

3.2

Entreprise exploitée en France vs établissement stable : réflexions sur la notion d'autonomie de gestion

À propos de CE, 18 oct. 2018, n° 405468, Aravis Business Retreats Ltd



Gauthier BLANLUET,
Professeur à l'Université Paris II
(Panthéon-Assas)
Avocat, Sullivan & Cromwell LLP
Co-directeur scientifique de la revue
Fiscalité Internationale

Une entreprise étrangère peut être soumise à l'impôt français pour disposer en France d'un établissement stable au sens d'une convention fiscale applicable, même si cet établissement ne constitue pas une entreprise exploitée en France au sens du droit interne (V. § 1). Le principe de subsidiarité impose toujours d'examiner la question en droit interne avant d'analyser la convention fiscale, ne serait-ce que pour vérifier que le revenu en cause est bien un revenu au sens de la loi

nationale (circuit long) (V. § 2). L'autonomie de gestion n'est pas exigée pour caractériser un établissement stable au sens conventionnel (V. § 5). En droit interne, la jurisprudence n'a pas encore clairement tranché entre une conception fonctionnelle ou décisionnelle de la notion d'autonomie de gestion (V. § 6). On ne sait toujours pas avec certitude si la présence de moyens humains est nécessaire pour caractériser un établissement autonome (V. § 10).

Introduction

1. Nous n'avons pas fini de sonder les plis et replis du principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés. Dans une récente décision *Aravis*¹, le Conseil d'État vient d'en découvrir de nouveaux, inaperçus jusqu'à présent.

2. Voici comment se présentent les faits de l'affaire. La société britannique Aravis Business Retreats Limited organise

des séminaires et des stages pour des cadres supérieurs d'entreprises. Ces séminaires, conçus au Royaume-Uni et commercialisés auprès de clients britanniques, se tiennent en France, au beau milieu du massif des Aravis, en Haute Savoie, à Saint-Jean-de-Sixt, dans un chalet que la société loue à l'année. Le personnel d'encadrement n'est pas recruté en France, mais vient spécialement d'Angleterre pour assurer sur place l'exécution des prestations d'hébergement, de repas, d'intervention auprès des participants, de détente et de mise à disposition du matériel informatique.

Les services ainsi proposés ayant été physiquement rendus sur le territoire français, l'administration a naturellement considéré que la société Aravis exploitait une

¹ CE, 18 oct. 2018, n° 405468, Aravis Business Retreats Ltd, concl. E. Crépey (FI 1-2019, n° 3.2.1).

entreprise en France et qu'elle devait donc s'acquitter de l'impôt sur les sociétés sur les profits dégagés par l'exercice de cette activité.

Au demeurant, la société s'est trouvée dans la situation classique de ces entreprises étrangères qui, faute d'avoir rempli leurs obligations déclaratives, se voient infliger la majoration de 80% pour activité occulte prévue à l'article 1728 du CGI. Selon une jurisprudence désormais bien établie du Conseil d'État, dont cette affaire est une nouvelle illustration, le contribuable peut échapper à la pénalité lorsqu'il est en mesure de faire état de sa bonne foi, notamment en montrant qu'il a vécu dans l'ignorance de ses obligations fiscales et que le profit non taxé en France a été soumis à un niveau d'imposition à l'étranger sensiblement équivalent à celui qu'il aurait supporté en France. Encore faut-il que l'administration soit en mesure de vérifier cette information par la mise en œuvre de procédures d'échanges d'informations en vigueur avec l'État concerné². C'était bien le cas en l'espèce, comme le souligne le Conseil d'État, qui décharge la société Aravis de la pénalité à laquelle elle avait été assujettie à tort.

Quant à la question essentielle, qui touche à l'existence d'une activité imposable en France, les juges du fond ont considéré que la société Aravis était imposable en France au regard du droit interne et de la convention applicable, en l'espèce la convention entre la France et le Royaume-Uni. Le Conseil d'État parvient à la même conclusion, mais en empruntant une voie différente. Contrairement à la cour d'appel, il ne juge pas que la société Aravis disposait d'une entreprise exploitée en France au sens du I de l'article 209 du CGI. Mais, et cela suffit à asseoir l'imposition de la société en France, il rejoint les juges du fond en ce qu'ils ont identifié un établissement stable au sens de l'article 4 de la convention entre la France et le Royaume-Uni. **Pour la Haute Assemblée, la société est bien établie en France, mais seulement au regard de la convention franco-britannique. En droit interne, elle ne l'est pas.**

C'est la première fois qu'un tel écart est relevé aussi clairement par le Conseil d'État. L'hypothèse est, il est vrai, inhabituelle, car une convention fiscale autorise rarement une imposition à laquelle le droit interne ne consent pas. Elle n'en est pas moins intéressante. Aussi est-ce l'occasion de revenir sur la méthode dite du « circuit long » suivie par le juge (I). Mais l'arrêt retient surtout l'attention pour les questions qu'il soulève au sujet de la notion d'autonomie de gestion, dont l'application est ici la cause de la divergence entre droit interne et droit conventionnel. Cette discussion n'est pas seulement académique. Elle pourrait avoir d'importantes conséquences sur les solutions à retenir dans le cadre d'activités conduites à distance, notamment dans le secteur du digital (II).

2 CE, plén. fisc., 7 déc. 2015, n° 368227, Min. c/ Sté Frutas Y Hortalizas Murcia SL : RJF 2/16 n° 160, concl. F. Aladjidi, chron. N. Labrune, p. 129 ; Dr. fisc. 2016, n° 23, comm. 370, note A. Bonnet. Encore récemment, CE, 18 mars 2019, n° 410573, Ediprint (FI 2-2019, n° 3, § XX).

I. Consécration de la méthode du « circuit long »

2. En application de l'article 209, I du CGI issu de l'article 3 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959, les revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention fiscale internationale sont passibles de l'impôt.

À la simple lecture de ce texte, on retire l'impression qu'une convention fiscale internationale peut, à elle seule, rendre un revenu imposable en France. Tel n'est pourtant pas le cas. Il est acquis depuis longtemps que les conventions fiscales ne constituent pas un « *fondement autonome d'imposition* »³. Elles ne peuvent, par elles-mêmes, servir de base légale à l'impôt. Ainsi, un revenu exonéré en droit interne ne devient pas imposable par la simple opération de la convention⁴. Mieux encore, un élément qui n'est pas un revenu en droit interne ne peut être créé de toute pièce par la convention, et taxé comme tel en France. C'est ainsi, par exemple, qu'un crédit d'impôt fictif, dont aucun texte de droit interne ne prévoit l'imposition, doit pouvoir échapper à l'impôt, même si la convention en dispose autrement.

Ainsi, lorsque l'article 209, I précise que la France impose les revenus pour lesquels la convention lui confère un droit d'imposition, il ne faut pas y voir un permis général d'imposer des phénomènes qui, à en croire la convention, donnent naissance à un revenu imposable en France. Encore une fois, il n'est pas de la compétence d'une convention fiscale de se substituer au droit interne pour dire si telle ou telle circonstance donne naissance à un revenu, et si tel ou tel revenu est ou non imposable. **L'identification du revenu et sa reconnaissance sur le plan fiscal appartiennent au droit interne. Ce qui est en cause dans la convention, ce qui est de sa compétence, c'est plutôt la répartition de la matière imposable telle que définie par le droit interne des États contractants, c'est-à-dire la fixation de son lieu d'imposition.** À ce titre, la convention peut arrêter les modalités de détermination de l'assiette de l'impôt et, au premier chef, de son assiette géographique.

C'est le moment de rappeler que les conventions fiscales internationales ont pour objet essentiel de fixer des règles de répartition de la matière imposable entre les États signataires de la convention. Ces règles s'imposent aux États, même – et surtout – lorsqu'elles sont différentes de celles qui, en droit interne, ont le même objet. Ainsi, par exemple, la convention peut interdire à un État de taxer un revenu que cet État aurait été en droit de taxer en l'absence de convention. C'est là une des fonctions essentielles de la norme conventionnelle, et son utilité pratique. En conférant le droit d'imposer un revenu à un État, la convention supprime, restreint ou en tout cas modifie le droit de l'autre État à imposer ce même revenu.

3 J. Arrighi de Casanova, concl. ss CE, 17 mars 1993, n° 85894, Memmi. – V. également E. Bokdam-Tognetti, Articulation entre droit interne et conventions internationales, symétrie entre impossibilité des gains et déductibilité des pertes : l'ingénierie jurisprudentielle à l'œuvre : RJF 10/2013, n° 911.

4 Ph. Martin, Interaction between Tax Treaties and Domestic Law : Bulletin of International Taxation, 2011, p. 205 et s.

De cette façon, une convention peut retirer à la France le droit d'imposer un revenu qui autrement serait entré dans le champ territorial de l'impôt français. Mais, et c'est là un point plus difficile à concevoir, l'aptitude des conventions internationales à redessiner les frontières du territoire français ne vaut pas seulement pour les revenus dont l'imposition est retirée à la France. Elle vaut aussi pour ceux qui ne serait pas entrés dans le champ territorial de l'impôt en l'absence de convention, mais qui se trouvent attribués à la France par l'application du mécanisme conventionnel. **De même que la convention peut « extra-territorialiser » un revenu français, de même elle peut « franciser » un revenu étranger.** Ainsi, un revenu non imposable en France en application du droit interne peut entrer dans le champ territorial de l'impôt par l'effet d'une convention applicable. Il suffit, pour cela, qu'il s'agisse bien d'un « revenu » au sens du droit fiscal français et que la convention confère à la France le droit de l'imposer. **En d'autres termes, si la convention ne peut créer le revenu, elle peut le situer territorialement.**

Mais, pour rendre ce revenu effectivement imposable en France – alors qu'il ne l'aurait pas été en l'absence de convention – **il faut encore que la convention dispose d'un relais en droit interne.** Il faut que le droit d'imposer ce revenu ait une base légale dans notre droit, car seule la loi nationale peut assujettir à l'impôt en France. **Ce relais, cette base légale, c'est l'article 209, I du CGI.**

En rendant imposables en France les revenus attribués conventionnellement à la France, ce texte donne un fondement à l'imposition en droit interne d'un revenu qui, en l'absence de convention applicable, n'aurait pas été imposable en France en application des règles du droit commun. Ce dispositif s'applique à toutes les entreprises, qu'elles soient ou non résidentes françaises.

C'est ainsi que les bénéficiaires des entreprises françaises qui ne sont pas imposables en France en application du droit interne (en raison, par exemple, d'un cycle commercial complet à l'étranger) peuvent être néanmoins soumis à l'impôt en France si la convention ne permet pas de les rattacher à un établissement stable situé à l'étranger. Symétriquement, les bénéficiaires d'entreprises étrangères non imposables en France en vertu des règles de territorialité françaises peuvent le devenir par l'effet des règles conventionnelles.

Ces principes ont été clairement consacrés par la décision *Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd* du 31 juillet 2009⁵. Ils sont à nouveau illustrés de manière éclatante dans la décision *Aravis*. La société *Aravis* ne possède pas d'exploitation en France au sens du droit interne, mais elle dispose d'un établissement stable en France en application de la convention. Pour cette seule raison, et avec la permission de l'article 209, I, les profits tirés de l'activité exercée au sein de son établissement stable français sont assujettis à l'impôt sur les sociétés en France.

3. Puisque c'est la convention qui a le dernier mot en matière de rattachement territorial du revenu imposable, **quel rôle le droit interne peut-il encore jouer dans un contexte conventionnel ?** La question est parfaitement légitime car, en présence d'une convention applicable, l'exercice consistant à appliquer les règles de territorialité issues du droit interne paraît stérile ou, au mieux, redondant. De deux choses l'une en effet. Soit la loi nationale est en accord avec la convention, auquel cas elle ne fait que conforter la solution conventionnelle. Soit elle est en désaccord avec la convention, et elle se trouve alors écartée au profit de la convention. Dans ces conditions, à quoi bon s'interroger sur le traitement en droit interne, quand c'est la convention qui, à elle seule, fixe le cap ?

Quelle que soit la pertinence de cette question, **la décision *Aravis* rappelle à bon escient que le juge doit se livrer à un « raisonnement déplié »,** pour reprendre la belle expression d'Edouard Crépey, c'est-à-dire qu'il doit passer par le détour du droit interne avant de convoquer la convention. **S'il doit sacrifier à cette exigence, c'est essentiellement par respect pour la méthode d'analyse instituée par le principe de subsidiarité.** Chacun sait que ce principe, consacré par la décision *Schneider Electric* bien connue⁶, impose de vérifier que l'imposition est fondée en droit interne avant d'examiner si elle est aussi justifiée au regard de la convention.

L'arrêt commenté emprunte ce même parcours en deux étapes. Il regarde d'abord le droit interne, puis il se tourne vers la convention. C'est ainsi qu'au regard de la loi nationale, il juge que la société n'exerce pas d'activité imposable en France. L'imposition n'est donc pas fondée en droit interne. Mais le juge ne s'arrête pas à cette première station. Il poursuit l'analyse en droit conventionnel et constate qu'un établissement stable existe au sens de la convention. Et c'est sur ce second fondement qu'il conclut à l'imposition en France.

Comme on le voit, si l'examen de la convention succède à l'analyse en droit interne, il n'y a pas de véritable déférence de la loi conventionnelle à la loi nationale, donc de « subsidiarité » au sens où on l'entend habituellement. Autrement dit, **le droit interne ne ferme pas la porte d'entrée dans la convention. Pour autant, le passage par le droit interne n'est pas entièrement superflu dans la mesure où il force le juge à se livrer à un exercice de qualification et à se demander si le revenu en cause est bien un revenu au sens de la loi nationale.** Car si tel n'est pas le cas, le droit interne élève alors un obstacle infranchissable à l'imposition, même si celle-ci est autorisée par la convention. C'est peut-être en cela que l'on peut dire que, même dans cette hypothèse, le principe de subsidiarité conserve son office et que la méthode du raisonnement déplié trouve toute sa justification.

Quoi qu'il en soit, en s'astreignant à franchir ces étapes successives, le Conseil d'État se situe dans la droite ligne de l'arrêt *Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd* précité, et semble donc tourner définitivement le dos à certaines

5 CE, 31 juill. 2009, n° 296471, *Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd* : RJF 11/09, n° 979, chron. V. Daumas, p. 819 ; BDCF 11/09, n° 133, concl. E. Glaser.

6 CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, *Schneider Electric* : RJF 10/02, n° 1080, chron. L. Olléon, p. 755 ; BDCF 10/02, n° 120, concl. S. Austry.

décisions qui avaient semblé pouvoir en faire l'économie⁷.

On peut dire qu'avec la décision *Aravis*, le doute n'est plus permis. La méthode en deux temps découlant du principe de subsidiarité est d'application universelle. **C'est donc toujours le « circuit long » qui doit être privilégié, même dans l'hypothèse où la loi nationale ne commande pas la solution du litige.**

Bien entendu, l'examen d'une même question sous deux angles distincts expose à des solutions divergentes. Mais il n'y a pas toujours lieu de s'en plaindre. En soulignant les différences qui séparent les qualifications en droit interne et en droit conventionnel, la double analyse met en évidence leurs caractères distinctifs. Il est alors plus facile d'en cerner les contours avec plus de précision.

C'est ainsi que la présente espèce contribue à enrichir la réflexion sur la notion d'autonomie de gestion, qui constitue l'un des critères habituellement mis en œuvre pour caractériser une entreprise imposable en France.

II. Réflexions sur la notion d'autonomie de gestion

4. Il est d'usage de considérer que, pour être imposable en France, un contribuable doit y posséder une exploitation autonome. La condition d'autonomie ne figure pas en tant que telle dans le texte du I de l'article 209 du CGI. Mais la jurisprudence s'y réfère systématiquement et la doctrine administrative la mentionne comme l'un des caractères essentiels de la notion d'entreprise exploitée en France⁸.

Pourtant, le fondement de la condition d'autonomie manque de clarté, et même de justification. Rien dans la loi n'exige qu'une entreprise imposable en France y soit gérée de manière autonome. Sans doute faut-il admettre, comme le souligne Edouard Crépey dans ses conclusions, que cette condition est tout simplement « *inhérente à la notion d'entreprise* ». L'idée, pour être convaincante, n'en est pas moins intuitive. Tout le monde, ou presque, s'accorde à penser qu'une entreprise constitue un ensemble organique qui, pour son identité et sa consistance, doit pouvoir fonctionner par ses propres moyens.

Aux yeux de certains, cette interprétation du I de l'article 209 conserverait sa valeur en droit conventionnel, mais elle n'y jouerait qu'un rôle secondaire. Ainsi, Bruno Gouthière relève que, pour qu'un établissement stable soit caractérisé au titre d'une convention applicable, il faut – il suffit – qu'il « *possède une certaine d'autonomie* » ; la question est assez délicate en pratique ; elle se manifeste normalement par l'existence d'un

personnel propre, recruté et rémunéré localement (au moins en partie), de services propres (commerciaux, financiers, techniques), et d'une comptabilité distincte de celle du siège. Mais elle ne va pas au-delà⁹. Bien que le propos ne dissimule pas un certain embarras – bien compréhensible en pareille matière – certains rapporteurs publics l'ont repris à leur compte sans en discuter le bien-fondé¹⁰.

L'arrêt *Aravis* renouvelle le débat sur cette question. Deux enseignements essentiels en découlent. D'une part, la condition d'autonomie n'existe pas en droit conventionnel (A). D'autre part, bien que l'arrêt soit plus difficile à interpréter sur ce point, la notion même d'autonomie n'aurait pas le sens qu'on lui prête habituellement (B). Il est toutefois nécessaire d'ouvrir la perspective en réfléchissant à une question plus fondamentale (C).

A. La condition d'autonomie n'est pas exigée pour caractériser un établissement stable au sens d'une convention fiscale applicable

5. Au point 5 de la décision, le Conseil d'État approuve la cour d'appel d'avoir jugé que la société *Aravis* possédait un établissement stable en France en application de l'article 4 de la convention franco-britannique. À cet effet, il relève que la société disposait d'un local permanent où elle exerçait, par l'entremise de son personnel, une partie de son activité. Ces éléments lui paraissent suffisants pour conclure à l'existence d'une installation fixe d'affaires au sens de la convention. La décision ne fait nullement mention d'une quelconque autonomie de gestion. Cette qualité n'est pas un critère de qualification en matière conventionnelle.

Ce n'est à vrai dire pas très surprenant. Dans les commentaires du Comité des affaires fiscales de l'OCDE sous le paragraphe 1 de l'article 5 de la convention modèle portant sur la définition de l'établissement stable, une simple installation matérielle dotée d'une certaine permanence est, à elle seule, susceptible de constituer une installation fixe d'affaires, c'est-à-dire un établissement stable. Il en va ainsi qu'elle soit ou non dotée d'une autonomie de gestion. Le critère d'autonomie est une spécificité purement française. Il ne s'applique que dans les limites de la loi nationale.

C'est à l'arrêt *Midex*, déjà mentionné, qu'il revient d'avoir fait la lumière sur ce point. Dans cette affaire, la Cour administrative d'appel avait écarté la qualification d'établissement stable au motif que les salariés présents en France n'étaient chargés que du suivi de l'exécution des contrats souscrits par le personnel du siège et que cette activité n'était donc pas dotée d'une indépendance suffisante. Le Conseil d'État avait rejeté cette analyse, considérant au contraire que la société disposait d'une installation fixe d'affaires en France,

7 CE, 20 juin 2003, n° 224407, *Interhome AG* : RJF 10/03, n° 1147, chron. L. Olléon, p. 751 ; BDCF 10/03, n° 130, concl. S. Austray. – CE, 5 avr. 2006, n° 281098, *Midex* : RJF 7/06, n° 909 ; BDCF 7/06, n° 92, concl. L. Vallée. – CE, 12 mars 2010, n° 307235, *Sté Imagin'Action Luxembourg* ; RJF 5/10, n° 465 ; BDCF 5/10, n° 53, concl. L. Olléon. – CE, 31 mars 2010, n° 304715 et 308525, *Sté Zimmer Ltd* : RJF 6/10, n° 568, concl. J. Burguburu ; BDCF 6/10, n° 64.

8 BOI-IS-CHAMP-60-10-10, 27 juin 2014, § 60.

9 B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales* : Editions Francis Lefebvre, 2018, n° 17410, p. 318.

10 V. L. Vallée, concl. ss l'arrêt *Midex*, préc. – E. Glaser, concl. ss l'arrêt *Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd*, préc.

et possédait donc bien un établissement stable, ce en dépit de toute autonomie de gestion. De même, dans une affaire *Sté Swiss International AG*, sur laquelle nous reviendrons, la qualification d'établissement stable avait été écartée en appel parce qu'il n'était pas établi que le personnel au sein de l'établissement disposait du pouvoir d'engager la société et que les juges ne savaient donc pas si les salariés travaillant en France possédaient une autonomie de gestion suffisante. À nouveau, l'arrêt est censuré sur ce point¹¹.

Pour autant, après ces deux décisions, la question ne paraissait pas entièrement tranchée, car on pouvait continuer à se demander s'il ne fallait pas quand même un minimum d'autonomie de gestion pour caractériser un établissement stable au sens de la convention. **Avec la décision Aravis, on ne peut plus hésiter.** Au point 4, s'appuyant sur l'arrêt de la cour d'appel, le Conseil d'État prend soin de relever expressément que la société Aravis « ne disposait d'aucune autonomie de gestion » et pourtant, comme on l'a dit, il affirme qu'elle possède bien un établissement stable en France au sens de la convention. **C'est dire, de la manière la plus nette, que la condition d'autonomie ne peut plus être invoquée dans un contexte conventionnel.**

Ce point étant éclairci, il reste à s'interroger sur le contenu de la notion d'autonomie en droit interne. La décision commentée nous livre ici d'intéressants enseignements.

B. Autonomie de gestion : autonomie de « décision » ou autonomie « fonctionnelle » ?

6. Comme on l'a déjà précisé, pour exploiter une « entreprise » en France au sens du I de l'article 209, le contribuable doit y avoir établi une organisation dotée d'une autonomie de gestion. Qu'est-ce que cela signifie concrètement ? C'est là que la question se complique, car on peut se faire deux conceptions assez différentes de la notion d'autonomie de gestion.

7. Dans une **première conception, l'autonomie de gestion se manifeste par l'exercice d'un pouvoir de décision.** Pour qu'il y ait une exploitation en France, pour que les profits dégagés par une activité soient imposés en France, il faut que les décisions génératrices de ces profits soient prises en France. Cela suppose que des personnes travaillant pour l'entreprise soient basées en France et que ces personnes aient le pouvoir de gérer l'activité par elles-mêmes, c'est-à-dire qu'elles puissent accomplir des actes de gestion, de manière autonome, sans dépendre d'instructions du siège. C'est à cette condition que l'activité peut être considérée comme suffisamment détachable du siège pour constituer un établissement véritablement autonome. Dans cette conception, l'établissement s'apparente à un centre de décision, à un siège de direction pour reprendre une expression utilisée par la convention modèle OCDE. L'autonomie de gestion est donc essentiellement une autonomie de « décision ».

8. Dans une **seconde conception**, matérielle et non plus personnelle, **l'autonomie de gestion se reconnaît aux fonctions nécessaires à l'exercice de l'activité.** Cette fois, pour être autonome, l'établissement doit disposer en France d'une organisation fonctionnelle lui permettant d'exécuter effectivement les prestations inhérentes à l'exercice de l'activité. Il importe peu que le personnel situé en France soit à même de prendre des décisions pour l'entreprise. Il suffit que les prestations génératrices de profit, ce que l'on pourrait appeler les « prestations caractéristiques », soient matériellement effectuées en France. Cette condition de rattachement au sol français suppose que l'entreprise ait déployé en France les principaux moyens nécessaires à la réalisation des prestations caractéristiques. Par principaux moyens, il faudrait entendre ceux propres aux fonctions touchant au cœur même de l'activité et contribuant directement à l'accomplissement des prestations caractéristiques, à l'exclusion des fonctions dites « support » comme les services financiers, administratifs, comptables ou juridiques. Et il en irait ainsi même si l'établissement n'est pas effectivement dirigé depuis la France. Dès lors, dans cette conception, l'autonomie de gestion n'est pas décisionnelle, elle est plutôt « fonctionnelle ».

9. Entre ces deux conceptions, laquelle choisir ? La jurisprudence n'est guère abondante. Jusqu'à la décision *Aravis*, seul l'arrêt *Swiss International Air Lines AG*, déjà mentionné, constituait un point de référence utile.

Dans cette affaire, c'est plutôt une conception fonctionnelle qui semble avoir guidé le Conseil d'État. Les faits étaient les suivants. Une compagnie aérienne suisse exerçait en France des activités de maintenance d'avions et de formation de pilotes. Le personnel présent dans l'établissement était seulement employé à des tâches d'exécution. Il ne pouvait prendre aucune décision au nom de la société. Pour la Cour administrative d'appel, attachée à l'autonomie de décision, l'établissement ne constituait pas une entreprise exploitée en France parce que le personnel présent en France n'était pas investi d'un pouvoir décisionnel indépendant du siège. Le Conseil d'État rejette ce raisonnement, sans doute par souci de distinguer le cas de l'établissement autonome de celui, bien différent, du représentant dépendant, lequel se caractérise par le pouvoir d'engager la société¹². Régulant l'affaire au fond et se plaçant sur le terrain du droit interne, il adopte une approche fonctionnelle. Il conclut à l'existence d'une entreprise exploitée en France au sens du I de l'article 209 en se contentant de relever que l'établissement était doté « d'installations permanentes » et d'un « personnel propre ». Ce faisant, il n'accorde aucune importance au fait que le personnel ne pouvait prendre aucune décision et était simplement, comme il le note lui-même, « affecté à l'exécution » des tâches qui lui étaient confiées¹³.

12 V. en ce sens, les conclusions précitées d'E. Glaser au BDCF 2009, n° 133.

13 On peut relever que la doctrine administrative ne s'en tient pas, elle non plus, à une conception décisionnelle de la condition d'autonomie. Certes, elle considère qu'un centre de décision constitue un établissement autonome. Mais elle l'affirme aussi en ce qui concerne un simple atelier de fabrication qui, par hypothèse, ne possède aucune autonomie de décision (V. BOI-ISCAMP-60-10-10, 27 juin 2014, § 110 et 120).

11 CE, 31 juill. 2009, n° 297933, *Sté Swiss International Air Lines AG* : RJF 11/09 n° 980, chron. V. Daumas, p. 819 ; BDCF 11/09, n° 133, concl. E. Glaser.

La décision *Aravis* semble marquer, au premier abord, une évolution par rapport à cette conception. Cette fois, comme on l'a vu, le Conseil d'État juge que la société ne possède pas d'entreprise exploitée en France au sens du droit interne. En cela, il semble se borner à tirer les conséquences des constatations de la Cour d'appel qui, d'après lui, « *a relevé que cette société ne disposait d'aucune autonomie de gestion* ». En réalité, lorsqu'on lit attentivement l'arrêt d'appel, on ne trouve nulle mention de l'absence d'autonomie de gestion. C'est donc le Conseil d'État qui, faisant usage de son contrôle sur la qualification juridique des faits¹⁴, examine les circonstances décrites par la cour administrative d'appel et en déduit l'absence d'autonomie de gestion.

Or, en l'espèce, l'arrêt d'appel nous apprend que tous les dirigeants étaient résidents au Royaume-Uni et que les démarches commerciales ainsi que les opérations se rapportant à la gestion de l'activité étaient réalisées depuis le Royaume-Uni, où se situait le siège de direction effectif de la société. Seule l'exécution matérielle des prestations était effectuée en France. La commercialisation et la direction étaient assurées depuis le Royaume-Uni. Ainsi, comme dans l'affaire *Swiss International Air Lines AG*, le personnel présent en France n'avait aucun pouvoir de décision. Il se contentait d'exécuter les prestations.

Mais, cette fois, au lieu de relever que les prestations sont réalisées au sein d'une installation permanente et d'en déduire qu'il existe une entreprise exploitée en France, le Conseil d'État juge le contraire. Pour quelle raison ? Le fait que l'établissement n'aurait pas été doté d'un personnel propre, à la différence du précédent *Swiss International Air Lines AG*, a-t-il joué un rôle dans la décision du juge ? C'est peu probable, compte tenu des conclusions du rapporteur public Edouard Crépey, qui montre à juste titre que cet élément est indifférent.

Mais alors, **le Conseil d'État aurait-il décidé de prendre ses distances avec l'analyse fonctionnelle ? Il est encore trop tôt pour le dire.**

D'une part, il n'est pas certain que le Conseil d'État ait souhaité opérer un revirement par rapport à la jurisprudence *Swiss International Air Lines AG* précitée. Les conclusions du rapporteur public ne laissent apercevoir aucune volonté de revenir sur la jurisprudence antérieure.

D'autre part, et surtout, il se peut que l'on soit en présence d'une décision d'espèce. Dans cette affaire, le personnel ne venait en France que pour quelques jours, afin d'assurer des séminaires conçus et organisés depuis le Royaume-Uni. On peut donc penser que l'établissement français ne disposait guère des moyens nécessaires pour gérer localement son activité de manière suffisamment autonome. Même si l'autonomie doit s'apprécier d'un point de vue fonctionnel, l'établissement devant être doté des moyens propres à l'exercice de l'activité, encore faut-il qu'il soit à même de réaliser par lui-même les prestations caractéristiques inhérentes à l'exercice de l'activité. En l'occurrence, il semble bien que

le personnel présent en France n'avait aucune maîtrise sur l'exécution matérielle de son activité, le siège intervenant pour définir jusqu'aux modalités de réalisation concrète des prestations. Les juges ont peut-être considéré que cette absence totale d'autonomie dans l'organisation opérationnelle de l'activité constituait un obstacle à la reconnaissance d'une entreprise exploitée en France¹⁵.

Au total, à la lecture de l'arrêt d'appel et de celui du Conseil d'État, il semble que l'établissement français ne disposait ni d'autonomie de décision, car le personnel ne pouvait engager la société à l'égard des tiers, ni même peut-être d'autonomie fonctionnelle, car son pouvoir d'initiative était si faible qu'il n'avait aucune prise sur l'organisation de son activité.

Ces discussions peuvent paraître byzantines et même assez oiseuses. Elles recouvrent pourtant une réelle importance, dont l'enjeu dépasse largement le cadre de la présente affaire. **Le rôle joué par le personnel affecté à l'établissement est au cœur de la distinction entre les deux conceptions de la condition d'autonomie** que nous avons proposées. Mais ce débat fait l'économie d'une question plus fondamentale.

C. La présence de moyens humains est-elle nécessaire pour caractériser un établissement autonome ?

10. La première conception, qui repose sur une nécessaire autonomie de décision de l'établissement, suppose une présence humaine au sein de l'établissement. Ce sont en effet des hommes qui, *a priori*, prennent les décisions portant sur la gestion de l'activité. De même, l'autonomie fonctionnelle se caractérise généralement par l'accomplissement d'une tâche confiée à des personnes aptes à organiser leur activité de manière autonome.

Mais, en raisonnant ainsi, on occulte une réalité qui existe déjà et qui est appelée à se développer de manière considérable dans le futur. Cette réalité, c'est celle d'un monde où la machine remplace l'homme, où l'intelligence artificielle se substitue à l'intelligence humaine dans l'accomplissement de prestations de plus en plus sophistiquées. Aujourd'hui, il est possible de rencontrer des situations dans lesquelles **une installation est suffisamment automatisée pour fonctionner par elle-même, de manière autonome, sans intervention humaine**. On peut même concevoir qu'une machine puisse prendre des décisions par elle-même. **Une telle installation peut-elle constituer un établissement stable, une entreprise exploitée en France ?**

11. En droit conventionnel, la **doctrine administrative française** en matière d'établissement stable donne plusieurs illustrations de ce phénomène.

Elle indique ainsi, pour la définition de l'établissement stable, que « *l'installation d'affaires doit avoir une activité propre, ce qui implique normalement [sic] la présence sur place*

¹⁴ Sur ce contrôle en la matière, v. V. Dumas, Subsidiarité des conventions fiscales internationales : un pragmatique retour à l'orthodoxie : RJF 11/09, chron. p. 819.

¹⁵ Dans le même sens, E. Dinh, Fiscalité internationale : chronique de l'année 2018, in L'Année fiscale : Dr. fisc. 2019, n° 10, étude 189, n° 41 et s.

de personnels de l'entreprise »¹⁶. Cette position reprend le commentaire OCDE qui note que la réalisation d'une activité « signifie habituellement [sic] que les personnes qui, d'une façon ou d'une autre, dépendent de l'entreprise (le personnel) exercent les activités de l'entreprise dans l'État où est située l'installation fixe »¹⁷. Les termes employés (« normalement » / « habituellement ») montrent que la présence de personnels représente la situation la plus courante mais n'est pas toujours requise pour caractériser un établissement stable.

À cet égard, la réponse ministérielle Chazeaux est éclairante¹⁸. Elle porte sur la notion d'établissement stable en matière de commerce électronique. Le Ministre pose le principe qu'un serveur au travers duquel une activité de commerce électronique est exercée peut constituer un établissement stable, malgré l'absence de personnel au lieu de son installation. Il précise que le serveur peut être qualifié d'établissement stable si l'activité est exercée de manière complètement automatique au travers du serveur, et qu'elle constitue une « partie essentielle et notable des activités de l'entreprise ».

12. Les commentaires OCDE de l'article 5 de la convention modèle précisent quant à eux qu'un établissement stable peut exister « même si aucun personnel de cette entreprise n'est nécessaire à cet endroit pour l'exploitation de l'équipement »¹⁹ et que « la présence de personnel n'est pas nécessaire pour considérer qu'une entreprise exerce totalement ou partiellement son activité à un endroit ». Les commentaires ajoutent que « cette conclusion s'applique au commerce électronique de la même façon qu'elle s'applique à d'autres activités dans lesquelles un équipement fonctionne automatiquement, par exemple une station de pompage automatique utilisée pour l'exploitation de ressources naturelles ».

Les commentaires contiennent plusieurs exemples d'équipements automatisés constituant des établissements stables. Ainsi, selon le Comité fiscal de l'OCDE, un oléoduc ou des câbles peuvent constituer un établissement stable si l'activité même de l'entreprise est précisément le transport par oléoduc ou par câbles²⁰.

Il a ainsi été jugé par la **Haute Cour Fiscale allemande** qu'une société néerlandaise qui exploitait un oléoduc en Allemagne sans moyen humain sur place avait un établissement stable en Allemagne²¹. La Cour a considéré que dans le cas particulier où l'activité réalisée de manière automatique était l'activité essentielle de la société (en l'espèce, le transport et la distribution de pétrole), la présence de moyens humains n'était pas nécessaire pour constituer un établissement stable.

16 BOI-INT-DG-20-20-10, 5 août 2015, § 40.

17 Paragraphe 2 du commentaire de l'article 5 de la Convention Modèle OCDE.

18 RM Chazeaux n° 56961 : JOAN 30 juill. 2001.

19 Paragraphe 42.6 du commentaire de l'article 5 de la Convention Modèle OCDE.

20 Paragraphe 26.1 du commentaire de l'article 5 de la Convention Modèle OCDE.

21 Décision du 30 octobre 1996, II R 12/92, Betriebs-Berater 1997, p. 138 cité dans 14 Tax Notes International 651.

La France a adopté une position similaire dans le cadre du Protocole additionnel de la **convention fiscale franco-norvégienne** du 19 décembre 1980. Aux termes du a) du 1 de la section II de ce Protocole additionnel, « nonobstant toute autre disposition de la Convention, les bénéficiaires tirés par l'État norvégien ou par une société norvégienne de la possession ou de l'exploitation d'un gazoduc possédé et exploité par l'État norvégien ou la société norvégienne ne sont imposables qu'en Norvège. Les mêmes dispositions s'appliquent au terminal du gazoduc en France ». Cette disposition a été introduite à la demande de l'État norvégien dans le cadre de la négociation de l'accord sur le transport par gazoduc de gaz du plateau continental norvégien et d'autres secteurs vers la France. Comme cela ressort des travaux parlementaires²², en l'absence de telles dispositions, le terminal du gazoduc situé en France aurait été regardé comme constitutif d'un établissement stable situé en France. Dans la même veine, dans un rescrit n° 83/E du 8 mars 2008, les **autorités fiscales italiennes** ont considéré que la société italienne exploitant un gazoduc situé en Tunisie y possédait un établissement stable au sens de la convention fiscale entre l'Italie et la Tunisie.

Enfin, la **CJUE** a eu à connaître d'un cas analogue s'agissant de machines à sous qui étaient exploitées en Angleterre par une société de Guernesey, sans employés sur place. L'Avocat général note dans cette affaire que « la substance nécessaire [pour caractériser un établissement stable] variera nécessairement en fonction du secteur d'activité en cause » et que « dans ce secteur particulier, les machines à sous sont les seules structures indispensables [...] qui doivent être placées sous la subordination directe de [la société] pour permettre de conclure que chacune de ces salles de jeux automatiques où sont installées ses machines constitue un établissement stable de [la société] »²³.

13. Le juge français n'a pas encore eu l'occasion de se prononcer sur des cas semblables au regard du droit interne. Lorsqu'il devra le faire, il se trouvera confronté aux conséquences de ses choix pour telle ou telle conception de la notion d'autonomie. Ainsi, si la jurisprudence devait s'écarter de la conception fonctionnelle, l'installation en France de matériels fonctionnant de manière automatisée pourrait rendre plus difficile la caractérisation d'une exploitation imposable en France. Il n'y aurait alors d'exploitation autonome que dans la mesure où il pourrait être démontré que les équipements installés sur le sol français sont habilités à prendre des décisions de gestion, sans intervention humaine. On aperçoit, par cet exemple, les **difficultés susceptibles de naître des critères retenus pour caractériser une autonomie suffisante. Et ces difficultés se présenteront sous un jour particulièrement frappant en cas de divergence entre la loi nationale et la convention.**

Ainsi, dans l'hypothèse d'un contribuable établi dans un État conventionné, l'analyse en droit interne ne portera pas nécessairement à conséquence, comme on le voit dans

22 Rapport Sénat n° 387, Session-ordinaire de 1995-1996, séance du 29 mai 1996.

23 M. Poiars Maduro, concl. C-452/03, 12 mai 2005, Ral (Channel Islands) Ltd.

l'affaire *Aravis*. En effet, puisqu'en présence d'une convention, l'installation d'un équipement automatisé permettra le plus souvent de caractériser un établissement stable en France, l'entreprise sera bien soumise à l'impôt en France, quand bien même le droit interne en disposerait autrement. En revanche, en l'absence de convention applicable, un contribuable placé dans la même situation échapperait à l'impôt sur les sociétés français si le droit interne était impuissant à caractériser l'existence d'une exploitation française. Si bien qu'en pareil cas, une entreprise établie dans un État n'ayant pas conclu de convention fiscale avec la France, fût-ce même un État ou territoire non coopératif, serait mieux traitée qu'une entreprise résidente d'un État lié avec la France par une convention fiscale.

Voilà quel pourrait être l'un des effets, sans doute inattendu, d'une divergence trop marquée entre la notion française d'entreprise exploitée en France et la notion conventionnelle d'établissement stable. Espérons que ces distorsions ne se multiplient pas à l'excès.

Conclusion

14. Il est vrai que les débats exposés plus haut pourraient perdre en intensité si la transformation digitale de l'économie devait donner naissance à de nouvelles formes d'imposition fondées sur le chiffre d'affaires. La taxe GAFA²⁴ en est une préfiguration. Dans un tel système, l'imposition ne dépend plus de l'existence d'une implantation locale sous la forme d'un établissement stable. Seule l'existence d'un marché suffit à localiser la matière imposable.

Cette révolution est en marche, mais elle n'est pas pour demain. Le concept d'établissement stable a encore de beaux jours devant lui. Il serait souhaitable que sa définition en droit interne se stabilise et se rapproche de la conception en vigueur dans les conventions fiscales. Celle-ci peut se recommander d'un large consensus international, partagé par la France. Une convergence des notions en droit interne et conventionnel permettrait d'éviter les distorsions constatées dans l'affaire *Aravis*, en même temps qu'elle réduirait d'éventuels risques d'arbitrage de la part des contribuables.

G. BLANLUET ■

²⁴ V. la présentation du projet de taxe dans le présent numéro (FI 2-2019, n° 13).