

TERRITORIALITÉ RÉSIDENCE ÉTABLISSEMENT STABLE

Chronique d'actualité



Franck LE MENTEC
Avocat associé, Cohen & Gresser LLP



AVEC LA PARTICIPATION DE :
Arnaud MORAINÉ
Avocat associé, KPMG Avocats

Domicile et résidence

- > **Personnes physiques - Domicile fiscal** - *Transfert hors de France (Exit tax, CGI, art. 167 bis)* - La CAA de Versailles rejette l'argumentation de fond de contribuables qui contestaient l'*exit tax* à laquelle ils ont été soumis, ainsi que l'exception de non-lieu à statuer tirée du fait qu'à la date du jugement contesté, soit huit ans après leur départ, l'*exit tax* devait être dégrevée d'office, privant ainsi le litige d'objet. La cour relève ainsi l'absence de caractère automatique du dégrèvement, mais sans approfondir l'analyse de la conservation des titres dans le patrimoine du contribuable, ce qui nous semble contestable (V. § 1).
- > **Résidence fiscale** - *Convention fiscale franco-chinoise (1984)* - Sur renvoi, la CAA de Versailles clôturait l'affaire *Bich* : après avoir relevé que M. Bich résidait habituellement avec sa famille en Chine, y disposait d'un domicile depuis 2010, ses enfants y étaient

scolarisés et y exerçait son activité professionnelle, elle estime qu'il était ainsi assujéti à l'impôt en Chine en raison de ses liens personnels avec cet État dont il devait être considéré comme résident fiscal (V. § 5).

Établissement stable

- > **TVA** - La CJUE juge qu'une société ayant son siège dans un État membre ne dispose pas d'un établissement stable, au sens de la directive TVA, dans un autre État membre au motif que cette société y détient une filiale qui met à sa disposition des moyens humains et techniques en vertu de contrats par lesquels elle lui fournit, de manière exclusive, des services de marketing, de réglementation, de publicité et de représentation qui sont susceptibles d'avoir une incidence directe sur le volume de ses ventes (V. § 11).

Domicile et résidence

Personnes physiques

1. Domicile fiscal - Transfert hors de France - Exit tax (CGI, art. 167 bis) - Contentieux - Dégrèvement d'office au bout de 8 ans - Absence d'automatisme - Preuve de la conservation des titres dans le patrimoine - La CAA de Versailles rejette l'argumentation de fond de contribuables qui contestaient l'*exit tax* à laquelle ils ont été soumis, ainsi que l'exception de non-lieu à statuer tirée du fait qu'à la date du jugement contesté, soit huit ans après leur départ, l'*exit tax* devait être dégrévée d'office, privant ainsi le litige d'objet. La cour relève ainsi l'absence de caractère automatique du dégrèvement, mais sans approfondir l'analyse de la conservation des titres dans le patrimoine du contribuable, ce qui nous semble contestable.

CAA Versailles, 1^{re} ch., 1^{er} mars 2022, n° 20VE01103 et n° 20VE01104, Baud (V. annexe 1) Pourvoi enregistré sous le n° 465427

2. Un couple de contribuables a transféré son domicile fiscal en Suisse le 15 décembre 2011. Ils semblent s'être mépris sur les modalités d'application de l'*exit tax*, entrée en vigueur en mars 2011, car ils n'ont déposé des déclarations qu'en mai 2012, alors que, manifestement, des garanties auraient dû être proposées à l'administration préalablement au transfert.

3. Les contribuables, ayant reçu une proposition de rectification en mars 2014 - pour un montant non négligeable de plus de 58 M€ -, se sont alors évertués à contester cette *exit tax* sous tous les angles, comme d'autres l'avaient déjà fait avant eux, sans grand succès. Ayant échoué devant le Tribunal administratif de Montreuil, ils ont renouvelé leurs arguments devant la Cour administrative d'appel de Versailles. N'ont pas été retenus :

- la contrariété de l'*exit tax* au principe de libre circulation des capitaux et au principe de libre circulation des personnes, l'*exit tax* n'emportant aucune conséquence en matière de circulation des capitaux ; par ailleurs, la cour relève que la Suisse n'a pas adhéré au marché intérieur de l'Union européenne et qu'en conséquence, les contribuables ne peuvent se prévaloir de la libre circulation des personnes ;

- la contrariété de l'*exit tax* à l'accord du 21 juin 1999 entre la Communauté européenne et la Suisse ; ceci avait déjà été entériné par le Conseil d'État¹ ;

1 CE, 25 mai 2018, n° 378008, Picart : JCl. Fiscal International, Fasc. 3710, Exit tax, § 4, F. Le Mentec.

- la contrariété de l'*exit tax* à l'article 15 de la convention fiscale franco-suisse de 1966 : la même argumentation avait déjà été écartée à plusieurs reprises par le Conseil d'État² ;

- la contrariété de l'*exit tax* à l'article 1^{er} du premier protocole additionnel de la Convention EDH : le Conseil d'État a également considéré depuis longtemps que la suppression d'une exonération fiscale n'emporte par elle-même aucune atteinte au droit au respect des biens³.

4. Cette **décision retient plus l'attention sur un aspect procédural soulevé. Les contribuables avançaient une exception de non-lieu à statuer car, le 15 décembre 2019, soit huit ans après leur départ, l'*exit tax* devait être dégrévée d'office, privant ainsi le litige d'objet.**

On rappellera en effet que la doctrine administrative elle-même précise qu'à l'expiration des huit années, et dès lors que les titres ont été conservés dans le patrimoine du contribuable, l'impôt sur le revenu est « dégrévée d'office »⁴.

Le jugement du Tribunal administratif de Montreuil avait été rendu dans cette affaire le 3 décembre 2019⁵. Selon les juges d'appel néanmoins, « un tel dégrèvement n'a rien d'automatique » - tout comme les antibiotiques -, et les contribuables ne sont pas fondés à soutenir que le litige serait devenu sans objet. L'exception de non-lieu à statuer est par conséquent écartée en l'espèce, la cour ayant relevé « au surplus » que « le ministre fait valoir que les documents produits par les contribuables n'ont pas permis de déterminer s'ils détenaient toujours dans leur patrimoine les titres auxquels se rapportent les plus-values d'assiette de l'impôt qu'ils contestent ».

Comme souvent, le sort du litige s'est donc noué sur une question de preuve.

L'administration précise qu'« En pratique, ce dégrèvement ou cette restitution est opéré l'année suivant l'expiration du délai de huit ans sur la base des déclarations n° 2042 (CERFA 10330) et 2074 ET (CERFA 14554), disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de formulaire". »⁶. En l'espèce, il ne semble pas que de telles déclarations aient été produites. Cela étant, d'autres documents ont été produits, et il nous semble qu'une bonne administration de la justice aurait réclamé une analyse poussée de la part de la cour afin de clarifier ce point, au lieu de se contenter des affirmations du ministre. En effet, à quoi bon s'obstiner sur un tel contentieux si l'impôt devra être *in fine* remboursé ? Certes, demeure la question des prélèvements sociaux, qui étrangement ne font pas l'objet, quant à eux, d'un dégrèvement d'office.

F. LE MENTEC ■

2 V. not. CE, 12 juill. 2013, n° 359314, Gibier : Dr. fisc. 2013, n° 37, comm. 417, concl. B. Bohnert, note F. Le Mentec. - CE, 21 nov. 2012, n° 347223, Daumen : Dr. fisc. 2013, n° 6, comm. 145 ; RJF 2/2013, n° 164. - CE, 17 juill. 2012, n° 357574, Rodriguez : Dr. fisc. 2012, n° 43-44, comm. 499. - CE, 29 avr. 2013, n° 357575, Coutre : Dr. fisc. 2013, n° 27, comm. 361, concl. B. Bohnert, note F. Le Mentec ; RJF 7/2013, n° 729.

3 CE, 12 juill. 2013, n° 359314, Gibier, préc.

4 BOI-RPPM-PVBMI-50-10-40, 19 nov. 2012, § 10.

5 TA Montreuil, 3 déc. 2019, n° 1810625.

6 BOI-RPPM-PVBMI-50-10-40, 19 nov. 2012, § 30.

5. Résidence fiscale - Convention fiscale franco-chinoise (1984) - Portée d'une obligation fiscale limitée - Existence d'un lien personnel avec l'État

Sur renvoi, la CAA de Versailles clôture l'affaire *Bich* : après avoir relevé que M. Bich résidait habituellement avec sa famille en Chine, y disposait d'un domicile depuis 2010, ses enfants y étaient scolarisés et y exerçait son activité professionnelle, elle estime qu'il était ainsi assujéti à l'impôt en Chine en raison de ses liens personnels avec cet État dont il devait être considéré comme résident fiscal.

CAA Versailles, 3^e ch., 10 févr. 2022, n° 20VE01379, Bich (V. annexe 2)

6. On se souvient que, pendant les années 2013 à 2015, alors qu'il travaillait et résidait en Chine, M. Bich a perçu des dividendes de source française. Ceux-ci ont été soumis à la retenue à la source de 30 % (CGI, art. 119 bis, 2). Sur le terrain du droit interne, il n'était pas contesté que M. Bich, travaillant à Shanghai, et y résidant avec son épouse et ses enfants, n'était pas domicilié fiscalement en France, en application de l'article 4 B du CGI.

M. Bich a sollicité l'application de l'ancienne convention fiscale franco-chinoise de 1984, prévoyant une limitation de la retenue à la source à 10 %, et la restitution correspondante de l'excédent payé. Cette demande a été rejetée par l'administration fiscale, l'intéressé ne rapportant pas, selon elle, la preuve de sa résidence chinoise.

7. L'article 4 de l'accord conclu entre la France et la Chine le 30 mai 1984 définit la notion de « résident d'un État contractant » comme « toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujéti à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction générale ou de tout autre critère de nature analogue ». Le texte de l'accord n'inclut pas la réserve prévue par le modèle de convention de l'OCDE qui exclut de la qualification de résident d'un État « les personnes qui ne sont assujétiées à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ». Cette réserve a précisément été introduite dans la nouvelle convention signée entre la France et la Chine le 26 novembre 2013.

8. Le contentieux s'est cristallisé sur les années 2013 et 2014, soumises à l'accord fiscal du 30 mai 1984. L'année 2015 fut semble-t-il abandonnée - sans doute à tort - compte tenu de la modification de l'accord franco-chinois entrée en vigueur à compter de 2015.

Pour l'administration, la notion de résidence implique l'assujétissement des revenus mondiaux à l'impôt local et cette qualité ne saurait être retenue pour une personne assujétiée à l'impôt au titre de ses seuls revenus de source domestique. Elle estime que le texte de 2013 n'a pas ajouté à l'accord existant, mais les a seulement clarifiées. En l'espèce,

l'intéressé ne démontrait pas avoir été imposé en Chine sur l'ensemble de ses revenus, et notamment sur les dividendes perçus d'entreprises françaises.

Tout au contraire, pour le requérant, c'est une interprétation purement littérale de la convention qui devait prévaloir. En l'absence de stipulations expresses dans l'accord franco-chinois sur le traitement des personnes assujétiées à l'impôt au titre de leurs seuls revenus de sources situées dans cet État, il n'y a pas lieu de subordonner la qualité de résident d'un État à une obligation fiscale illimitée dans cet État.

M. Bich faisait en particulier valoir qu'il n'avait pas été imposé en Chine sur les dividendes perçus en France en application d'un régime fiscal dérogatoire applicable aux étrangers présents en Chine depuis plus d'un an et moins de cinq ans.

9. Les premiers juges d'appel avaient considéré que la notion même de résident implique que la personne soit imposée sur l'ensemble de ses revenus et non pas sur ses seuls revenus de source domestique, s'appuyant sur l'interprétation des conventions selon leur objet et leur but⁷.

Le Conseil d'État n'a pas souscrit pas à cette analyse et a jugé qu'en statuant ainsi, la cour n'a pas recherché si M. Bich était assujéti à l'impôt en Chine à raison de son domicile, de sa résidence ou de tout autre critère de nature analogue. Il précise en outre que « l'étendue de l'obligation fiscale à laquelle le contribuable est tenu dans cet État est, par elle-même, sans incidence sur la qualification de résident, ces stipulations n'excluant pas, dans leur rédaction applicable, que puissent être regardés comme tels des personnes dont les seuls revenus pris en compte pour leur assujétissement à l'impôt dans cet État sont, en application des règles d'assiette applicables, les revenus qui y trouvent leur source »⁸.

10. Sur renvoi, les juges versaillais revoient leur copie : ils relèvent que M. Bich résidait habituellement avec sa famille en Chine, y disposait d'un domicile depuis 2010, ses enfants y étaient scolarisés et y exerçait son activité professionnelle. Il était ainsi assujéti à l'impôt en Chine en raison de ses liens personnels avec ce pays.

Cette affaire permet de préciser les contours de la notion de résident. L'article 4 de la convention modèle OCDE précise que l'expression « Résident d'un État contractant » ne comprend pas les personnes qui ne sont assujétiées à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État. Ce dernier critère n'a *in fine* qu'une portée réduite et n'a vocation qu'à régler des situations spécifiques, en particulier celles des diplomates et agents publics en poste à l'étranger, afin d'éviter que ces derniers ne puissent se prévaloir d'un cumul

7 CAA Versailles, 29 mai 2019, n° 17VE03385, Bich : FI 2020, n° 3, § 19, comm. F. Le Mentec. - V. égal. CE, plén. fisc., 1^{er} avr. 2014, n° 362237 : RJF 7/14, n° 718, chron. É. Bokdam-Tognetti p. 635 ; BDCF 7/14, n° 73, concl. É. Crépey. - CE, plén. fisc., 24 nov. 2014, n° 368935, Min. c/ Sté Lufthansa AG ; RJF 2/15, n° 120 BDCF 2/15, n° 21, concl. B. Bohnert. - CE, 9 nov. 2015, n° 370054, Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk : RJF 2/16, n° 178, concl. M. -A. Nicolazo de Barmon C 178).

8 CE, 9 juin 2020, n° 434972, Bich : FI 3-2020, n° 3, § 1, comm. F. Le Mentec ; FI 3-2020, n° 3.3, comm. O. Dauchez et H. Turot.

d'exonérations⁹. Il convient à chaque fois de rechercher, pour distinguer les résidents des non-résidents, la raison de leur imposition et s'il existe un lien personnel avec l'État ou seulement la perception de revenus ayant la source dans cet État¹⁰. L'octroi d'une exonération sur certains revenus ne doit pas avoir pour effet de priver le contribuable de sa qualité de résident au sens des stipulations conventionnelles.

F. LE MENTEC ■

Établissement stable

11. Établissement stable - TVA - La CJUE juge qu'une société ayant son siège dans un État membre ne dispose pas d'un établissement stable, au sens de la directive TVA, dans un autre État membre au motif que cette société y détient une filiale qui met à sa disposition des moyens humains et techniques en vertu de contrats par lesquels elle lui fournit, de manière exclusive, des services de marketing, de réglementation, de publicité et de représentation qui sont susceptibles d'avoir une incidence directe sur le volume de ses ventes.

CJUE, 5^e ch., 7 avr. 2022, C-333/20, Berlin Chemie A. Menarini SRL (V. annexe 3)

12. Nous concluons il y a quelques mois une étude portant sur l'établissement stable TVA par la constatation qu'en matière fiscale, toute conclusion n'est que l'introduction de l'étape suivante¹¹. Or, l'étape suivante vient d'être franchie par la CJUE.

◇ Le contexte

13. Pour rappel, la CJUE a rendu récemment un important arrêt *Titanium Ltd*, le 3 juin 2021¹². La société Titanium est une société dont le siège social ainsi que la direction se trouvent à Jersey et dont l'objet social est la gestion immobilière, la gestion de patrimoine et la gestion de logements et

d'hébergements. Cette société a donné en location assujettie à la TVA un immeuble dont elle est propriétaire en Autriche, à deux entrepreneurs autrichiens.

Pour effectuer ces opérations, Titanium avait mandaté une société autrichienne de gérance d'immeubles aux fins de servir d'intermédiaire avec les prestataires de services et les fournisseurs, de facturer les loyers et les coûts d'exploitation, de tenir les registres commerciaux et de préparer les données de déclaration de TVA. Ces prestations étaient exécutées par le mandataire dans des locaux autres que ceux de l'immeuble appartenant à Titanium.

Titanium conservait toutefois le pouvoir de décision pour conclure et résilier les locations, pour déterminer les conditions économiques et juridiques des baux, pour réaliser des investissements et des réparations ainsi que pour organiser leur financement, pour choisir des tiers destinés à fournir d'autres services en amont et, enfin, pour sélectionner, désigner et surveiller la société de gérance d'immeubles elle-même. L'administration fiscale autrichienne a considéré qu'un bien immobilier mis en location dans de telles circonstances constituait un établissement stable et l'a redressée en conséquence.

La CJUE a jugé que la société de Jersey ne dispose d'aucun personnel propre en Autriche et que si les personnes en charge de certaines tâches de gestion ont été mandatées contractuellement par cette société, Titanium s'est réservée toutes les décisions importantes concernant la location de l'immeuble en question. Ainsi, un immeuble qui ne dispose d'aucune ressource humaine le rendant capable d'agir de manière autonome ne remplit manifestement pas les critères établis par la jurisprudence pour être qualifié d'établissement stable. Le personnel propre pourrait être celui d'un tiers, mais uniquement s'il a la capacité de contracter aux lieux et places du prestataire étranger avec un niveau suffisant d'autonomie, ce qui n'était pas le cas du mandataire en l'espèce.

14. Cette décision tombait quelques mois après l'arrêt *Conversant* du Conseil d'État¹³, par lequel la Haute assemblée avait jugé qu'une société disposait d'un établissement stable en France même sans y détenir de moyen humains et matériels en propre, si sa société sœur disposait en France des moyens rendant possible, de manière autonome, la fourniture des prestations de la société irlandaise, notamment des moyens humains lui permettant de prendre la décision de conclure, avec un annonceur, un contrat lui ouvrant le bénéfice des services dont la société irlandaise assure l'exploitation. Le Conseil d'État avait également jugé à cette occasion que le fait que les serveurs ne soient pas situés en France n'est pas un obstacle à la caractérisation d'un établissement stable, si les salariés français qui ont le pouvoir de conclure les contrats ont un accès direct aux fonctionnalités gérées par ces serveurs.

⁹ V. not. S. Austray, Article 4 Résident, in *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune - commentaire* : Ed. Francis Lefebvre et Heilbing Lichtenhan Verlag, sept. 2013, p. 147 et s.

¹⁰ V. not. O. Dauchez et H. Turot in FI 3-2020, n° 3.3.

¹¹ 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.

¹² CJUE, 3 juin 2021, C-931/19, *Titanium Ltd*.

¹³ 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.

◇ Les faits et la question préjudicielle

15. Nous savions déjà lors de notre précédente étude que la CJUE était saisie d'une question préjudicielle posée dans une affaire *Berlin Chemie*, pouvant rebattre les cartes en matière d'établissement stable TVA, tant l'affaire réunit toutes les problématiques connues.

16. Comme toujours en matière d'établissement stable, l'analyse des faits est cruciale.

Berlin Chemie AG est une société ayant son siège en Allemagne et qui commercialise en Roumanie des produits pharmaceutiques, via un stock entreposé auprès d'un logisticien local tiers.

Une société de droit roumain SC Berlin Chemie A. Menarini SRL a été créée par la société Berlin Chemie AG, via sa filiale allemande Berlin Chemie/Menarini Pharma GMBH. Cette société roumaine exerce officiellement des activités de conseil en gestion.

Berlin Chemie AG et SC Berlin Chemie A. Menarini SRL ont conclu un « *Contrat de marketing, de publicité et de services de réglementation* », par lequel la société roumaine s'est engagée à rendre les services de marketing nécessaires pour promouvoir activement les produits de Berlin Chemie AG en Roumanie. Par le même contrat, elle s'est également engagée à mettre en œuvre toutes les actions réglementaires nécessaires en vue d'assurer que Berlin Chemie AG soit autorisée à distribuer les produits en Roumanie, y compris l'intermédiation lors de l'obtention de tous les certificats et autres autorisations administratives, le suivi des cas de concurrence déloyale, des violations de brevet, l'assistance dans les études cliniques et dans d'autres activités de recherche et développement.

Pour les services fournis par la société roumaine, une rémunération mensuelle a été établie, calculée sur la base de la somme des dépenses majorées d'une marge de 7,5 %.

La société roumaine Berlin Chemie A. Menarini SRL emploie environ 200 salariés en moyenne, dont un *Country Manager*, qui encadre d'autres dirigeants, occupant les fonctions de *Field Force Manager*, *Finance Manager*, *Regulatory Affairs Manager*, *Customer Relationship Manager*, *Marketing Manager*, *Medical Manager*, *Business Development Manager*, etc. La personne désignée comme *Field Force Manager* encadre 170 personnes, la personne désignée comme *Marketing Manager* encadre 9 personnes, à titre d'illustration.

Les autorités fiscales roumaines ont considéré que la société allemande avait accès à des moyens techniques en Roumanie, en faisant référence aux moyens techniques de SC Berlin Chemie A. Menarini SRL (ordinateurs, systèmes d'exploitation, véhicules automobiles), qui avaient été acquis au moyen de sommes d'argent provenant de la société allemande et que le personnel de la société roumaine exerçait une activité de promotion et de vente au bénéfice de la société allemande.

L'administration roumaine a en effet démontré que les activités exercées par les employés de Berlin Chemie A. Menarini SRL incluent la prise de commandes des produits pharmaceutiques provenant des distributeurs roumains et leur transmission à Berlin Chemie AG, ainsi que le traitement des factures et leur transmission de Berlin Chemie AG aux

clients de celle-ci. La société roumaine a aussi conclu des contrats pour des services de publicité et de marchandisage en vue de la promotion des produits commercialisés par Berlin Chemie AG sur le marché roumain, a organisé et participé à des événements pour la promotion des produits pharmaceutiques de Berlin Chemie, dans le cadre desquels elle a offert des échantillons de ces produits à des professionnels de la santé.

Elle est également la représentante locale des détenteurs d'autorisations de mise sur le marché pour les produits commercialisés en Roumanie par Berlin Chemie AG. Même les registres fiscaux de SC Berlin Chemie A. Menarini SRL sont organisés par centres de coût correspondant aux 25 produits commercialisés par Berlin Chemie AG en Roumanie, avec transcription de ceux-ci dans les comptes.

SC Berlin Chemie A. Menarini SRL a facturé ses services hors TVA à Berlin Chemie AG, estimant que le lieu de prestation de ces services était en Allemagne.

À la suite du contrôle fiscal qui visait la société Berlin Chemie A. Menarini SRL, les autorités fiscales roumaines ont estimé que Berlin Chemie AG disposait en Roumanie de suffisamment de moyens pour y caractériser un établissement stable via Berlin Chemie A. Menarini SRL.

17. Saisie par les juridictions roumaines, la CJUE devait dire si, pour considérer qu'une société qui livre des biens sur le territoire roumain, alors qu'elle a son siège en Allemagne, dispose d'un établissement stable en Roumanie, il est nécessaire que les moyens humains et techniques utilisées par la société sur le territoire roumain lui appartiennent ou s'il est suffisant que la société ait un accès immédiat et permanent à de tels moyens humains et techniques par l'intermédiaire d'une autre société liée, qu'elle contrôle en détenant la majorité des parts sociales.

Par ailleurs, elle devait aussi déterminer si pour considérer qu'une société allemande qui livre des biens en Roumanie y dispose d'un établissement stable, il est ou non nécessaire que l'établissement stable supposé participe directement aux décisions relatives à la livraison des biens ou s'il est suffisant que la société allemande dispose, en Roumanie, de moyens techniques et humains qui sont mis à sa disposition en vertu de contrats conclus avec des sociétés tierces, contrats qui ont pour objet des activités de marketing, de réglementation, de publicité, de stockage, de représentation, activités qui sont susceptibles d'avoir une incidence directe sur le volume des ventes.

Enfin et surtout, elle devait juger si la possibilité pour un assujetti d'avoir un accès immédiat et permanent aux moyens techniques et humains d'un autre assujetti lié qu'il contrôle, exclut que cette dernière société liée puisse être considérée comme un prestataire de services de l'établissement stable ainsi constitué.

En synthèse, c'est à la fois la question de la caractérisation de l'établissement stable par l'accès permanent et immédiat aux moyens techniques jugé par le Conseil d'État dans son arrêt *Conversant* précité et celle du personnel en propre à l'instar de l'arrêt *Titanium* précité qui se retrouvent posées cette fois sans aucune ambiguïté à la CJUE.

◇ La nouvelle décision de la CJUE et son apport pratique

18. La Cour conclut à l'absence d'un établissement stable de la société allemande en Roumanie au travers de sa filiale roumaine.

Il faut relever d'emblée que l'affaire a été jugée sans conclusions de l'avocat général, sans doute car la Cour a considéré que si l'affaire était intéressante en sa qualité d'exemple pertinent pour l'application des critères de l'établissement stable en TVA, elle consistait néanmoins en un « simple » exercice de qualification de faits plutôt qu'en une véritable question de droit.

19. En effet, en droit, la Cour a déjà jugé que s'il est possible qu'une filiale constitue l'établissement stable de sa société mère, une telle qualification dépend, toutefois, des conditions matérielles énoncées par le règlement d'exécution n° 282/2011 (notamment à son article 11), qui doivent être appréciées à la lumière de la réalité économique et commerciale des faits¹⁴. Dès lors, l'existence, sur le territoire d'un État membre, d'un établissement stable d'une société établie dans un autre État ne saurait être déduite du seul fait que cette société y possède une filiale.

Cela lui permet d'affirmer en l'espèce que l'existence d'une structure appropriée en termes de moyens humains et matériels présentant un degré suffisant de permanence doit être établie à la lumière de la réalité économique et commerciale. S'il n'est pas requis de détenir les moyens humains ou techniques en propre, il est en revanche nécessaire que l'assujetti ait le pouvoir de disposer de ces moyens humains et techniques de la même manière que s'ils étaient les siens, sur le fondement, par exemple, de contrats de service ou de location mettant ces moyens à la disposition de l'assujetti et ne pouvant être résiliés à brève échéance.

La CJUE rappelle qu'il appartient à la juridiction de renvoi d'apprécier si la société allemande dispose en Roumanie d'une structure. Mais afin de la guider dans cette appréciation, la Cour lui fournit toutefois les éléments d'interprétation suivants :

- la société allemande ne dispose pas de moyens humains et techniques propres en Roumanie, car ces moyens sont détenus par la société roumaine. Toutefois, la société allemande a un accès permanent et ininterrompu à de tels moyens, puisque le contrat de prestations de marketing conclu ne peut pas être résilié à brève échéance ;

- sur le fondement de ce contrat, la société roumaine a mis notamment à la disposition de la société allemande des moyens techniques (ordinateurs, systèmes d'exploitation, véhicules automobiles), mais surtout des moyens humains avec plus de 200 employés dont, notamment, plus de 150 représentants commerciaux ;

- la société allemande est l'unique client de la société roumaine qui lui fournit de manière exclusive les services de marketing, de réglementation, de publicité et de représentation.

Toutefois, au point 48 de sa décision, la CJUE énonce que « étant donné qu'une personne morale, quand bien même celle-ci n'aurait qu'un seul client, est supposée utiliser les moyens techniques et humains dont elle dispose pour ses besoins propres, ce n'est que s'il devait être établi que, en raison des dispositions contractuelles applicables, la société allemande disposait des moyens techniques et humains de la société roumaine comme s'ils étaient les siens que la société allemande pourrait disposer d'une structure présentant un degré suffisant de permanence et appropriée, en termes de moyens humains et techniques, en Roumanie, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier ».

Il est sans doute difficile de démontrer que la société allemande peut disposer du personnel et des moyens techniques roumains comme s'ils étaient réellement le siens... La juridiction de renvoi roumaine devrait donc logiquement statuer en faveur de l'absence d'établissement stable.

20. En second lieu, la CJUE devait juger si l'existence d'un établissement stable peut être déduite de la circonstance que la société roumaine fournit des services susceptibles d'avoir une incidence directe sur les résultats de l'activité économique de la société allemande, tels que des services de marketing, dans la mesure où ces services sont étroitement liés à l'obtention de commandes pour les produits pharmaceutiques vendus par la société allemande, et s'il est également nécessaire que l'établissement stable supposé participe directement aux décisions relatives à l'activité économique de ladite société allemande.

La Cour répond au point 51 : « En l'occurrence, il ressort des éléments factuels exposés par la juridiction de renvoi que les services de publicité et de marketing fournis par la société roumaine à la société allemande visaient principalement à mieux informer, en Roumanie, les professionnels du domaine de la santé et les consommateurs sur les produits pharmaceutiques vendus par cette société allemande. Le personnel de la société roumaine se limitait à prendre des commandes provenant de neufs distributeurs de gros de médicaments en Roumanie et à les transmettre à la société allemande, ainsi qu'à transmettre des factures de celle-ci à ses clients dans cet État membre. Cette société ne participait pas directement à la vente et à la livraison des produits pharmaceutiques de la société allemande et ne prenait pas d'engagements envers des tiers au nom de cette dernière société ».

Ainsi, le fait que les services de marketing fournis par la société roumaine permettent à la société allemande de développer ses ventes en Roumanie, n'est pas suffisant pour caractériser un établissement stable, si la société roumaine ne participe pas directement à la vente et à la livraison des produits pharmaceutiques de la société allemande et ne prend pas d'engagements envers des tiers au nom de cette dernière société.

Le parallèle avec l'arrêt *Conversant* du Conseil d'État est assez facile à établir, dans deux affaires où les sociétés liées réalisent localement des prestations de marketing... Dans les deux espèces, de nombreux indices laissaient penser à la caractérisation d'un établissement stable. Là où le Conseil d'État a sanctionné ces faits « extrêmes » par l'établissement stable « sanction », la CJUE considère que l'absence de participation directe à la vente des produits par la société allemande et l'absence d'engagement envers les tiers disqualifie tout établissement stable. Le Conseil d'État aurait-il statué différemment

14 CJUE, 7 mai 2020, C547/18, Dong Yang Electronics, pt 32.

si la CJUE avait rendu sa décision un an plus tôt ? Il est délicat de répondre positivement tant les faits de l'affaire *Conversant* invitaient à sanctionner une organisation factice.

21. La CJUE relève enfin un dernier point particulièrement intéressant. En effet, elle note que les moyens humains et techniques mis à la disposition de la société allemande par la société roumaine, et qui permettraient de caractériser un établissement stable de la société allemande en Roumanie, sont également ceux grâce auxquels la société roumaine réalise les prestations de services au bénéfice de la société allemande. Or, selon la Cour, les mêmes moyens ne peuvent pas être utilisés à la fois pour fournir et pour recevoir les mêmes services. Nul doute que de nombreux assujettis inquiétés sur l'existence d'un établissement stable sauront faire leur cet axiome.

◆ En synthèse

22. Les services de marketing fournis par la société roumaine apparaissent comme étant reçus par la société allemande qui utilise ses propres moyens humains et techniques situés en Allemagne pour conclure et exécuter les contrats de vente avec les distributeurs de ses produits pharmaceutiques en Roumanie, ce qui implique que la société allemande ne dispose pas en Roumanie d'un établissement stable.

Ajoutons que la CJUE, dans ce contexte, n'a finalement pas eu à trancher la question du critère de l'utilisation de moyens

matériels à distance, comme dans l'arrêt *Conversant*. En effet, l'absence d'établissement stable étant acquise en amont par le fait que les salariés ne pouvaient pas s'engager envers des tiers au nom de la société allemande, la Cour n'a pas eu à pousser plus loin son raisonnement.

On retiendra donc qu'une société ayant son siège social dans un État membre ne dispose pas d'un établissement stable dans un autre État au seul motif qu'elle y détient une filiale qui met à sa disposition des moyens humains et techniques en vertu de contrats par lesquels elle lui fournit, de manière exclusive, des services de marketing, de réglementation, de publicité et de représentation qui sont susceptibles d'avoir une incidence directe sur le volume de ses ventes.

Les lecteurs paniqués par la jurisprudence *Conversant* devraient retrouver un calme relatif à la lecture de l'arrêt *Berlin Chemie*. En effet, il était à craindre que l'administration et les juridictions françaises appliquent la jurisprudence *Conversant* à toutes les affaires, créant une insécurité juridique considérable, s'agissant du régime de TVA de toutes les filiales locales de groupes étrangers, lesquelles par définition mettent leur moyens humains et matériels au service des intérêts du groupe. Elles ne pourront pas systématiser une telle pratique de qualification d'un établissement stable des filiales de promotion étrangères, dans le cadre dorénavant strict posé par la CJUE grâce à l'arrêt *Berlin Chemie*.

A. MORAINÉ ■

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1: CAA Versailles, 1^{re} ch., 1^{er} mars 2022, n° 20VE01103 et n° 20VE01104, Baud

Annexe 2: CAA Versailles, 3^e ch., 10 févr. 2022, n° 20VE01379, Bich

Annexe 3: CJUE, 5^e ch., 7 avr. 2022, C-333/20, Berlin Chemie A. Menarini SRL

