conclue avec l'État dans lequel cet établissement est situé (V. § 1).

Domicile et résidence

> **Personnes physiques - Transfert du domicile fiscal hors de France (exit tax, CGI, art. 167 bis)** - Le TA de Montreuil juge que le dégrèvement de l'exit tax prévu par le deuxième alinéa du 2 du VII de l'article 167 bis du CGI en cas de décès n'est pas applicable en cas de décès d'un seul des deux conjoints, lorsque l'imposition a été établie au nom des époux soumis à une imposition commune, quand bien même le conjoint décédé détenait l'intégralité des parts sur lesquelles les plus-values ont donné lieu aux impositions (V. § 7).

Établissement stable

> **Agent dépendant - Activité de mise à disposition de personnel** - Le Conseil d'État rejette le pourvoi formé contre un arrêt d'appel commenté dans la revue (CAA Nantes, 9 sept. 2021, n° 19NT04286, Min. c/ SA Bouygues TP, concl. L. Chollet : FI 1-2022, n° 3, § 222, comm. R. Coin), considérant que la société chypriote en cause a exercé son activité de mise à disposition de personnel au service de la société française par l'entremise, en la personne de sa représentante légale en France, d'un agent dépendant disposant des pouvoirs d'engager la société, caractérisant l'existence d'un établissement stable dont les bénéficiaires étaient imposables en France en application des articles 5 et 7 de la convention fiscale franco-chypriote du 18 décembre 1981 (V. § 11).

Territorialité des impôts

1. Territorialité des impôts - Déductibilité des « pertes définitives » d'un établissement stable - Liberté d'établissement - Convention fiscale - La CJUE juge que la liberté d'établissement ne s'oppose pas à ce qu'un État membre refuse la déduction de pertes définitives réalisées par un établissement stable situé dans un autre État membre s'il a renoncé à l'imposition des profits réalisés par un tel établissement en application de la convention fiscale qu'il a conclue avec l'État dans lequel cet établissement est situé.

CJUE, 4^e ch., 22 sept. 2022, C-538/20, Finanzamt B c/W AG, concl. A. Collins (V. annexe 1)

2. Ceux qui espéraient pouvoir déduire systématiquement les pertes définitives réalisées dans des établissements stables étrangers vont une nouvelle fois déchanter : par la décision commentée, la Cour de justice vient de poser une nouvelle barrière protectrice des intérêts des États.

3. Dans cette affaire, une société anonyme allemande, dont l'activité consiste en l'exploitation d'une banque de négociation de valeurs mobilières, avait ouvert, en août 2014, une succursale au Royaume-Uni ; comme cette succursale ne réalisait pas de bénéfices, la société avait procédé à sa fermeture au cours du premier semestre de l'année 2007. Les pertes subies par la succursale n'avaient donc pas pu être reportées fiscalement au Royaume-Uni. La société pensait que, sur le fondement de l'arrêt rendu précédemment par la Cour de justice dans l'affaire *Bevola*¹, elle était fondée, dans ces conditions, à déduire en Allemagne les pertes britanniques. Mais l'administration allemande n'a pas été du même avis et elle a refusé de tenir compte de ces pertes pour la détermination de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle dus par la société allemande au titre de l'exercice 2007. La société a alors porté l'affaire au contentieux ; elle a eu gain de cause en première instance, mais l'administration a saisi la Cour fédérale des finances, qui a elle-même posé une question préjudicielle à la Cour de justice au motif que la jurisprudence n'apportait pas de réponse claire aux conséquences de la liberté d'établissement lorsqu'une convention fiscale prévoit que le résultat d'une succursale étrangère est exonéré dans l'État de résidence de la société.

4. Pour répondre, la Cour de justice a commencé par rappeler que la liberté d'établissement vise non seulement à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, mais aussi à interdire que l'État membre

d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre de l'un de ses ressortissants ou d'une société constituée conformément à sa législation. Elle a ensuite constaté que la convention fiscale conclue entre l'Allemagne et le Royaume-Uni stipule que les bénéfices imputables à l'établissement stable britannique d'une société allemande sont exclus de l'assiette de l'impôt allemand sur les sociétés sous réserve qu'ils soient soumis à l'impôt britannique et qu'il en va de même, symétriquement, en cas de pertes.

L'arrêt poursuit en relevant que les sociétés allemandes bénéficient d'un avantage fiscal puisqu'elles peuvent prendre en compte les pertes subies par un établissement stable allemand et que leur dénier ce droit s'agissant des pertes subies par un établissement stable situé dans un autre État membre crée une différence de traitement susceptible d'avoir un effet dissuasif. La Cour souligne ensuite qu'une telle différence de traitement n'est admissible que si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables² et suit alors un **raisonnement inédit** :

- s'agissant des mesures prévues par un État membre afin de prévenir ou d'atténuer la double imposition des bénéfices d'une société résidente, les sociétés qui détiennent un établissement stable situé dans un autre État membre ne se trouvent pas, en principe, dans une situation comparable à celle des sociétés possédant un établissement stable dans leur État de résidence ;

- mais la situation redevient comparable lorsque la législation fiscale nationale assimile elle-même ces deux catégories d'établissement aux fins de la prise en compte des pertes et des bénéfices qu'ils réalisent ; tel est le cas de la législation allemande, qui impose les sociétés allemandes également sur les résultats de leurs établissements étrangers ;

- sauf lorsque l'État membre de résidence a renoncé, en vertu d'une convention fiscale, à exercer son pouvoir d'imposition sur les résultats d'un établissement stable situé dans un autre État membre ; dans ce cas, la situation d'une société résidente détenant un établissement stable dans l'autre État n'est pas comparable à celle d'une société résidente détenant un établissement stable situé dans son État de résidence au regard des mesures prises par ce dernier en vue de prévenir ou d'atténuer la double imposition des bénéfices et, symétriquement, la double déduction des pertes.

Par suite, dès lors que, en application d'une convention fiscale, l'Allemagne a renoncé à imposer les bénéfices et les pertes d'un établissement étranger, une société allemande qui dispose d'un tel établissement n'est pas dans une situation comparable à celle d'une société allemande disposant d'un établissement allemand au regard de l'objectif consistant à prévenir ou à atténuer la double imposition des bénéfices et, symétriquement, la double prise en compte des pertes. La Cour en conclut que, dans ces conditions, il n'y a pas de restriction à la liberté d'établissement et que l'Allemagne pouvait à bon droit refuser la déduction des pertes britanniques.

¹ CJUE, gde ch., 12 juin 2018, C-650/16, A/S Bevola, Jens W. Trock ApS : RJF 11/18 n° 1186 ; V. Renoux et A. Damas, Déduction des pertes définitives des filiales européennes au sein de l'intégration fiscale : genèse et perspectives : FI 4-2019, n° 3.2.

² On devrait plutôt dire « similaire » ou « analogue », mais tel est le vocabulaire de la Cour.

5. En réalité, la Cour ne revient pas sur la solution donnée par l'arrêt *Bevola* précité, mais elle la cantonne. Dans l'affaire *Bevola*, qui concernait une société danoise ayant réalisé des pertes dans une succursale finlandaise qui avait été fermée et dont les pertes n'avaient pu être déduites en Finlande et ne pouvaient l'être à l'avenir, la Cour avait jugé qu'une société d'un État membre qui pourrait déduire les pertes encourues dans un établissement national peut les déduire si elles sont encourues par un établissement stable situé dans un autre État membre à condition qu'elle ait épuisé toutes les possibilités de déduire ces pertes dans l'État de situation de l'établissement et qu'elle ait cessé de réaliser une quelconque recette dans cet État de sorte qu'il n'existe plus aucune possibilité pour que les pertes puissent être prises en compte dans cet État. Pour la Cour, la situation d'une société résidente détenant un tel établissement n'était pas différente de celle d'une société résidente détenant un établissement stable résident, au regard de l'objectif de prévention de la double déduction des pertes, la capacité contributive d'une société détenant un établissement stable étranger ayant subi des pertes définitives étant affectée de la même manière que celle d'une société dont l'établissement stable domestique a subi des pertes, de sorte que les deux situations sont bien comparables. Mais la différence que voit la Cour avec la situation jugée dans l'arrêt *W* ici commenté, dont le moins que l'on puisse dire est qu'elle ne saute pas aux yeux, tient à ce que, dans l'affaire *Bevola*, l'État de résidence n'avait pas renoncé, au moyen d'une convention fiscale, à son pouvoir d'imposer les résultats de l'établissement étranger ; il avait décidé unilatéralement de ne pas prendre en compte les bénéfices réalisés et les pertes subies par des établissements stables étrangers, alors qu'il aurait été compétent pour le faire³. Pour la Cour, c'est cette différence qui justifie la différence de solution entre l'arrêt *Bevola* et l'arrêt *W*, étant donné que, dans la situation jugée par l'arrêt *W*, le droit interne allemand prévoit que les sociétés allemandes sont imposables sur l'ensemble de leurs revenus et que ce n'est qu'en vertu de la convention fiscale conclue entre l'Allemagne et le Royaume-Uni que les profits réalisés par un établissement stable britannique d'une société allemande sont exonérés d'impôt en Allemagne. **Sans qu'on en perçoive clairement la logique, la solution qui résulte désormais de la jurisprudence tient donc au fondement juridique de l'exonération des résultats étrangers** : on comprend que les pertes définitives réalisées par un établissement étranger sont déductibles si le droit interne prévoit un régime de territorialité, mais qu'elles ne le sont pas si la non-prise en compte des résultats étrangers résulte d'une convention fiscale.

3 Dans ses conclusions sous l'arrêt *W*, l'avocat général Anthony Collins relevait que « l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt *Bevola* et Jens W. Trock portait sur une législation danoise qui excluait la possibilité pour une société résidente de déduire de son bénéfice imposable des pertes subies par son établissement stable situé dans un autre État membre, et ce même lorsque ces pertes ne pouvaient définitivement plus être prises en compte dans cet autre État membre, à moins que cette société résidente n'eusse opté pour un régime d'intégration fiscale internationale, faisant l'objet de conditions strictes. À l'inverse, une société résidente aurait pu procéder à cette déduction si son établissement stable avait été situé au Danemark » (pt 42).

6. Évidemment, cette différence, désormais identifiée par la Cour, n'apparaissait pas dans l'arrêt *Bevola* et c'est la raison pour laquelle la société a eu gain de cause en première instance, et qu'elle avait d'ailleurs été soutenue par la Commission européenne au cours de la procédure suivie devant la Cour de justice ; **il n'est cependant pas certain que la restriction désormais posée par la Cour ait réellement des conséquences négatives en ce qui concerne la France.**

En effet, en France, c'est la loi qui prévoit que seuls les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France sont passibles de l'impôt sur les sociétés⁴. Autrement dit, la situation française est apparemment semblable à la situation danoise qui avait donné lieu à la solution favorable retenue par l'arrêt *Bevola* ; pour reprendre la formulation de la Cour, la France a décidé unilatéralement de ne pas prendre en compte les bénéfices réalisés et les pertes subies par des établissements stables étrangers de sociétés françaises. La Cour administrative d'appel de Versailles a d'ailleurs récemment reconnu à une société française la possibilité de déduire les pertes consécutives à la liquidation d'une succursale luxembourgeoise en 2015, dès lors qu'elle avait épuisé toutes les possibilités de déduction des pertes de sa succursale que lui offrait le droit luxembourgeois et qu'elle avait cessé de percevoir de celle-ci une quelconque recette, la succursale ayant cessé toute activité et ayant été radiée du registre du commerce luxembourgeois⁵.

Il y a tout de même lieu de remarquer que, dans cette dernière affaire, la non-prise en compte des profits et des pertes réalisés par une société française dans un établissement luxembourgeois résultait non seulement du droit interne, mais aussi de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, alors applicable, qui stipule que les résultats d'un établissement luxembourgeois d'une société française ne sont imposables qu'au Luxembourg⁶. On attendra donc avec intérêt la suite du contentieux, qui devra trancher si c'est la solution *Bevola* qui prévaut si c'est la solution *W*.

Dans la mesure où la convention fiscale ne fait, en ce qui concerne l'exonération des profits et la non-prise en compte des pertes, que confirmer le droit interne français, il serait raisonnable, à notre avis, de retenir la première solution et d'admettre la déductibilité des pertes définitives, mais, comme toujours au contentieux, et particulièrement devant la Cour de justice qui sera sans doute saisie d'une nouvelle question préjudicielle, l'incertitude demeure pour le moment.

B. GOUTHIÈRE ■

4 CGI, art. 209, I.

5 CAA Versailles 9 juin 2022 n° 19VE03130, Min. c/ Sté Financière Spie Batignolles : FI 4-2022, n° 4, § 19, comm. C. Ménard. Cet arrêt fait l'objet d'un pourvoi enregistré sous le n° 466062.

6 L'article 4 (3) de cette convention stipule que « Les revenus des entreprises industrielles, minières, commerciales ou financières ne sont imposables que dans l'État sur le territoire duquel se trouve un établissement stable » et l'article 19 ajoute que « les revenus qui, d'après les dispositions de la présente Convention, ne sont imposables que dans l'un des deux États ne peuvent pas être imposés dans l'autre État, même par voie de retenue à la source ».

Domicile et résidence

Personnes physiques

7. Domicile fiscal - Transfert hors de France - Imposition à la sortie (*exit tax*, CGI, art. 167 bis) - Dégrèvement - Décès de l'un des deux conjoints soumis à imposition commune - Absence de dégrèvement pour le conjoint survivant - Le TA de Montreuil juge que le dégrèvement de l'*exit tax* prévu par le deuxième alinéa du 2 du VII de l'article 167 bis du CGI en cas de décès n'est pas applicable en cas de décès d'un seul des deux conjoints, lorsque l'imposition a été établie au nom des époux soumis à une imposition commune, quand bien même le conjoint décédé détenait l'intégralité des parts sur lesquelles les plus-values ont donné lieu aux impositions.

TA Montreuil, 1^{er} ch., 17 mars 2022, n° 1810621, Fiat, C+ (V. annexe 2)

8. La situation de la famille Baud-Fiat continue d'alimenter la réflexion sur le fonctionnement de l'*exit tax*. Lors de notre dernière chronique, nous avons pu commenter les conséquences fiscales du départ de M. et Mme Baud en Suisse, en décembre 2011, telles que jugées par la Cour administrative d'appel de Versailles (v. FI 3-2022, n° 3, § 1, p. 92).

Au même moment, la sœur de M. Baud et son époux s'expatriaient en Belgique. Les deux couples ont alors dû en découdre avec l'administration fiscale, cette dernière leur réclamant à chacun 58 M€. Dans cette seconde affaire, le Tribunal administratif de Montreuil a été amené à se prononcer sur l'impact du décès de Mme Fiat sur l'*exit tax* calculée sur la plus-value latente existant sur les titres dont elle était propriétaire.

9. Les juges semblaient encore avoir bien en tête la précédente affaire, allant jusqu'à confondre le frère et la sœur, les « époux Fiat » devenant ici ou là dans le jugement « M. et Mme Baud ». Aussi, comme M. et Mme Baud précédemment, les époux Fiat ont usé, sans succès, des mêmes arguments pour tenter de combattre l'*exit tax*, sur le fondement de la convention fiscale franco-belge, de l'article premier du Premier protocole additionnel à la Convention EDH ou encore de l'article 21 du Traité de fonctionnement de l'Union européenne.

10. En revanche, afin de justifier l'obtention d'un dégrèvement, M. Fiat faisait valoir que son épouse est décédée en octobre 2018 et qu'elle était propriétaire de l'intégralité des parts sur lesquelles les plus-values ont donné lieu à *exit tax*. À titre de rappel, l'article 167 bis, VII, 2 du CGI prévoit en effet que l'imposition est dégrévée en cas de « décès du contribuable ».

Le tribunal administratif toutefois, s'appuyant sur l'article 6 du CGI, selon lequel « en cas de décès de l'un des conjoints, l'impôt afférent aux bénéfices et revenus non encore taxés est établi au nom des époux », et, sans que l'on comprenne véritablement pourquoi,

sur l'article 204 du CGI⁷, conclut que M. Fiat ne peut obtenir le dégrèvement prévu par l'article 167 bis du CGI précité.

Une telle analyse nous apparaît infondée en droit et révèle une méconnaissance des règles de fonctionnement de l'*exit tax*. Selon ce dispositif, Mme Fiat a été considérée comme ayant cédé sa participation la veille de son départ. La plus-value latente était alors à reporter sur la déclaration commune des époux. Comme indiqué ci-avant, en cas de décès du contribuable réputé avoir cédé ses titres, l'impôt est dégrévée. Autrement dit, le législateur a prévu une extinction de la fiction fiscale initiale en cas de décès : la prétendue cession originelle s'évanouit et un dégrèvement est en conséquence prononcé d'office. Combiner ce dispositif avec les règles de l'imposition commune des couples, qui ne sont que des modalités de déclaration de faits générateurs d'impôts réalisés par l'un ou l'autre des époux, n'a pas de sens.

On notera que cette décision n'a pas fait l'objet d'appel de la part du contribuable. Compte tenu des montants en jeu, on en déduit que même l'administration, disposant pourtant d'une décision favorable, n'a pas suivi une telle analyse. On ne peut que s'étonner d'un traitement de cette affaire aussi sévère qu'injustifié par le tribunal de Montreuil.

F. LE MENTEC ■

Établissement stable

11. Établissement stable - Agent dépendant - Convention franco-chypriote du 18 décembre 1981 (art. 5.5) - Activité de mise à disposition de personnel - Le Conseil d'État rejette le pourvoi formé contre un arrêt d'appel commenté dans la revue (CAA Nantes, 9 sept. 2021, n° 19NT04286, Min. c/ SA Bouygues TP, concl. L. Chollet : FI 1-2022, n° 3, § 222, comm. R. Coin), considérant que la société chypriote en cause a exercé son activité de mise à disposition de personnel au service de la société française par l'entremise, en la personne de sa représentante légale en France, d'un agent dépendant disposant des pouvoirs d'engager la société, caractérisant l'existence d'un établissement stable dont les bénéfices étaient imposables en France en application des articles 5 et 7 de la convention fiscale franco-chypriote du 18 décembre 1981.

CE, 8^e et 3^e ch., 5 juill. 2022, n° 458293, Sté Bouygues TP, concl. R. Victor : Lebon T. (V. annexe 3)

⁷ L'article 204 dispose que « 1. Dans le cas de décès du contribuable ou de l'un ou l'autre des époux soumis à une imposition commune, l'impôt sur le revenu est établi en raison des revenus dont le défunt a disposé pendant l'année de son décès et des bénéfices industriels et commerciaux réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé. L'impôt porte également sur les revenus dont la distribution ou le versement résulte du décès, s'ils n'ont pas été précédemment imposés et sur ceux que le défunt a acquis sans avoir la disposition antérieurement à son décès. / [...] »

12. L'exercice de commenter une décision dans une affaire que nous avons commentée en appel s'avère hasardeux. Soit les critiques ou analyses sont validées, auquel cas vous passez pour un observateur aguerri. Soit elles sont infirmées ou ignorées, et vous êtes alors un analyste sans compétence. Selon nous, les deux assertions sont erronées car le principal facteur manque : celui pour l'analyste d'avoir été au plus près des échanges d'arguments factuels qui permettent non seulement de comprendre les fondements techniques, mais plus encore, d'appréhender l'incertitude liée à la conviction du juge. Pour être honnête, c'est un exercice qui nous affectionne, même si parfois la décision de la Haute juridiction laisse un sentiment d'incertitude (cf. nos commentaires sur l'affaire du régime tunisien des entreprises exportatrices commentée en appel⁸ et en cassation⁹).

Cette remarque liminaire est désormais encore plus importante dès lors que la durée des procédures se raccourcit, notamment dans l'affaire ici commentée, jugée en appel le 9 septembre 2021 pour une décision du Conseil d'État du 5 juillet 2022.

Sans révéler la fin de l'épisode, nous pouvons probablement affirmer que la décision du Conseil n'est pas totalement divergente de notre analyse en appel même si le cheminement de l'analyse technique suscite certaines interrogations. Les faits semblaient, au terme de la procédure pénale, si déterminants sur une présence en France de la société étrangère qu'il eût été compliqué d'échapper à la conclusion retenue sur le fondement d'éléments dont la discussion aurait été considérée par certains comme des arguties.

◆ Une situation de fait relativement classique

13. La fiscalité n'échappe pas au principe qui veut que travailler avec des intermédiaires peu fiables peut créer des problèmes pour le donneur d'ordres. Bouygues, pourtant au fait de cette question, semble s'être laissé emprisonner dans une situation dont il n'était pas l'instigateur à l'origine même si peut être en a-t-il profité en raison de tarifs qui auraient pu être « compétitifs » en raison de l'absence d'imposition présumée en France du contractant. Nous n'avons aucune information sur le fait de savoir si cet élément a été discuté dans le cadre de la procédure.

En fiscalité, un malheur arrive rarement seul (adage encore plus vrai en matière d'établissement stable). On ne peut oublier que la société est recherchée non seulement en matière d'impôt sur les sociétés mais aussi d'impositions annexes, utilisant en matière de territorialité des fondements partagés : CVAE, taxe d'apprentissage, participation de l'employeur à la formation professionnelle continue.

8 CAA Paris, 30 juin 2020, n° 18PA02724, SA Observatoire d'Economie Appliquée (OBEA), concl. A. Stoltz-Valette. - CAA Lyon, 5^e ch., 29 sept. 2020, n° 18LY03637, SAS CEGID, concl. J.-P. Vallecchia : FI 4-2020, n° 3, § 13, comm. R. Coin.

9 CE, 2 févr. 2022, n° 443018, Min. c/ Sté Observatoire d'économie appliquée (OBEA) et CE, 2 févr. 2022, n° 446664, Min. c/ Sté CEGID, concl. E. Bokdam-Tognetti : FI 2-2022, n° 3, § 1, comm. R. Coin.

14. La société Bouygues se trouvait dans cette situation à la suite d'une poursuite pénale à l'encontre de son fournisseur et n'était poursuivie qu'en raison de ce lien entre donneur d'ordres et fournisseur. On comprend aisément la logique qui veut que le meilleur moyen d'éliminer des comportements frauduleux est d'en rendre responsable celui qui connaît la situation par définition cachée aux autorités. On peut toutefois noter que la société Bouygues n'a été condamnée qu'à une peine de principe devant la juridiction pénale. Était-ce pour maintenir une incrimination même minime qui est à la source de la poursuite fiscale ?

Le rapporteur public fait mention de la poursuite sans tirer de conséquences de la modicité de la peine pénale. Nous ne soulignerons jamais assez que l'existence d'une procédure pénale peut influencer l'opinion du juge fiscal et surtout, entraîne systématiquement des poursuites fiscales lorsque celles-ci sont possibles. Il nous semble qu'au contraire la légèreté de la peine au pénal aurait pu renforcer la nécessité de ne pas uniquement se fier aux faits établis dans la procédure pénale mais entraîner une plus grande autonomie en matière fiscale. Cela n'a pas été le cas. La complexité organisationnelle de la situation de fait n'était probablement pas discutable, en particulier à ce stade de la procédure.

Sur ce point, le rapporteur public fonde son approche sur le fait que la société n'avait pas contesté les faits et l'analyse du côté pénal faisant apparaître une absence totale de substance dans le pays de localisation du siège de la société mais au contraire une présence dans les pays de l'Est (sous forme d'établissements stable ?). La non-discussion des faits avait été remarquée en appel, où la société discutait le principe même de la solidarité.

En pratique, imaginer qu'un rapporteur public puisse, en matière fiscale, aller contre des faits établis et non contestés en matière pénale, peut apparaître improbable.

◆ Des analyses théoriques pouvant entraîner des interrogations « passagères » mais une conclusion convaincante

15. Lors de l'analyse de la décision d'appel, nous avons noté l'incertitude et les divergences entre l'analyse développée par le rapporteur public et par la cour en ce qui concerne le fondement de la décision.

Devant le Conseil d'État, le rapporteur public clarifie sa compréhension de l'analyse de la cour en appel se fondant sur :

- un argumentaire principal, qui constate que la société dispose d'un chantier qui constituait un établissement stable au regard de la convention fiscale applicable ;
- mais aussi un argumentaire subsidiaire, selon lequel la société chypriote dispose d'une installation fixe d'affaires en France sur le lieu du chantier de l'EPR de Flamanville et d'un représentant capable de l'engager.

Devant le Conseil d'État, le rapporteur public clarifie sa compréhension de l'analyse de la cour en appel se fondant sur :

- un argumentaire principal, qui constate que la société dispose d'un chantier qui constituait un établissement stable au regard de la convention fiscale applicable ;
- mais aussi un argumentaire subsidiaire, selon lequel la société chypriote dispose d'une installation fixe d'affaires en France sur le lieu du chantier de l'EPR de Flamanville et d'un représentant capable de l'engager.

Le rapporteur public du Conseil d'État, dans un premier temps accepte l'argument invoqué par la société que l'activité considérée ne serait pas un chantier au sens de la convention. Cette analyse est fondée sur le fait que ce n'est pas la société étrangère qui disposait d'un chantier mais la société construisant l'EPR. Il admet aussi que la qualification d'installation

fixe d'affaires n'est pas convaincante. Il conclut toutefois à la présence d'un représentant permanent ayant le pouvoir d'engager la société chypriote. Ces conclusions permettent d'éclairer la décision de la juridiction. À titre personnel, la définition du chantier telle que décrite dans les commentaires du modèle OCDE de convention fiscale nous paraît suffisamment étendue pour couvrir la situation de l'espèce¹⁰.

16. En l'espèce, le Conseil d'État, suivant son rapporteur public, ne fait que confirmer l'analyse de la cour d'appel sur le fondement de l'existence d'un agent dépendant disposant des pouvoirs d'engager la société chypriote. La conclusion est convaincante, même si les fondements utilisés nous laissent dans le même état d'esprit qu'en appel, et ne permettent pas de faire évoluer la question de l'analyse de différences possibles entre une situation de chantier, une situation d'agent dépendant ou d'installation fixe d'affaires.

D'un point de vue tactique, se placer dans le cadre d'une analyse sur l'existence d'un chantier aurait permis d'apporter des précisions quant à la détermination du délai conventionnel et de la continuité des engagements successifs pour déterminer si le délai conventionnel était atteint. Nous n'avons pas de détails sur la cohérence démontrée géographique et opérationnelle des interventions successives et si par exemple des interventions à la demande devraient être identifiées comme jointes pour déterminer le délai de douze mois. En particulier si chaque intervention dépassait 30 jours. La question du caractère auxiliaire se serait alors posée.

¹⁰ Commentaires OCDE (2017), comm. 50 et s. sous l'article 5.

Ainsi, une activité proche de celle du chantier mais suffisamment différente pour ne pas relever de cette qualification ne pourrait-elle pas simplement être considérée comme préparatoire et surtout auxiliaire à celle exercée en France ? Cette analyse nécessiterait de connaître l'activité de la société chypriote qui à première vue n'avait pas d'activité à Chypre mais exerçait son activité au travers de bureaux situés dans des pays d'Europe de l'Est. L'activité de l'entreprise utilisée pour la comparaison du caractère auxiliaire est-elle celle exercée par le siège ou par l'entité y compris au sein de ses bureaux étrangers ? Nous pensons que des arguments existent pour considérer dans son ensemble l'activité en incluant les bureaux étrangers mais la solution n'est pas certaine. L'activité de la société était donc celle de holding ou celle de mise à disposition de salariés. Dans les deux cas, la qualification d'activité auxiliaire paraît douteuse sauf à considérer que l'activité principale exercée en France est celle de chantier alors que la mise à disposition de personnels constituerait une opération accessoire et auxiliaire. Le juge n'aurait peut-être pas eu la patience d'écouter un tel argumentaire jusqu'au bout...

17. La conclusion de la Haute assemblée semblait écrite d'avance à l'énoncé même des faits. L'analyse de chacun d'entre eux pris isolément paraissait peu convaincante et aurait permis de tolérer des activités qui peuvent poser des problèmes en matière sociale et de concurrence avec des activités similaires organisées de France et soumises à l'impôt dans ce pays. Le juge de l'impôt ne pouvait cautionner cela.

R. COIN ■

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CJUE, 4^e ch., 22 sept. 2022, C-538/20, Finanzamt B c/ W AG, concl. A. Collins

Annexe 2 : TA Montreuil, 1^{re} ch., 17 mars 2022, n° 1810621, Fiat

Annexe 3 : CE, 8^e et 3^e ch., 5 juill. 2022, n° 458293, Sté Bouygues TP, concl. R. Victor