

TERRITORIALITÉ RÉSIDENCE ÉTABLISSEMENT STABLE

Chronique d'actualité



Raphaël COIN
Avocat au barreau
de Paris, cabinet Affidavit
Docteur en droit



Bruno GOUTHIÈRE
Avocat associé, CMS Francis
Lefebvre Avocats



Franck LE MENTEC
Avocat associé,
Cohen & Gresser LLP

Domicile et résidence

> **Personnes physiques - Domicile fiscal - Caractérisation dans l'État étranger** - Dans le cadre d'un redressement ISF, l'administration fiscale a considéré que des contribuables imposés au forfait en Suisse avaient en France le centre de leurs intérêts économiques et, partant, leur domiciliation fiscale au sens de l'article 4 B du CGI. L'administration fiscale, puis les juges du fond, ont refusé de considérer que les contribuables étaient également fiscalement domiciliés en Suisse au sens de la convention fiscale franco-suisse en raison de leur imposition d'après la dépense en Suisse dont la base de calcul était très inférieure à l'ensemble de leurs revenus. La Cour de cassation censure l'arrêt d'appel en considérant, eu égard à la reconnaissance de leur qualité de contribuable par les autorités suisses, qu'il existait un conflit de résidence devant être tranché en application des critères successifs de résidence prévus par la convention fiscale franco-suisse (V. § 1).

> **Transfert (exit tax)** - Le TA de Montreuil juge que l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale prévoyant jusqu'au 1^{er} janvier 2014 le maintien des prélèvements sociaux à la charge de redevables de l'exit tax à l'expiration d'un délai de huit ans n'est pas contraire à la liberté d'établissement. Néanmoins,

pour n'être pas disproportionnées, ces dispositions doivent s'entendre comme ne permettant pas, pour les contribuables dont la volonté d'éluider l'impôt n'est pas établie, le recouvrement immédiat des cotisations supplémentaires en matière de prélèvements sociaux liées à un rehaussement de la plus-value. Il accorde donc à ceux-ci le sursis de paiement des cotisations supplémentaires de prélèvements sociaux auxquelles ils avaient été assujettis (V. § 3).

> La loi de finances pour 2022 corrige l'article L. 136-6, I du code de la sécurité sociale afin d'éviter tout risque de double-imposition aux prélèvements sociaux lorsqu'une cession de titres de société à prépondérance immobilière entre à la fois dans le champ d'application de l'exit tax prévue à l'article 167 bis du CGI (application de l'article L. 136-6, e bis du CSS), et dans le champ d'application du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du même code (application de l'article L. 136-7, I bis du CSS). Ce risque résultait d'une malfaçon lors de l'adoption de la loi de finances pour 2019 (V. § 8).

...

> **Personnes morales - Résidence fiscale** - La CAA de Paris valide la résidence fiscale en Israël de sociétés bénéficiaires de versements de source française et permet ainsi une exonération de la retenue à la source de l'article 182 B du CGI en application de la convention fiscale franco-israélienne. Bien que les factures mentionnaient des adresses à Hong Kong et aux Iles Vierges britanniques, le contribuable avait produit deux attestations par lesquelles les autorités fiscales israéliennes ont certifié que ces sociétés étaient résidentes de l'État d'Israël au sens de la convention fiscale bilatérale et qu'elles y avaient respecté leurs obligations déclaratives. La cour estime que l'administration ne remet pas utilement en cause la véracité des informations contenues dans ces attestations ni ne soutient que les sociétés en cause auraient bénéficié en Israël d'un régime fiscal qui leur aurait permis d'échapper à l'impôt dans ce pays (V. § 11).

Établissement stable

> **Agent dépendant** - Nouvel épisode dans le feuilleton jurisprudentiel sur la caractérisation d'une filiale en établissement stable, l'arrêt rendu sur renvoi par la CAA de Paris dans l'affaire *Conversant International Ltd*

suit fidèlement la voie tracée par le Conseil d'État, tant en matière d'IS que de TVA. La cour estime toutefois que l'administration n'était pas fondée à tirer de conséquences fiscales de ce que la société irlandaise avait exercé une activité en France sans la déclarer, tant en ce qui concerne l'extension du délai de reprise que l'application des pénalités de 80 % pour activité occulte (V. § 13).

> **Chantier de construction d'une durée supérieure à 12 mois - Installation fixe d'affaires** - La CAA de Nantes valide l'existence d'un établissement stable d'une société chypriote à un double titre : 1° le personnel mis à disposition du donneur d'ordre par cette société en France constituait une équipe structurée de personnels du bâtiment, ce qui caractérisait un chantier de construction dont la durée était supérieure à douze mois ; 2° la société chypriote disposait en tout état de cause d'une installation fixe d'affaires, au regard des représentants permanents qu'elle employait sur le site du chantier, en charge de recrutement de personnel uniquement à destination de la France, et du fait que les contrats-cadre de mise à disposition du personnel avaient été signés en France (V. § 22).

Domicile et résidence

Personnes physiques

1. Domicile fiscal - Caractérisation dans l'État étranger - Contribuable domicilié en France et imposé au forfait en Suisse - Conflit de résidence au sens de la convention franco-suisse (oui) - Dans le cadre d'un redressement ISF, l'administration fiscale a considéré que des contribuables imposés au forfait en Suisse avaient en France le centre de leurs intérêts économiques et, partant, leur domiciliation fiscale au sens de l'article 4 B du CGI. L'administration fiscale, puis les juges du fond, ont refusé de considérer que les contribuables étaient également fiscalement domiciliés en Suisse au sens de la convention fiscale franco-suisse en raison de leur imposition d'après la dépense en Suisse dont la base de calcul était très inférieure à l'ensemble de leurs revenus. La Cour de cassation censure l'arrêt d'appel en considérant, eu égard à la reconnaissance de leur qualité de contribuable par les autorités suisses, qu'il existait un conflit de résidence devant être tranché

en application des critères successifs de résidence prévus par la convention fiscale franco-suisse.

Cass. com., 24 nov. 2021, n° 19-14.013 (V. annexe 1)

2. Il est établi que lorsqu'une personne, domiciliée en France en droit interne, soutient qu'elle est également domiciliée dans un autre État, il lui appartient de l'établir, par exemple au moyen d'une attestation des services fiscaux de cet État. La preuve fournie ne sera valablement admise que si elle provient bien d'une autorité compétente et si elle précise que l'intéressé a été imposé comme un résident.

Dans l'espèce en cause, l'administration fiscale a notifié au contribuable une proposition de rectification de leur impôt de solidarité sur la fortune (ISF), au titre des années 2007 et 2008, corrigeant leur résidence fiscale suisse en résidence fiscale française. Une telle analyse reposait sur des recherches particulièrement poussées du service vérificateur (outre les classiques abonnements gaz, électricité, relevés bancaires et justificatifs de déplacements téléphone, ont été discutés permis de conduire, abonnements au club de sport, etc.).

Le juge d'appel a estimé qu'il appartenait aux contribuables d'apporter la preuve qu'ils étaient, au regard du droit suisse, résidents suisses au sens de la convention fiscale. L'arrêt relevait une attestation de l'administration des impôts du canton suisse du 17 mars 2010, confirmant qu'ils étaient soumis à l'impôt d'après la dépense depuis leur arrivée dans le canton

en 2004 et pouvaient se prévaloir de la qualité de résidents suisses au sens de l'article 4 de la convention franco-suisse. Ils relèvent également qu'il ressort d'une lettre de la même administration du 18 août 2004 que les contribuables étaient assujettis à l'impôt fédéral annuel sur une base de dépenses de 400 000 francs suisses au minimum à partir de la date de leur prise de domicile dans le canton ou au début de leur séjour dans le canton et qu'à partir de cette date, ils ont la qualité de résidents suisses. Les juges ont toutefois retenu que, s'il ne fait aucun doute que l'administration fiscale suisse considère comme résidents suisses, le juge, qu'il soit suisse ou français, ne saurait pour autant être lié par l'appréciation de l'administration suisse et conserve son appréciation souveraine sur la qualification de résident suisse au sens de la convention.

Les juges de cassation sanctionnent ce raccourci méthodologique et cassent cette décision. Ils relèvent que tant l'administration fiscale française, par la notification d'une proposition de rectification au titre de l'ISF, que l'administration fiscale suisse, reconnaissent les contribuables comme résidents fiscaux en France et en Suisse. Par conséquent, il en résultait bien un conflit de résidence fiscale, commandant qu'il soit fait application de l'article 4, § 2, de la convention du 9 septembre 1966. C'est donc reparti pour de nouveaux débats devant cette fois-ci la Cour d'appel de Nancy.

F. LE MENTEC ■

3. Domicile fiscal - Transfert - Exit tax - Rehaussement des plus-values déclarées - Prélèvements sociaux (CSS, art. L. 136-6, redac. ant. 1^{er} janv. 2014) - Sursis de paiement - Liberté d'établissement
 - Le TA de Montreuil juge que l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale prévoyant jusqu'au 1^{er} janvier 2014 le maintien des prélèvements sociaux à la charge de redevables de l'*exit tax* à l'expiration d'un délai de huit ans n'est pas contraire à la liberté d'établissement. Néanmoins, pour n'être pas disproportionnées, ces dispositions doivent s'entendre comme ne permettant pas, pour les contribuables dont la volonté d'éviter l'impôt n'est pas établie, le recouvrement immédiat des cotisations supplémentaires en matière de prélèvements sociaux liées à un rehaussement de la plus-value. Il accorde donc à ceux-ci le sursis de paiement des cotisations supplémentaires de prélèvements sociaux auxquelles ils avaient été assujettis.

TA Montreuil, 10^e ch., 23 nov. 2021, n° 1908751, Hillion, concl. C. Noël (V. annexe 2)

4. M. et Mme Hillion ont transféré leur domicile fiscal en Belgique en 2011 et ont déposé en 2012 une déclaration d'*exit tax*. L'administration a par la suite rehaussé le montant de la plus-value déclarée, ce qui a entraîné des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux.

5. L'administration fiscale faisait valoir que l'article 167 bis du CGI ne prévoit pas de sursis de paiement pour les impositions supplémentaires d'*exit tax*. Par conséquent, celles-ci ont été mises à la charge des contribuables selon la procédure de droit commun.

Les contribuables soutenaient à l'inverse que l'article 91 quaterdecies de l'annexe II au CGI ne permettait une exigibilité immédiate de ces cotisations supplémentaires qu'en l'absence de régularisation de leurs déclarations à la suite d'une mise en demeure. En effet, l'article 91 quaterdecies de l'annexe II du CGI précise que « *Pour l'application du 4 du IX de l'article 167 bis précité, l'exigibilité de l'impôt en sursis de paiement est rétablie lorsque le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations déclaratives dans les trente jours suivant la notification d'une mise en demeure [...]* ». Sur cette base, ils considéraient que la proposition de rectification reçue valait mise en demeure au sens de cet article, et qu'ils ont ainsi régularisé leurs déclarations. Le sursis de paiement automatique devait dans ces conditions s'appliquer aux impositions supplémentaires.

En ce domaine, l'article 167 bis est peu disert : le IV de cet article, énonce que « *Lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France dans un État membre de l'Union européenne [...] il est sursis au paiement de l'impôt afférent aux plus-values constatées dans les conditions prévues au I du présent article ou aux plus-values imposables en application du II.* »

Aussi les contribuables avançaient-ils que, ne pas soumettre au sursis automatique les suppléments d'imposition, serait contraire à la liberté d'établissement garantie par l'article 49 TFUE, en ce qu'une telle absence dissuaderait l'établissement dans un autre État.

Le tribunal n'a pas eu à statuer sur ce point, les contribuables ayant finalement bénéficié du dégrèvement d'office à l'expiration du délai de huit ans, prévu par le 2 du IV de l'article 167 bis du CGI, du montant des cotisations primitives et supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre de l'*exit tax*.

6. Compte du dégrèvement de l'impôt sur le revenu, les contribuables ne sollicitaient plus que le dégrèvement de la cotisation supplémentaire de prélèvements sociaux, qui restait à leur charge en vertu du e bis du I de l'article L. 136-6 du CSS, un dégrèvement similaire à celui prévu en matière d'IR étant exclu par le 11^e alinéa du I de l'article L. 136-6 du CSS dans sa rédaction applicable aux transferts de domicile antérieurs au 1^{er} janvier 2014¹.

Le Tribunal administratif de Montreuil juge que les dispositions prévoyant le maintien à leur charge des prélèvements sociaux à l'expiration d'un délai de huit ans ne sont pas contraires à la liberté d'établissement. Il rappelle notamment que la liberté d'établissement n'empêche pas un État membre d'imposer une plus-value latente sur son territoire, même si elle n'a pas encore été réalisée, à condition qu'il n'en impose pas le recouvrement immédiat lors du transfert dans un autre État membre de l'Union. La seule obligation, pour un contribuable ayant transféré son domicile hors de France, de déclarer le montant des plus-values imposables et de l'impôt en sursis de

¹ Les règles ont été alignées par L. n° 2013-1279, 29 déc. 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42, II.

paiement ne constitue pas un traitement disproportionné par rapport à l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale, confirmant en cela ce qu'il avait jugé dans un précédent jugement².

Le tribunal juge néanmoins que, pour n'être pas disproportionnées, ces dispositions doivent s'entendre comme ne permettant pas, pour les contribuables dont la volonté d'éluider l'impôt n'est pas établie, le recouvrement immédiat des cotisations supplémentaires en matière de prélèvements sociaux. Il accorde, par suite, le sursis de paiement et la décharge des intérêts de retard sur les cotisations supplémentaires de prélèvements sociaux auxquelles ils avaient été assujettis.

7. Le jugement du TA de Montreuil ne peut qu'être approuvé. On s'étonne toujours de la sévérité de l'administration en la matière, dans un cadre dont on sait que la neutralité doit rester l'aiguillon.

F. LE MENTEC ■

8. Domicile fiscal - Transfert - Exit tax - Plus-value sur titres de société à prépondérance immobilière (SPI) - Prélèvements sociaux

- La loi de finances pour 2022 corrige l'article L. 1366, I du code de la sécurité sociale afin d'éviter tout risque de double-imposition aux prélèvements sociaux lorsqu'une cession de titres de société à prépondérance immobilière entre à la fois dans le champ d'application de l'*exit tax* prévue à l'article 167 bis du CGI (application de l'article L. 136-6, e bis du CSS), et dans le champ d'application du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du même code (application de l'article L. 136-7, I bis du CSS). Ce risque résultait d'une malfaçon lors de l'adoption de la loi de finances pour 2019.

L. n° 2021-1900, 30 déc. 2021 de finances pour 2022, art. 108 : JO 31 déc. 2021, texte n° 1

9. Depuis le 1^{er} janvier 2014, l'inclusion des plus-values latentes sur les titres de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'IS dans le champ d'application de l'*exit tax* pose question, notamment compte tenu de la contrariété du texte avec la doctrine administrative l'excluant (V. P. Dedieu et A. Vatinel, *Exit tax et sociétés à prépondérance immobilière* : une extension porteuse d'incertitudes : FI 1-2019, n° 3.3.1, spéc. § 6).

S'y sont ajoutées des erreurs rédactionnelles, commises par le législateur sur les conditions de l'articulation entre l'*exit tax* et l'imposition des plus-values en France pour les non-résidents cédant des participations substantielles. Situation pour le moins ubuesque car ni le législateur, ni la doctrine administrative n'arrivent à être suffisamment clairs pour permettre de trancher de manière certaine cette problématique.

Un amendement introduit dans la loi de finances pour 2019 avait pour objectif d'inclure dans le champ de l'*exit tax* les parts de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'IS afin de « rendre possible dans tous les cas une taxation », que cette

dernière se fonde sur l'*exit tax* ou sur l'article 244 bis A. Cet objectif était clairement précisé par le rapport général établi par la Commission des finances du Sénat à l'occasion de la première lecture de la loi de finances : « l'amendement revient sur la tolérance de la doctrine fiscale pour les plus-values latentes des sociétés à prépondérance immobilières soumises à l'impôt sur les sociétés ».

Au passage, on peut constater que le champ d'application de l'*exit tax* défini au I de l'article 167 bis du CGI est néanmoins resté inchangé. Le législateur indiquait vouloir procéder à une extension du champ de l'*exit tax*, sans en modifier son champ d'application. Seul le 4 du VII, qui coordonne les cas d'application simultanée de l'*exit tax* et du prélèvement de l'article 244 bis B du CGI, a été amendé. L'on ne s'étonne alors plus de rien : la loi de finances pour 2019 aurait ainsi eu pour effet de rendre caducs les commentaires administratifs de 2012 par l'insertion d'une simple mesure technique prévoyant un cas de dégrèvement de l'*exit tax*, là où la loi de finances rectificative pour 2013 aurait échoué, bien que ce soit précisément elle qui modifiait le champ d'application de l'*exit tax*.

La problématique en suspens était également que la rédaction issue de la loi de finances pour 2019 permettait le dégrèvement de l'impôt sur le revenu mais pas des prélèvements sociaux. En l'absence de modification du 11^e alinéa du I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, subsistait un risque de double imposition aux prélèvements sociaux lorsque la cession de titres dans le champ de l'*exit tax* (application du e bis de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale) également dans le champ d'application de l'article 244 bis A du CGI (application du I bis de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale). L'article 108 de la loi de finances pour 2022, issu de l'amendement n° II-3514 du Gouvernement, adopté en première lecture par l'Assemblée nationale, corrige cette malfaçon législative, afin d'éviter tout risque de double imposition aux prélèvements sociaux des plus-values sur titres de sociétés à prépondérance immobilière réalisées par des non-résidents assujettis à l'*exit tax* lors du transfert de leur domicile fiscal hors de France.

F. LE MENTEC ■

10. À NOTER

> Domicile fiscal - Transfert - Exit tax - Prélèvements sociaux (CSS, art. L. 136-6, rédac. ant. à 2014) - Absence de dégrèvement des prélèvements sociaux au bout de 8 ans - Conformité à la Constitution

- Le Conseil d'État, saisi d'une QPC visant la disposition relative à l'*exit tax*, dans sa version antérieure à 2014, en tant qu'elle ne prévoyait pas de dégrèvement pour ce qui concerne les prélèvements sociaux (alors qu'il intervenait au bout de 8 ans pour l'IR), relève qu'elle avait déjà été déclarée conforme par le Conseil constitutionnel (dans sa décision relative à la LFR pour 2011 rétablissant l'*exit tax*). Il refuse de regarder comme un changement de circonstances : 1° la jurisprudence du Conseil constitutionnel en vertu de laquelle le législateur ne peut instituer des présomptions irréfragables de fraude pesant sur les contribuables ; à supposer que l'*exit tax* vise à lutter contre la fraude (et ne soit pas une mesure d'assiette destinée à garantir la juste répartition du pouvoir d'imposer), le Conseil constitutionnel a rendu

2 TA Montreuil, 1^{er} déc. 2020, n° 1800411, Morin.

des décisions en ce sens antérieurement à celle du 28 juillet 2011 ; 2° le fait que la règle législative ait ultérieurement été modifiée pour prévoir un tel dégrèvement³.

CE, 8^e et 3^e ch., 10 déc. 2021, n° 457349, Dubois de Belair (V. annexe 3)

L'absence de dégrèvement des prélèvements sociaux au bout de 8 ans a également été contestée sur le fondement de la liberté d'établissement. Le TA de Montreuil, dans une hypothèse de rehaussement de la plus-value, a considéré que la mesure n'était pas en elle-même contraire à la liberté d'établissement, mais a estimé qu'il était nécessaire d'accorder le sursis de paiement (V. § 3).

Personnes morales

11. Résidence fiscale - Sociétés - Preuve - Attestation des autorités fiscales étrangères - Régime fiscal dans l'État étranger - La CAA de Paris valide la résidence fiscale en Israël de sociétés bénéficiaires de versements de source française et permet ainsi une exonération de la retenue à la source de l'article 182 B du CGI en application de la convention fiscale franco-israélienne. Bien que les factures mentionnaient des adresses à Hong Kong et aux Iles Vierges britanniques, le contribuable avait produit deux attestations par lesquelles les autorités fiscales israéliennes ont certifié que ces sociétés étaient résidentes de l'État d'Israël au sens de la convention fiscale bilatérale et qu'elles y avaient respecté leurs obligations déclaratives. La cour estime que l'administration ne remet pas utilement en cause la véracité des informations contenues dans ces attestations ni ne soutient que les sociétés en cause auraient bénéficié en Israël d'un régime fiscal qui leur aurait permis d'échapper à l'impôt dans ce pays.

CAA Paris, 5^e ch., 14 oct. 2021, n° 20PA03678, SAS Cap Retraite, concl. C. Escaut (V. annexe 4)

12. Dans cette affaire, l'administration fiscale avait assujéti, au titre de l'année 2013, une SAS exerçant une activité d'accueil ou d'accompagnement d'adultes handicapés ou de personnes âgées, à des retenues à la source, sur le fondement du c de l'article 182 B du CGI (et exclu l'application de la convention fiscale franco-israélienne), à raison de sommes versées en rémunération de l'achat de formulaires de contact de clients potentiels au motif que les sociétés bénéficiaires étaient établies respectivement à Hong-Kong et dans les Iles vierges britanniques et n'étaient pas résidentes de l'État d'Israël.

Pour justifier de la résidence fiscale en Israël des sociétés bénéficiaires des sommes litigieuses et permettre ainsi une exonération de la retenue à la source de l'article 182 B du CGI,

le contribuable a produit deux attestations par lesquelles les autorités fiscales israéliennes ont certifié que ces sociétés étaient résidentes de l'État d'Israël au sens de la convention fiscale bilatérale et qu'elles y avaient respecté leurs obligations déclaratives.

En l'espèce, la CAA de Paris considère que les stipulations de la convention fiscale franco-israélienne qui font obstacle à l'application de retenues à la source sur les rémunérations versées étaient effectivement applicables en retenant notamment que :

- le ministre, en se bornant à faire valoir, d'une part, que les factures produites mentionnent des adresses à Hong Kong et aux Iles Vierges britanniques, d'autre part, que les attestations produites ont été établies postérieurement à l'année d'imposition en litige par un « *assessing officer* », ne remet pas utilement en cause la véracité des informations contenues dans ces attestations, lesquelles, dûment signées par un agent dont le nom et la qualité sont expressément mentionnés, comportent un tampon des services fiscaux israéliens ;

- le ministre ne conteste pas l'allégation de la société requérante selon laquelle les sociétés récipiendaires déposaient des déclarations de résultats en Israël et y acquittaient l'impôt sur les sociétés, ni celle selon laquelle les encaissements correspondant aux prestations en cause, régulièrement inscrits dans leur comptabilité, ont été soumis à l'impôt en Israël ; et

- le ministre ne soutient pas davantage que lesdites sociétés qui n'exerçaient aucune activité en France par l'intermédiaire d'un établissement stable, auraient bénéficié en Israël d'un régime fiscal qui leur aurait permis d'échapper à l'impôt dans ce pays.

Selon nos informations, l'administration ne s'est pas pourvue en cassation devant le Conseil d'État.

Établissement stable

13. Établissement stable - Agent dépendant - Nouvel épisode dans le feuilleton jurisprudentiel sur la caractérisation d'une filiale en établissement stable, l'arrêt rendu sur renvoi par la CAA de Paris dans l'affaire *Conversant International Ltd* suit fidèlement la voie tracée par le Conseil d'État, tant en matière d'IS que de TVA. La cour estime toutefois que l'administration n'était pas fondée à tirer de conséquences fiscales de ce que la société irlandaise avait exercé une activité en France sans la déclarer, tant en ce qui concerne l'extension du délai de reprise que l'application des pénalités de 80 % pour activité occulte.

CAA Paris, 2^e ch., 8 déc. 2021, n° 20PA03971, Sté Conversant International Ltd, concl. J. Jimenez (V. annexe 5)

Pourvois enregistrés sous les n° 461220 (ministre) et 461310 (société)

14. Cette affaire emblématique mettait en cause une société irlandaise qui exerçait une activité de marketing digital en ayant recours aux services d'une société française du groupe chargée d'identifier et de prospector sa clientèle et de lui rendre

3 L. n° 2013-1279, 29 déc. 2013 de finances rectificative pour 2013, art. 42, II.

également diverses prestations d'assistance administrative. L'administration avait considéré que la société irlandaise disposait d'un établissement stable par l'intermédiaire de sa société sœur française et elle avait, en conséquence, assujéti la société irlandaise à un rappel d'impôt sur les sociétés au titre des années 2009, 2010 et 2011 et à un rappel de TVA au titre de la période du 10 avril 2008 au 30 novembre 2012. Au contentieux, la requérante avait perdu en première instance et gagné en appel⁴ mais le Conseil d'État avait ensuite annulé l'arrêt d'appel et renvoyé l'affaire à la Cour administrative d'appel de Paris⁵.

◆ En matière d'IS

15. Sur le plan des principes, l'arrêt rendu sur renvoi reprend exactement les lignes directrices posées par la décision d'annulation du Conseil d'État. La cour affirme ainsi que, pour avoir un établissement stable en France au sens de la convention fiscale franco-irlandaise du 21 mars 1968, une société résidente d'Irlande doit, soit disposer d'une installation fixe d'affaires par laquelle elle exerce tout ou partie de son activité, soit avoir recours à une personne non indépendante exerçant habituellement en France des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres. La cour ajoute, reprenant ce que le Conseil d'État avait précédemment jugé dans sa décision d'annulation, que doit être regardée comme exerçant de tels pouvoirs une société française qui, de manière habituelle, même si elle ne conclut pas formellement de contrats au nom de la société irlandaise, décide de transactions que la société irlandaise se borne à entériner et qui, ainsi entérinées, l'engagent.

16. Le Conseil d'État n'avait pas réglé le fond de l'affaire, laissant ce soin à la cour de renvoi chargée d'analyser à nouveau les circonstances de fait et d'en tirer les conséquences à la lumière des principes qu'il venait d'énoncer. Sans surprise, car la solution se déduisait facilement des constatations faites en première instance et en appel, **la cour confirme que les conditions étaient réunies pour qu'un établissement stable soit caractérisé :**

- les personnels de la société française négociaient les termes des contrats et la rédaction de certaines clauses avec les clients ;
- la signature apposée sur les contrats par les dirigeants irlandais présentait un caractère d'automatisme et s'apparentait à une simple validation des contrats négociés et élaborés par les dirigeants et salariés de la société française ;
- les programmes publicitaires étaient mis au point et suivis par des salariés de la société française ;
- le personnel de la société française se comportait auprès des tiers comme agissant en tant que salariés de la société irlandaise tant et si bien qu'il existait, dans l'esprit des clients et des éditeurs, une confusion entre la société française et la société irlandaise ;

4 CAA Paris, 1^{er} mars 2018, n° 17PA01538, Conversant International Ltd.

5 CE, plén. fisc., 11 déc. 2020, n° 420174, Min. c/Sté Conversant International Limited, concl. L. Cytermann : FI 1-2021, n° 01, G. Blanluet ; FI 1-2021, n° 3.4, comm. S. Lauratet et P. Nicolas ; FI 1-2021, n° 2, § 43, comm. E. Raingeard de la Blétière ; FI 1-2021, n° 3, § 14, comm. R. Coin. - V. égal., s'agissant de la TVA, A. Moraine, TVA : de l'établissement stable de présence physique à l'établissement stable de capacité ou d'engagement : FI 4-2021, n° 02.5.

- si la société irlandaise fixait le modèle des contrats conclus avec les annonceurs pour leur ouvrir le bénéfice des services dont elle assurait l'exploitation ainsi que les conditions tarifaires générales, le choix de conclure un contrat avec un annonceur et l'ensemble des tâches nécessaires à sa conclusion relevaient des salariés de la société française, la société irlandaise se bornant à valider le contrat par une signature qui présentait un caractère automatique.

17. Après avoir validé le principe même de l'existence d'un établissement stable en France, la cour a examiné la **question de l'assiette des redressements**, ce que le Conseil d'État n'avait pas fait au stade de la cassation. Elle rejette les arguments de la requérante après avoir relevé que les rectifications avaient été établies selon la procédure de taxation d'office et qu'il appartenait donc à cette dernière d'en démontrer le caractère exagéré.

Au cas particulier, l'administration avait, en l'absence de tout élément comptable relatif à l'activité de l'établissement stable, procédé à une reconstitution des recettes en fonction des encaissements bancaires et évalué les charges à 80 % du montant du chiffre d'affaires hors taxe⁶. La cour valide cette méthode, en l'absence de comptabilité et en l'absence de tout élément en sens contraire. La requérante avait soutenu que le taux de marge de 20 % était excessif, mais elle était en situation de taxation d'office et elle ne pouvait se contenter de généralités en prétendant que ce taux était arbitraire et que l'administration avait évoqué des comparaisons mettant en évidence un taux de charges de 88 % sans fournir de raison valable pour l'écarter. N'ayant produit aucun élément permettant d'évaluer les charges, elle ne pouvait pas non plus invoquer valablement une analyse comparative concluant que les marges d'exploitation de sociétés se trouvant dans une situation comparable se situeraient entre 2,51 % et 3,45 %.

◆ En matière de TVA

18. Les rectifications ont également été confirmées en ce qui concerne la TVA. **La cour reprend fidèlement, là encore, les affirmations de principe énoncées par la décision d'annulation du Conseil d'État** et rappelle notamment, pour les années 2010 à 2012, que lorsque le lieu des prestations de services se trouve en France parce qu'elles sont fournies à des assujettis remplissant les conditions définies à l'article 259 du CGI, le redevable de la TVA est le prestataire qui les fournit s'il est lui-même établi en France, tel qu'un prestataire qui a en France un établissement stable depuis lequel les prestations sont fournies.

19. La cour juge que tel était bien le cas en l'espèce, étant donné, notamment, que la société française disposait des moyens humains rendant possible, de manière autonome, la fourniture des prestations de la société irlandaise, que la création, le paramétrage et la gestion des comptes clients par les salariés de la société française suffisaient pour ouvrir de manière effective aux annonceurs un accès aux fonctionnalités contractuelles et que les salariés de la société française

6 La société française était, de son côté, rémunérée au titre des mêmes services sur la base d'un cost plus 8 %.

devaient être regardés comme disposant de moyens techniques adaptés rendant possible, de manière autonome, la fourniture des prestations de la société irlandaise, quand bien même aucun centre de données utilisé pour l'exécution des fonctionnalités de mise en relation n'était localisé en France⁷.

Dans ces conditions, la société irlandaise devait bien être regardée comme disposant d'un établissement stable en France par l'intermédiaire de la société française⁸ et les rappels de TVA étaient fondés, alors même que les clients français auraient fait application du mécanisme d'autoliquidation⁹.

♦ Sur le délai de reprise et les pénalités

20. La cour estime toutefois, suivant, là encore, la jurisprudence du Conseil d'État¹⁰, que l'administration n'était pas fondée à tirer de conséquences fiscales de ce que la société irlandaise avait exercé une activité en France sans la déclarer, tant en ce qui concerne l'extension du délai de reprise que l'application des pénalités de 80 % pour activité occulte. En effet, ce n'est que postérieurement aux années d'imposition en litige (2009, 2010 et 2011 pour l'impôt sur les sociétés et période du 10 avril 2008 au 30 novembre 2012 pour la TVA) que la jurisprudence a, dit la cour, « adapté la notion traditionnelle d'établissement stable à l'économie numérique ». Cette formulation est assez étrange car le Conseil d'État n'a rien fait de tel ; il a simplement dégagé des principes généraux sans aucun lien avec l'économie numérique et n'a procédé à aucune « adaptation ». Quoi qu'il en soit, pour la cour, « compte tenu des incertitudes majeures existant au cours desdites années sur les modalités d'imposition des groupes internationaux exerçant leur activité dans ce secteur », l'absence de souscription par la société irlandaise des déclarations résultant de son activité en France doit être regardée comme une simple erreur interdisant à l'administration de considérer qu'une activité occulte était caractérisée au sens de l'article L. 169 du LPF.

21. En définitive, la requérante était donc seulement fondée à soutenir que les impositions établies au titre de la période antérieure au 1^{er} janvier 2010 étaient prescrites¹¹ et à demander la décharge de l'ensemble des pénalités pour activité occulte.

B. GOUTHIERE ■

7 La société française ne détenait aucune des infrastructures techniques nécessaires à la prestation.

8 En réalité, le Conseil d'État l'avait déjà affirmé puisqu'il avait jugé, dans sa décision d'annulation, que le premier arrêt d'appel avait inexactement qualifié les faits en considérant qu'il n'y avait pas d'établissement stable.

9 Cette conséquence est jugée compatible avec les principes de neutralité et d'effectivité étant donné l'intérêt qui s'attache à ce que la TVA soit acquittée par son redevable légal et la circonstance que la rectification n'a pas pour effet de faire payer deux fois la TVA par un même redevable.

10 V. not. CE, plén. fisc., 7 déc. 2015, n° 368227, Min. c/ Sté Frutas y Hortalizas Murcia: RJF 2/16 n° 160, concl. F. Aladjidi p. 244 et chron. N. Labrune p. 129 ; Dr. fisc. 2016, n° 23, comm. 370, note A. Bonnet. - CE, 21 juin 2018, n° 411195, Min. c/ Dhorasoo : Lebon T. ; RJF 10/18 n° 991, concl. E. Crépey. - CE, 4 déc. 2019, n° 420488, Bichon : Lebon T. p. 689.

11 En l'absence de prorogation du délai de reprise en raison d'une activité occulte, les années antérieures étaient prescrites à la date de la proposition de rectification, à savoir le 17 juillet 2013.

22. Établissement stable - Chantier de construction d'une durée supérieure à douze mois - Installation fixe d'affaires - Solidarité de paiement des impôts dus par un sous-traitant (CGI, art. 1724 quater) - La CAA de Nantes valide l'existence d'un établissement stable d'une société chypriote à un double titre : 1° le personnel mis à disposition du donneur d'ordre par cette société en France constituait une équipe structurée de personnels du bâtiment, ce qui caractérisait un chantier de construction dont la durée était supérieure à douze mois ; 2° la société chypriote disposait en tout état de cause d'une installation fixe d'affaires, au regard des représentants permanents qu'elle employait sur le site du chantier, en charge de recrutement de personnel uniquement à destination de la France, et du fait que les contrats-cadre de mise à disposition du personnel avaient été signés en France.

CAA Nantes, 1^{er} ch., 9 sept. 2021, n° 19NT04286, Min. c/ SA Bouygues TP, concl. L. Chollet (V. annexe 6)

Pourvoi enregistré sous le n° 458293

23. Les précisions concernant la notion d'établissement stable continuent d'affluer en provenance des juridictions. La présente décision de la CAA de Nantes aborde des questions d'interprétation de la notion d'établissement stable à des opérations de mise à disposition de personnels sur des chantiers, et vient aussi rappeler que les donneurs d'ordres doivent être particulièrement vigilants au regard du risque d'imposition solidaire en raison de la présence de leur prestataire. Enfin, cette décision montre que les errements en matière de déclaration aux institutions sociales peuvent entraîner des conséquences en matière fiscale.

24. La situation visée était celle de la société Bouygues et des conséquences de l'organisation de ses activités sur le chantier de l'EPR de Flamanville. Notre analyse se concentrera sur les questions d'établissement stable mais certains autres sujets de la décision méritent d'être mis en lumière.

Dans le cadre de la construction de l'EPR, la société Bouygues a eu recours à des sous-traitants et notamment une société de droit chypriote Atlantico Ltd dont le siège était situé à Nicosie. À la suite d'un contrôle de cette société, les URSSAF ont constaté l'exercice d'un travail dissimulé par la société chypriote et estimé que la société Bouygues n'avait pas respecté son obligation de vigilance prévue par le code du travail. Il a donc été dressé un PV de travail dissimulé à l'encontre de la société Bouygues le 26 juillet 2011.

Corrélativement, l'administration fiscale avait engagé une vérification de comptabilité de la société Atlantico Ltd (exercices 2003 à 2012) mettant en évidence un établissement stable de la société au lieu où le travail dissimulé était exercé.

25. Dès lors que la société chypriote n'avait pas réglé les impositions mises à sa charge, l'administration avait engagé

la solidarité de la société Bouygues prévue par l'article 1724 quater à 1724 quater C du CGI¹².

En dehors du litige sur l'applicabilité du dispositif au cas d'espèce que la société Bouygues contestait, se posait la question de savoir si la société chypriote disposait d'un établissement stable en France. En effet, en l'absence d'un tel établissement la discussion devenait sans objet.

De manière assez classique, en matière d'imposition sur les bénéficiaires, cette question devait être analysée au regard du droit interne et au regard du droit conventionnel. On notera aussi la question du conflit possible quant au dispositif applicable dans le traité, à savoir : dispositif applicable aux chantiers et dispositif applicable à l'établissement stable de droit commun. Cette difficulté n'a pas été abordée de manière totalement identique par le rapporteur et par la cour, même si le résultat de ces analyses aboutit à une conclusion similaire.

♦ Une situation de fait initiale non totalement clarifiée

26. La société Atlantico apparaît comme une société spécialisée dans le détachement de personnel intérimaire qu'elle propose de mettre à la disposition de ses clients. À chaque mission sont conclus d'une part un contrat de mise à disposition de salariés avec le client utilisateur et un contrat de travail (contrat de mission) entre le salarié et l'entreprise étrangère. La société chypriote rend donc un service à la société Bouygues qui utilise les salariés mis à sa disposition par elle. Deux relations contractuelles sont en place : celle de prestataire de la société Bouygues et celle d'employeur disposant d'un contrat de travail avec les salariés.

En pratique, la société Atlantico a mis à disposition d'un groupement dont la société Bouygues est le mandataire des salariés principalement polonais à compter de 2009 pour une durée (totale) supérieure à 12 mois. Les contrats de mission sont signés en France par le représentant de la société Atlantico qui fournit aussi les bulletins de paie et signe les documents transmis à l'administration française.

Parmi les salariés mis à la disposition de Bouygues, a été identifiée la présence d'un chef d'équipe, d'un chef de chantier, et d'un coordinateur administratif habilité par Atlantico à gérer les questions administratives et en particulier accueillir les salariés et organiser leur acheminement sur le chantier (dont il pourrait être considéré, sans que cela ait été évoqué, que cette activité puisse constituer une activité auxiliaire). En outre, le responsable en France de la société Atlantico définissait son rôle comme celui de démarcher des entreprises en France.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Les éléments factuels sont issus de la procédure URSSAF. Les entreprises devraient prendre en compte le fait que ces déclarations peuvent entraîner des conséquences importantes

¹² Pour rappel, ce dispositif prévoit que « Toute personne qui ne procède pas aux vérifications prévues à l'article L. 8222-1 du code du travail ou qui a été condamnée pour avoir recouru directement ou par personne interposée aux services de celui qui exerce un travail dissimulé est, conformément à l'article L. 8222-2 du même code, tenue solidairement au paiement des sommes mentionnées à ce même article dans les conditions prévues à l'article L. 8222-3 du code précité ».

en matière fiscale, d'autant plus lorsque ces déclarations ont un effet sur la situation financière du donneur d'ordre français. L'importance des diligences effectuées par ce dernier est essentielle.

♦ Une analyse de la cour plus orthodoxe que celle du rapporteur public ?

27. Selon le rapporteur public, le débat se limite à examiner « la question de savoir si la société *Atlanto Limited* exploitait en France une entreprise au sens du premier membre de phrase du I de l'article 209 du CGI et des articles 5 et 7 de la convention conclue entre le gouvernement de la République française et le gouvernement de la République de Chypre en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 18 décembre 1981, convention conforme au modèle OCDE ».

Si cette approche semble relativement convaincante, il choisit en outre d'axer son raisonnement sur la question de chantier et celle de l'existence d'un représentant capable d'engager en France. Il note que « chaque mission donne lieu à la conclusion, d'une part, d'un contrat de mise à disposition entre l'entreprise de travail temporaire et le client utilisateur, dit "entreprise utilisatrice", d'autre part, d'un contrat de travail, dit "contrat de mission", entre le salarié temporaire et son employeur, l'entreprise de travail temporaire ». Pour coller à la définition de la convention et de l'établissement au sens de l'article 209, le rapporteur indique qu'« Il faut donc regarder où sont négociés et signés de tels contrats et il nous semble ainsi que son activité est établie dans la commune où s'effectue ces signatures de contrats »

28. La situation factuelle est décrite de la manière suivante :

- conformément au contrat conclu le 31 mars 2010, la présence d'un chef d'équipe, d'un chef de chantier et d'un coordinateur administratif des travaux ayant qualité de « personne habilitée par *Atlanto*, présente sur le lieu du projet et chargée des aspects administratifs » dont le rôle consiste en l'accueil des travailleurs, une activité de recherche de moyens de locomotion pour ces derniers et leur acheminement sur les sites de travail. Il tend également à encadrer le personnel mis à disposition en France et est en charge notamment de l'enregistrement hebdomadaire des heures effectives de travail pour chaque travailleur intérimaire et de la tenue à jour du registre des pointages ;

- le responsable opérationnel en France de la société *Atlanto Limited* (le 19 juin 2012) mais également le chef des ventes pour la France (le 14 juin 2012) qui décrit son emploi comme consistant à « démarcher des entreprises françaises aux fins d'y mettre du personnel recruté par nos soins dans différents pays d'Europe » et qui précise que « le recrutement du personnel se faisait uniquement à destination de la France » ;

- les contrats de mission du personnel ont été remis aux enquêteurs par le représentant de la société *Welbond Armatures*. Ils sont rédigés pour chacun d'eux alternativement, paragraphe par paragraphe en anglais et dans une autre langue, et ont été signés sur place, en France, par la représentante légale de la société *Atlanto Limited*, qui fournissait également les bulletins de paie et signait divers documents justificatifs transmis à l'administration française ;

- les contrats-cadre de mise à disposition de personnel sur le site de Flamanville ont été également conclus et signés entre la société Atlanco Limited et les sociétés en charge de la réalisation des travaux, dont Bouygues TP, à Flamanville (France).

29. Selon le rapporteur public, sur le fondement de ces faits, la société Atlanco Limited « dispose ainsi de représentants permanents sur le site de Flamanville ».

Il est certain que la situation factuelle pousse instinctivement à considérer que la société chypriote disposerait d'un (ou plusieurs) représentants localement ayant la capacité d'engager la société chypriote, entraînant *de facto* la présence d'un établissement stable sans même procéder à une analyse détaillée du dispositif conventionnel.

30. Enfin, le rapporteur public écarte rapidement les arguments contraires tels que d'une part la remise en cause de l'existence d'un agent « si l'embauche était faite et les contrats de mise à disposition négociés à Chypre » ce qui ne paraît pas possible puisque la société n'aurait pas déposée de déclaration à Chypre. Notons que rien n'est dit sur le régime fiscal de cette société localement, permettant d'identifier si celle-ci pourrait justifier d'une absence d'imposition autrement que sur le fondement de l'existence d'un établissement stable au sens du traité ou si une activité pourrait être exercée dans un autre État sous cette forme.

L'autre argument aussi écarté, qui nous semble plus intéressant, est celui de la possibilité de considérer l'activité comme celle d'un chantier couvert par un régime particulier du traité ou du droit interne français. Ce second argument est écarté dès lors que la société aurait aussi mis à disposition des personnels dans le secteur agroalimentaire écartant donc en principe une activité de chantier. On est un peu déçu de l'absence de développements supplémentaires sur ce thème.

31. La décision rendue par la cour se fonde sur une approche un peu divergente même si le résultat est similaire.

Dans un premier temps, la cour considère qu'il est probable qu'un chantier existe et précise : « la société Atlanco Limited a mis au service du donneur d'ordre une équipe structurée de personnels du bâtiment, et ce pendant une durée supérieure à un an. Ainsi qu'il a été rappelé au point 15, cette équipe était encadrée par un chef de chantier principal, un coordinateur administratif, trois chefs de chantier et trois assistants chefs de chantier. Elle était en outre composée de quinze équipes, composées chacune d'un chef d'équipe et de cinq coffreurs. Contrairement à ce que soutient la société Bouygues TP, une telle organisation ne saurait être qualifiée de simple mise à disposition de personnel, mais constitue bien un chantier de construction, dont la durée était par ailleurs supérieure à douze mois. »

Dans un second temps, la cour indique que même si la notion de chantier n'était pas retenue, la société disposerait d'un établissement stable en raison de la présence d'une agent capable d'engager la société mais aussi d'une installation fixe d'affaires.

32. Il est ainsi précisé que, sur le fondement des faits suivants, la société disposerait d'un **agent**, dès lors que :

- les contrats de mission du personnel ont été signés en France, par la représentante légale de la société Atlanco Limited en France, qui fournissait également les bulletins de paie et signait divers documents justificatifs transmis à l'administration française ;

- les contrats-cadre de mise à disposition de personnel sur le site de Flamanville ont été conclus et signés entre la société Atlanco Limited et les sociétés en charge de la réalisation des travaux, dont Bouygues TP, à Flamanville, en France ;

- la mise à disposition du personnel était facturée de manière hebdomadaire et de nombreux contrats ont été saisis sur place par l'autorité judiciaire ainsi que de nombreuses factures établies par la société Atlanco Limited ;

- la présence sur place d'un chef d'équipe, d'un chef de chantier et d'un coordinateur administratif des travaux ayant qualité de « personne habilitée par Atlanco, présente sur le lieu du projet et chargée des aspects administratifs » dont le rôle consiste en l'accueil des travailleurs, une activité de recherche de moyens de locomotion pour ces derniers et leur acheminement sur les sites de travail, l'enregistrement hebdomadaire des heures effectives de travail pour chaque travailleur intérimaire et de la tenue à jour du registre des pointages ;

- ont été auditionnés le chef des ventes pour la France qui décrit son emploi comme consistant à « démarcher des entreprises françaises aux fins d'y mettre du personnel recruté par nos soins dans différents pays d'Europe » et qui précise que « le recrutement du personnel se faisait uniquement à destination de la France ».

Selon la cour, l'administration fiscale démontre ainsi que la société Atlanco Limited disposait de représentants permanents sur le site de Flamanville.

33. Elle indique en outre que, à supposer même que la qualification de chantier ne puisse être retenue, « le service s'est appuyé sur le fait Ainsi, [...] la société Atlanco Limited doit être regardée comme ayant disposé à tout le moins, de 2009 à 2011, d'une installation fixe d'affaires en France sur le lieu du chantier de l'EPR de Flamanville »

34. En concluant de cette manière, on pourrait penser que la cour se limite formellement à établir l'existence d'un établissement sur le fondement de l'article 5.1 et 5.3 (chantier) alors que le rapporteur se serait plutôt placé sur l'article 5.5 sur le fondement du représentant ayant la capacité d'engager. Celle-ci semble adopter une analyse de chantier avant de considérer que même si cette analyse n'était pas pertinente alors l'existence d'une installation fixe devrait être suffisante pour conclure à l'imposition.

Si le fondement est celui des articles 5.1 et 5.3, alors il faut alors analyser en détail ce dispositif et valider certains points :

- est-ce un chantier ?
- quelle est la durée de ce chantier, doit-on raisonner contrat par contrat ou agréger ?
- les contrats successifs signés par la société Bouygues constituent-ils une durée de plus de 12 mois chacun ? Sont-ils en lien avec des phases séparées ?
- l'application de ce dispositif exclut-elle celui de l'installation fixe d'affaires au sens général ?

Sur le premier point de qualification de chantier, nous

aurions tendance à suivre l'approche de la cour, plus favorable à cette qualification que semble l'être le rapporteur public. En effet, les activités accessoires aux chantiers semblent prendre cette qualification. Même si l'on pourrait considérer que la mise à disposition n'est pas, en soi, une activité de chantier, la mise à disposition pour le chantier de l'EPR semble probablement plus proche de cette qualification.

Si cette qualification est retenue alors se pose la question de la durée de celui-ci dans la mesure où il semble que de nombreux contrats ont été signés d'une part avec l'entreprise Bouygues mais aussi avec les salariés qui signent à chaque mission un contrat. La question est alors de déterminer si les durées doivent être agrégées afin de déterminer si la durée de 12 mois est dépassée ou si chaque nouveau contrat peut être séparé. Les commentaires du modèle ont tendance à agréger les contrats conclus au titre d'un seul projet. En l'espèce, il conviendrait de s'interroger sur la durée du chantier en fonction de la spécialisation et de l'existence de phases séparées identifiables qui pourraient justifier le découpage en phases d'une durée inférieure à 12 mois. Nous ne disposons pas des éléments pour conclure définitivement même si nous doutons de cette possibilité.

La question est alors de savoir si l'application de l'article chantier exclut l'application générale des principes. Il nous semble que c'est en partie vrai. Cependant, dès lors, la durée de 12 mois serait une présomption du caractère fixe et permanent de la présence, celle-ci pourrait être une forme de présomption de fixité/permanence pour cette activité.

35. En revanche, il est plus incertain de savoir ce dispositif peut être, comme celui de l'installation fixe d'affaires, soumis aux exceptions mentionnées à l'article 4 du traité France-Chypre, qui précise : « e) Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre **activité de caractère préparatoire ou auxiliaire** ».

La cour n'aborde pas cette question se limitant à indiquer qu'au cas où la qualification de chantier ne serait pas applicable la société dispose d'une installation fixe caractérisant une présence taxable. Elle ne répond pas formellement à la question de savoir si l'exonération de présence en application du régime des chantiers protège de l'application du reste de l'article relatif à l'installation fixe.

Il nous semble que la cour n'aborde pas non plus la question de savoir si l'exception du critère auxiliaire ou préparatoire pourrait être applicable en l'espèce. Cette exception devrait

devoir être analysée que ce soit dans le cas du chantier ou de l'installation fixe classique. Une activité auxiliaire de plus de douze mois sur un chantier ne serait pas une présence taxable. La réponse n'est pas certaine.

En l'espèce, les faits ne sont pas suffisamment clairs pour permettre une telle analyse de manière indiscutablement conclusive. En particulier, il ne nous semble pas que les tâches administratives par elles-mêmes pourraient présenter une nature auxiliaire (fourniture bulletins, transport, etc.).

Une première analyse pourrait conclure que dans la mesure où l'activité de l'installation fixe est identique à celle du siège, le caractère auxiliaire ne peut pas être retenu¹³.

Dans le cas d'espèce, appliquer l'exception reviendrait à considérer que les activités exercées en France sont auxiliaires et que l'activité principale de mise à disposition de personnel est exercée directement de l'étranger. C'est indirectement la question que pose le rapporteur public, soulignant l'importance de cet aspect. Le juge semble avoir été convaincu par l'argument qui voudrait que la société n'ayant pas déclaré d'activité à Chypre ne peut soutenir que l'activité principale était exercée directement.

36. La dernière question, compte tenu du choix de la cour, est de déterminer s'il existe une installation fixe au moyen de laquelle l'activité est exercée.

Notons tout d'abord que la cour ne suit pas explicitement le rapporteur public qui considère que la société dispose en France de représentants capables d'engager en France la société étrangère (définition de l'établissement stable an application de l'article 5.5 du traité France-Chypre). Elle se fonde sur la définition générale de l'installation fixe d'affaires, qui dépend plus de l'intensité de la présence physique de l'entreprise. Sur ce thème, l'accès aux locaux sur le chantier est mentionné dans les développements. Il nous semble qu'une démonstration complète aurait peut-être permis de mettre en évidence la disposition d'un lieu ou bureau conformément à l'article 5.2 de la convention. En l'espèce, si les activités administratives de coordination sont menées de manière sporadique sans nécessiter la mise à disposition d'un lieu fixe, on pourrait s'interroger sur l'existence d'un installation réellement fixe. Les faits ne sont cependant pas favorables à l'entreprise.

R. COIN ■

¹³ Comm. 59 ss art. 5 du modèle de convention.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : Cass. com., 24 nov. 2021, n° 19-14.013

Annexe 2 : TA Montreuil, 10^e ch., 23 nov. 2021, n° 1908751, Hillion, concl. C. Noël

Annexe 3 : CE, 8^e et 3^e ch., 10 déc. 2021, n° 457349, Dubois de Belair

Annexe 4 : CAA Paris, 5^e ch., 14 oct. 2021, n° 20PA03678, SAS Cap Retraite, concl. C. Escout

Annexe 5 : CAA Paris, 2^e ch., 8 déc. 2021, n° 20PA03971, Sté Conversant International Ltd, concl. J. Jimenez

Annexe 6 : CAA Nantes, 1^{re} ch., 9 sept. 2021, n° 19NT04286, Min. c/ SA Bouygues TP, concl. L. Chollet