

Questions / Réponses

NF 1351-9

Nouveaux enjeux fiscaux de l'entreprise liés à la mobilité des salariés et des dirigeants

Interview à la suite d'une conférence sur le thème des « *Enjeux fiscaux de l'entreprise liés à la mobilité des salariés et des dirigeants* » organisée le 12 octobre 2023 par l'A3F (« *Association Française des Femmes Fiscalistes* ») co-animée par Charlotte Véniard, Avocat Counsel (Cabinet PDGB), Marie-Eve Chauvière, Avocat Associée (Cabinet Yards) et Marie-Pierre Hôo, Avocat Associée, Directrice de la Doctrine Fiscale (Cabinet KPMG Avocats).

Les Nouvelles Fiscales (LNF) :
Pour quelles raisons les groupes ont intérêt à être sensibilisés à ce sujet ?

Marie-Pierre HÔO (MPH) : La façon dont nous travaillons s'est transformée durablement. Le travail à distance est devenu une simple modalité de l'exercice du travail. Il connaît un développement fort, porté par les avancées technologiques très rapides (on estime à 7 trillions de dollars les montants investis entre 2020 et 2023 pour rendre le monde de l'entreprise plus digital), des facteurs économiques multiples et variés (réduction du coût de l'immobilier, fermeture de site tout en conservant des ressources dans l'État concerné, limitation de la présence sur place dans des pays en conflit) ou par l'organisation interne au groupe avec des équipes qui peuvent aujourd'hui être transfrontalières. Au-delà, il révèle sans doute également un changement profond de la relation au travail ce qui nourrit une forme nouvelle de guerre des talents.

Travailler en partie dans un pays différent de celui où se situent les locaux de son employeur comporte des risques fiscaux pour celui-ci qui doivent être anticipés (création d'un Établissement Stable (« ES »)-IS et/ou ES-TVA, changement de résidence fiscale, remise en cause de l'allocation des profits, retenues à la source...). Il est aussi de la responsabilité de l'entreprise avec sa casquette « employeur » de savoir d'où ses salariés travaillent. Le droit du travail, celui de la sécurité sociale, de la paie et de l'immigration lui imposent des obligations spécifiques. Nous n'aborderons pas l'ensemble de ces questions ici, non pas qu'elles ne soient pas essentielles, mais nous avons fait le choix de nous concentrer sur les aspects de fiscalité directe au niveau de l'entreprise.

LNF : Commençons par le premier sujet, celui de l'ES. Quels sont les enjeux de la caractérisation d'un ES dans l'autre État ?

Charlotte VÉNIARD (CVE) : La notion d'établissement stable est un critère dé-



Marie-Eve
CHAUVIÈRE
Avocat Associée
Cabinet Yards



Marie-Pierre
HÔO
Avocat Associée
Directrice de la
Doctrine Fiscale
Cabinet KPMG
Avocats



Charlotte
VÉNIARD
Avocat Counsel
Cabinet PDGB



terminant de rattachement territorial des bénéfices et de partage de l'imposition des revenus entre États. Dans le contexte du télétravail, l'enjeu dépendra donc principalement de la profitabilité de l'activité exercée par le salarié en dehors de l'État d'implantation de sa société employeur.

Pour une société française, en application du principe de territorialité, avoir un établissement stable à l'étranger implique que sa base imposable en France soit retraitée des bénéfices ou des charges ou pertes afférentes à cet établissement stable⁽¹⁾. Corrélativement, la caractérisation d'un tel établissement entraînera, dans l'État dans lequel il est établi, des obligations déclaratives et diverses conséquences fiscales (impôt sur les sociétés, TVA, impôts locaux, etc.).

Dans le cas inverse d'une **société étrangère exerçant en France** une activité *via* l'un de ses salariés, la caractérisation d'un établissement stable non déclaré l'expose aux conséquences d'une activité dite occulte. Ainsi, à défaut d'immatriculation de ce dernier et en l'absence de dépôt de déclarations fiscales dans les délais, la société étrangère devient non seulement soumise aux impôts exigibles au titre de son activité en France, mais elle encourt également un risque de majoration de 80 %, une retenue à la source pour revenus réputés distribués et un risque pénal en cas de caractérisation d'une fraude fiscale⁽²⁾. À noter qu'en la matière, le délai de reprise de l'administration française est étendu à 10 ans⁽³⁾.

Si le risque de caractérisation d'un établissement stable à l'étranger du fait de l'activité du salarié en télétravail ne doit pas être exagéré... il ne doit pas non plus être sous-estimé.

LNF : Dans quelles situations le travail à distance de salariés peut-il présenter un risque de caractérisation d'un établissement stable ?

CVE : Le plus souvent, les services fiscaux vérificateurs suivent les définitions des conventions fiscales bilatérales reprenant les critères établis par l'article 5 des conventions modèle OCDE et ONU.

Première situation caractérisant un établissement stable, celle de l'établissement d'une **installation fixe d'affaires** par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. Elle est conditionnée tout d'abord à l'existence d'une « installation » entendue très largement comme tout local, matériel ou installation utilisé pour l'exercice des activités de l'entreprise, qu'il

serve ou non exclusivement à cette fin, voire un simple emplacement⁽⁴⁾.

Cette installation doit ensuite être « à disposition » de l'entreprise. Dans le contexte spécifique du télétravail du domicile du salarié, selon les commentaires OCDE, cette condition est satisfaite si cette modalité d'exercice de l'activité est habituelle et exigée par l'entreprise⁽⁵⁾.

Cette installation doit par ailleurs être « fixe » géographiquement, ce peut être le cas par exemple dans l'hypothèse d'une location de salle dans un centre d'hébergement de bureaux dans un autre pays. Elle doit par ailleurs avoir un certain degré de permanence. Cette appréciation se fait *in concreto*, une utilisation régulière sur de longues périodes étant opposée à une utilisation temporaire dans le cadre d'activités nomades.

Enfin, l'activité ainsi exercée ne doit être ni « préparatoire », en ce qu'elle précéderait une autre activité, ni « auxiliaire », cas d'une activité support par exemple.

À titre d'exemple (caricatural), un salarié contraint de travailler plusieurs jours par semaine de son domicile situé dans un État A, afin de répondre à une pénurie systématique de bureaux disponibles au sein de son entreprise résidente de l'État B, pourrait caractériser une situation à risque.

Seconde situation caractérisant un établissement stable, celle de l'**agent dépendant** de la société, concluant habituellement des contrats au nom de cette dernière ou qui, de manière habituelle, décide de transactions que la société étrangère se borne à entériner et qui l'engage⁽⁶⁾. Selon la définition extensive retenue par la révision de 2017 du modèle de convention OCDE et l'article 12 de l'instrument multilatéral destiné à lutter contre l'érosion de l'assiette imposable et le transfert des bénéfices, cet agent dépendant joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification matérielle par la société étrangère (même en l'absence de pouvoir juridique de conclure ces contrats).

Lesdits contrats doivent par ailleurs avoir trait aux activités propres de l'entreprise et les pouvoirs de cet agent, par définition dépendant lorsqu'il est salarié, doivent être exercés dans le cadre d'activités de nature ni préparatoire, ni auxiliaire.

Dans cette seconde situation caractérisant un établissement stable, la condition de dépendance est satisfaite dans le contexte de télétravail par un salarié. En pratique, son rôle, ses pouvoirs et son domaine d'activité seront

(1) BOI-IS-CHAMP-60-10-20 n° 70.

(2) LPF, art. L 228.

(3) BOI-CF-PGR-10-70 n° 1.

(4) Comm. OCDE 2017, art. 5, par. 10 et s.

(5) Comm. OCDE 2017, art. 5, par. 18 et s.

(6) CE, 11 déc. 2020, n° 420174, A, min. c/ Sté Conversant International Ltd.

donc clés. À titre d'illustration, l'activité d'une directrice des ventes d'une société étrangère génèrera un risque d'établissement stable bien plus important qu'une charge de communication.

L'analyse des circonstances de fait est déterminante, mais s'avère souvent délicate.

LNF : Quelques conseils pratiques ?

CVE : La situation est rarement aussi tranchée que dans les exemples donnés ci-dessus, mais **certaines erreurs sont évitables** et **l'information sur certaines bonnes pratiques** peut s'avérer utile.

Identifier les « profils à risques » nécessite de connaître la réalité de l'activité, du rôle et des fonctions du salarié. Concrètement, les entretiens oraux avec les salariés concernés seront donc préférables aux écrits (contrat de travail, job description). L'activité de la société et de ses salariés étant par nature évolutive, il convient de suivre l'évolution de la nature et des modalités d'exercice des activités des salariés en télétravail. À ce titre, la consultation des profils LinkedIn des salariés et du site internet de l'entreprise décrivant son activité et sa présence à l'étranger peut s'avérer édifiante.

Afin de prévenir – autant que faire ce peu – la création de situations à risques et les imprécisions malheureuses, dans les contrats de travail notamment, la direction fiscale a tout intérêt à **informer de ces risques** les services RH, mais aussi les opérationnels clés.

La **rédaction d'une « remote working policy »** au niveau du groupe peut par ailleurs être un outil efficace pour encadrer cette modalité d'exercice.

Pour les sociétés étrangères réalisant des activités en France via leurs salariés, le recours au **rescrit établissement stable** – certes, peu utilisé – présente l'intérêt de sécuriser la pratique des groupes. En la matière, le défaut de réponse de l'administration dans un délai de trois mois équivaut à une absence d'établissement stable en France⁽⁷⁾.

Pour les sociétés françaises ayant des salariés exerçant à l'étranger, nous leur conseillons de **se rapprocher d'un conseil local** afin d'identifier les critères appliqués par les services vérificateurs locaux pour caractériser un ES. Dans certains États, les services vérificateurs retiennent une interprétation très « personnelle » des critères de la convention bilatérale régissant les relations avec l'État étranger, dans d'autres, elle n'est même pas appliquée. Il est donc préférable d'être conscient de ce risque de double imposition pouvant, comme indiqué ci-dessus, s'accompagner de pénalités, voire de risques pénaux.

(7) LPF, art. L. 80 B-6°.

LNF : Quelle est l'expérience dans d'autres pays ?

MPH : Du côté des administrations étrangères, le premier constat que l'on peut faire est que seules quelques-unes d'entre elles se sont prononcées officiellement (post covid). Dans leur grande majorité, les administrations étrangères sont restées silencieuses. Mais « silence » ne veut pas dire désintérêt. D'ailleurs, l'Italie par exemple a mené des contrôles fiscaux afin de démontrer l'existence d'un ES en présence de télétravail transfrontalier. C'est le cas également du Danemark.

Le deuxième constat est rassurant. Quand elles se sont prononcées par voie de rescrits publiés ou de recommandations officielles, elles ont fait application des dispositions de l'article 5 de la convention modèle OCDE et de ses commentaires, qui apparaissent donc bien comme restant la grille de lecture commune. Parmi les critères les plus pertinents, on trouve le caractère auxiliaire ou préparatoire des activités réalisées par le salarié (qui permet souvent d'exclure la qualification d'ES), mais aussi l'existence ou non d'un lien commercial (ou d'une connexion de la même nature) avec la juridiction dans laquelle le salarié télétravaille ainsi que le fait que le télétravail soit choisi par le salarié ou imposé par l'entreprise.

Parmi les pays ayant officiellement pris position, la Suède a publié une Déclaration dans laquelle la focale est mise sur la question de savoir s'il existe une obligation explicite ou implicite pour les salariés de travailler à domicile. En Finlande, on trouve une décision de la Cour suprême administrative portant sur cette question. D'autres pays européens (notamment le Danemark, les Pays-Bas, la Suisse et l'Espagne) délivrent quant à eux des rescrits.

LNF : Et pour les dirigeants quels sont les points de vigilance ou les risques associés au travail à distance ?

Marie-Eve CHAUVIÈRE (MEC) : Le travail à distance des dirigeants peut aiguïser l'appétit de l'administration fiscale française qui dispose de deux stratégies possibles pour attirer de la matière imposable en France :

- une stratégie qui va lui permettre de taxer la totalité des profits de l'entreprise en France en recourant à l'arme absolue : la notion de siège de direction effective de l'entreprise ; et
- une stratégie avec un impact plus limité en recourant à des armes à calibre plus restreint : ce sont les notions d'installation fixe d'affaires/établissement stable et d'agent dépendant (qui sont analogues à celles développées par Charlotte en matière de salariés).

Afin de taxer la totalité des profits de l'entreprise en France, l'administration fiscale va souvent procéder en deux temps. Dans un premier temps, elle va s'attacher à démontrer l'absence de substance de l'entreprise à

l'étranger et donc en conséquence de résidence dans le pays étranger. Puis dans un second temps, elle va démontrer la présence en France du ou des dirigeants et relever les indices de la direction effective.

LNF : Pouvez-vous préciser ce que recouvre cette notion de siège de direction effective ?

MEC : Il convient de rappeler que dans le contexte des entreprises, ce n'est pas la notion de résidence fiscale qui est utilisée pour attirer de la matière imposable, mais éventuellement celle de siège de direction effective, notion non définie par les conventions elles-mêmes.

L'administration fiscale française l'a commentée dans différentes instructions administratives.

Par exemple, dans son BOI-IS-CHAMP-60-10-20 n° 1, elle indique : « la notion de siège doit en principe s'entendre comme étant le siège social indiqué dans les statuts. Toutefois, **si le siège social apparaît fictif, il y a lieu de retenir le siège réel, qui s'entend du lieu où sont, en fait, principalement concentrés les organes de direction, d'administration et de contrôle de la société.** Le siège réel correspond au siège de direction effective visé dans la plupart des conventions internationales conclues avec la France ».

Or encore, lorsqu'elle commente la convention franco-algérienne, l'administration précise que « le siège de direction effective est le lieu où sont prises les décisions stratégiques en matière de gestion et de politique industrielle ou commerciale nécessaires à la conduite des affaires de l'entreprise. Le siège de direction effective sera normalement **le lieu où la personne, ou le groupe de personnes, de rang le plus élevé (par exemple, le Conseil d'administration) prend ses décisions.** La détermination du siège de direction effective est une question de fait. Une entreprise peut disposer de plusieurs sièges de direction mais ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective »⁽⁸⁾.

Pour sa part la jurisprudence a illustré la définition de cette notion notamment au travers des arrêts suivants :

- arrêt du Conseil d'État du 16 avril 2012⁽⁹⁾ (convention France-Nouvelle Zélande) : « le siège de direction effective d'une entreprise exploitant des navires en trafic international **est le lieu où les personnes exerçant les fonctions les plus élevées prennent les décisions stratégiques qui déterminent la conduite des affaires de cette entreprise dans son ensemble** ». On note le croisement effectué entre les fonctions exercées et le lieu où les décisions sont prises ;

(8) BOI-INT-CVB-DAZ-10 n° 170.

(9) CE, 16 avr. 2012, n° 323592, B, Paupardin.

- arrêt du Conseil d'État du 7 mars 2016⁽¹⁰⁾ – identification d'un siège de direction – : « le lieu où se tiennent les conseils d'administration d'une société peut constituer un indice pour l'identification d'un siège de direction mais ce seul élément ne saurait confronter aux autres éléments du dossier suffire à le déterminer ». Il s'agit ici de déjouer les apparences ;
- arrêt du Conseil d'État du 15 mars 2023⁽¹¹⁾ : une société holding qui a transféré son siège au Luxembourg en N-1, ne disposait au cours des années N et N+1 en litige que d'un local de 13 m² au Luxembourg mis à sa disposition par une société luxembourgeoise de domiciliation. Elle n'y employait qu'un salarié de la même société exerçant pour elle une activité de comptable quelques heures par semaine. Dans le même temps, les contrats continuaient à être signés et les décisions prises depuis le siège parisien d'autres sociétés du groupe par le contribuable et son associé, tous les deux domiciliés en France. Alors même que ses assemblées générales et conseils d'administration étaient tenus au Luxembourg, il a été jugé que son centre effectif de direction était la France.

LNF : Cette conception fait-elle l'unanimité entre les différents pays ?

MEC : On peut relever à cet égard que :

- jusqu'en 2017, le critère proposé par l'OCDE pour trancher les cas de double résidence fiscale des sociétés est celui du siège de direction effective. Mais qu'il n'existe pas de définition de cette notion sauf dans quelques cas (convention franco-allemande : centre de la direction générale des affaires ; cas de la convention franco-américaine : le siège de direction et de contrôle d'une société est situé dans l'État où elle est résidente si ses dirigeants et cadres supérieurs exercent dans cet état plus que dans tout autre les responsabilités quotidiennes en matière de prise de décisions stratégiques financières et opérationnelles pour la société) ;
- à compter de 2017, l'article 4 paragraphe 3 du modèle de convention de l'OCDE indique que les autorités compétentes doivent s'efforcer de déterminer d'un commun accord l'État de résidence de la personne morale en prenant en compte le lieu où se situe le siège de direction effective, le lieu où a été constituée la société et tout autre facteur pertinent. En l'absence d'accord, la société ne peut prétendre au bénéfice de la convention. Il est prévu cependant la possibilité pour les États de préférer utiliser le critère du siège de direction effective. C'est le choix fait par la France ;

(10) CE, 7 mars 2016, n° 371435, B, Société des wagons-lits et du tourisme.

(11) CE, 15 mars 2023, n° 449723, B.

- la récente étude menée par le cabinet KPMG a permis de mettre également en évidence que le critère du lieu de réunion du conseil d'administration n'est pas nécessairement déterminant.

Ce constat renforce l'idée que cet angle d'attaque est difficile en pratique à mettre en œuvre pour l'administration et est en tout état de cause à fort enjeux politiques. Il est clair cependant que l'administration fiscale n'hésite pas dans certaines situations à en brandir le spectre, voire à le mettre en application.

LNF : Peut-on dessiner une tendance au regard des différentes jurisprudences existant en la matière et de la pratique ?

MEC : On pourrait dire qu'il est moins risqué pour un dirigeant de travailler un peu sur un lieu de vacances que de tomber amoureux d'un résident fiscal français.

Plus sérieusement (même si la pratique a pu démontrer la véracité de la phrase précédente), il nous semble que la jurisprudence du Conseil d'État, qui tend pour sa part

à s'aligner de plus en plus sur les commentaires les plus récents de l'OCDE, pourrait aller vers une approche multicritères et dans ce cadre considérer comme l'OCDE que sont à prendre en compte les différents critères suivants :

- le lieu où les réunions du CA ou de tout autre organe équivalent se tiennent généralement ;
- le lieu où le directeur général et les autres dirigeants exercent généralement leur activité ;
- le lieu où s'exerce la gestion supérieure des affaires courantes ;
- le lieu où se situe le siège de la personne morale ;
- l'État dont la législation régit le statut juridique de la personne morale ;
- le lieu où sa comptabilité est tenue ;
- voir même la prise en compte du risque d'application induite de la convention.

On peut aussi s'interroger sur le devenir de cette notion et de ce risque au regard des nouvelles règles de Pilier 2 qui sont entrées en vigueur en 2024. L'appétit de l'administration fiscale sera-t-il toujours aussi grand ? ■