

SOURCES - PRINCIPES MÉTHODES

Chronique d'actualité



Alexandre MAITROT DE LA MOTTE

Professeur à l'Université Paris Est - Créteil,
Directeur du Master Droit Fiscal,
spécialité fiscalité appliquée,
Premier Vice-Président de la ComUE
Université Paris Est



Jérôme MONSENEGO

Professeur de droit fiscal international
à l'Université de Stockholm
Président de la branche suédoise de l'IFA

Marie-Astrid NICOLAZO DE BARMON

Maître des requêtes au Conseil d'État



Romain VICTOR

Maître des requêtes au Conseil d'État

Sources

> **Droit international - Conventions internationales et crise sanitaire** - Le secrétariat de l'OCDE apporte des éléments de réponse aux questions qui se posent à la suite de la crise du Covid-19 qui, ayant poussé de nombreux pays à limiter les déplacements et imposer un confinement, pourrait avoir des effets sur différentes dispositions conventionnelles, notamment la résidence des entreprises, des personnes physiques, la notion d'établissement stable, ainsi que l'imposition des travailleurs frontaliers. Le secrétariat conclut que la majeure partie des mesures prises pour répondre à la crise sanitaire ne devrait pas entraîner un changement d'imposition, au vu du caractère temporaire de ces mesures. En effet, plusieurs types de dispositions conventionnelles exigent une permanence, voire une régularité, afin d'attribuer un droit d'imposer à un État. Reste à savoir comment ces notions de permanence et de régularité seront interprétées lors de litiges qui seront jugés après la crise, dans un contexte budgétaire tendu (V. § 1).

> **Droit de l'Union européenne – Questions générales** - La grande chambre de la CJUE juge compatibles avec le droit de l'Union européenne deux taxes progressives hongroises sur le chiffre d'affaires. Au-delà de ces taxes, la position de la Cour laisse penser que la compatibilité avec le droit de l'Union européenne des taxes nationales sur les services numériques est incontestable, qu'il s'agisse du respect des libertés européennes de circulation, de la directive TVA ou du droit des aides d'État (V. § 12).

> **Principe d'unicité de législation de sécurité sociale** - La CAA de Nancy juge que le principe d'unicité de la législation de sécurité sociale ne s'applique pas aux taxes et participations assises sur les salaires dès lors qu'elles ne participaient pas au financement des régimes obligatoires français de sécurité sociale. De manière surabondante, elle constate que les conditions étaient réunies pour écarter les certificats de détachement établis par les autorités compétentes de l'État d'origine des salariés, dont le contribuable se prévalait pour établir l'existence d'un cumul de législations de sécurité sociale (V. § 22).

...

Méthodes d'élimination de la double imposition

> Le Conseil d'État juge qu'il résulte de l'article 24 de la convention fiscale franco-britannique du 19 juin 2008 que la condition prévue à l'alinéa (i) du a) du paragraphe 3 de cet article, tenant à ce que le résident de France soit soumis à l'impôt du Royaume-Uni à raison des revenus non mentionnés à l'alinéa (ii), pour que ces revenus lui ouvrent droit à un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus, signifie que les revenus en cause doivent être compris dans la base de « l'impôt du Royaume-Uni » au sens du a) du paragraphe 1 de l'article 2 de

la même convention, sans que le résident de France en soit exonéré à raison de son statut ou de son activité. Cette condition n'exige pas que les revenus en cause aient été soumis à une imposition effective. Il juge également que les prélèvements sociaux français font partie de « l'impôt français » défini au b) du paragraphe 1 de l'article 2 de la convention, et qu'aucune stipulation de l'article 24 ne subordonne l'octroi d'un crédit d'impôt égal à leur montant à la condition que les revenus soumis à ces contributions aient été compris dans la base d'un impôt équivalent ou similaire au Royaume-Uni (V. § 27).

Sources

Droit international

1. Conventions fiscales - Résidence fiscale - Établissement stable - Travailleur frontalier - Crise Covid-19 - Confinement - Le secrétariat de l'OCDE apporte des éléments de réponse aux questions qui se posent à la suite de la crise du Covid-19 qui, ayant poussé de nombreux pays à limiter les déplacements et imposer un confinement, pourrait avoir des effets sur différentes dispositions conventionnelles, notamment la résidence des entreprises, des personnes physiques, la notion d'établissement stable, ainsi que l'imposition des travailleurs frontaliers. Le secrétariat conclut que la majeure partie des mesures prises pour répondre à la crise sanitaire ne devrait pas entraîner un changement d'imposition, au vu du caractère temporaire de ces mesures. En effet, plusieurs types de dispositions conventionnelles exigent une permanence, voire une régularité, afin d'attribuer un droit d'imposer à un État. Reste à savoir comment ces notions de permanence et de régularité seront interprétées lors de litiges qui seront jugés après la crise, dans un contexte budgétaire tendu.

Conventions fiscales et impact de la crise du COVID-19 : Analyse du Secrétariat de l'OCDE, 3 avr. 2020

2. Bien que non contraignantes, les analyses du secrétariat apportent des éclaircissements utiles, même s'il s'agit dans la plupart des cas d'un rappel des principes d'interprétation issus des commentaires OCDE. Dans d'autres cas, l'OCDE

reconnait l'existence de problèmes difficilement évitables, et fait appel à la bonne volonté des États. De nombreux pays ont d'ailleurs montré des signes de tolérance envers les situations inhabituelles résultant du confinement et des restrictions aux déplacements¹.

◆ IMPOSITION DES ENTREPRISES

◇ Sur la création d'établissements stables

3. La notion d'établissement stable est, pour quelques temps encore, fortement liée à la présence physique d'une entreprise en dehors de son État de résidence². Plusieurs questions ont donné lieu à des précisions de l'OCDE, notamment au regard des conséquences du télétravail, imposé à de nombreux employés.

4. Lorsqu'il s'agit d'appliquer le **critère de l'installation fixe d'affaires** par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité (article 5.1 de la convention modèle), se pose la question de savoir si la présence de l'employé d'une entreprise dans un État tiers peut conduire à la création d'un établissement stable, lorsque ledit employé travaille depuis son domicile. L'OCDE précise que de telles circonstances ne vont pas forcément aboutir à la création d'un établissement stable, puisqu'il est en principe nécessaire que l'installation présente un certain degré de permanence et qu'il soit à la disposition de l'entreprise afin de constituer un établissement stable. Or, lorsque la décision d'un employé de travailler depuis son domicile échappe au contrôle de l'entreprise, cette dernière est dépourvue du pouvoir de disposer du

¹ Par ex. les allègements décidés par l'Internal Revenue Service (IRS) américain.

² Sur ce thème, v. J. Monsenego, La notion conventionnelle d'installation fixe d'affaires à l'épreuve de la dématérialisation, in Mél. Christian Louit : Bruylant, 2015, p. 143-168.

lieu de travail, ce qui exclut l'existence d'une installation fixe d'affaires. En effet, en droit conventionnel le pouvoir de disposer d'un lieu est un critère central pour caractériser l'existence d'une installation fixe d'affaires. La présence d'employés est un critère plutôt secondaire. C'est ce qui permet, par exemple, à un local ou un serveur de constituer une installation fixe d'affaires, en l'absence de personnel. En revanche, la présence de personnel et l'importance des fonctions exercées sont des facteurs clé pour la détermination des profits attribuables à un établissement stable, une fois son existence avérée. La crise sanitaire devrait par ailleurs être temporaire, ce qui ferait échec au critère de permanence requis par l'article 5.1 de la convention modèle. Notons toutefois que l'interprétation des conditions de permanence et de disponibilité d'une installation fixe d'affaires afin que celle-ci constitue un établissement stable varie largement d'un pays à l'autre. Par ailleurs, il est précisé (pt 9) que le télétravail depuis le domicile ne constitue pas un établissement stable « *sous réserve que le télétravail ne devienne pas la norme dans la durée* », sans pour autant préciser les notions de « norme » ou de « durée ». Il est donc possible que certains pays considèrent que le télétravail constitue une installation fixe d'affaires.

5. Le télétravail peut aussi poser problème au regard de la **notion d'agent établissement stable** (article 5.5 de la convention modèle). En ce qui concerne l'ancienne version de l'article, l'OCDE considère (pt 10) que la conclusion à titre temporaire de contrats au domicile d'employés ou d'agents ne devrait pas conduire à la création d'établissements stables pour les entreprises concernées lorsque le critère de l'habitude fait défaut. Or, il est difficile de considérer qu'une personne exerce une activité de manière habituelle lorsqu'elle y est forcée - et de façon temporaire - par une crise sanitaire, voire des directives gouvernementales. En revanche, l'OCDE précise avec raison qu'une approche différente peut s'imposer « *si l'employé concluait habituellement des contrats pour le compte de l'entreprise depuis son domicile avant la crise du Covid-19* » (pt 12). Notons par ailleurs que l'OCDE ne se penche que très rapidement sur les modifications apportées à l'article 5.5 par la mise à jour de 2017, en vertu desquelles il est suffisant qu'une personne « *joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise* » pour que celle-ci soit considérée comme ayant un établissement stable dans l'État où l'agent exerce ses activités. L'OCDE se contente de rappeler que « *la présence d'une entreprise dans un pays ne doit pas être simplement transitoire pour que l'on puisse considérer qu'elle possède dans cet État un établissement stable* ». Malgré cette précision, l'abaissement significatif du seuil de l'agent dépendant lors des changements intervenus en 2017 pourrait impliquer - pour les conventions fiscales couvertes par cette mise à jour - la création d'établissements stables lorsque par l'effet du confinement une personne est amenée à participer à des négociations commerciales pour le compte d'une entreprise étrangère, à défaut pour les entreprises de démontrer qu'une telle activité était exceptionnelle, ou d'adapter l'organisation de leurs négociations ainsi que leurs processus de décisions afin qu'une personne contrainte au télétravail ne

soit pas en mesure d'intervenir de façon plus que sporadique dans différentes activités commerciales.

6. Enfin, l'OCDE s'est penchée sur l'existence d'un établissement stable dans le cadre de **chantiers de construction** (article 5.3 de la convention modèle). Il est conclu que lorsqu'un chantier de construction est temporairement interrompu par la crise du Covid-19, l'interruption n'implique pas la cessation du chantier, de sorte que la durée de l'interruption doit être prise en compte pour le calcul de la durée d'existence du chantier. En d'autres termes, il s'agit d'une interruption momentanée devant entrer dans le calcul de la durée du chantier, conformément au point 55 du commentaire sous l'article 5(3) de la Convention modèle qui évoque des « *interruptions saisonnières ou autres* » ne suspendant pas le décompte de la durée d'un chantier. Il convient d'attirer l'attention du lecteur sur le fait que cette conclusion est tirée de la version anglaise du document. La version française datée du même jour contient une interprétation différente de l'effet d'une interruption des travaux sur le calcul de la durée du chantier. Après vérification auprès du secrétariat, la version anglaise serait à privilégier.

◆ Sur la résidence des personnes morales

7. La détermination de la résidence des personnes morales suppose, en présence d'une règle de départage inspirée par l'ancien article 4.3 de la convention modèle, d'interpréter la **notion de siège de direction effective**. Cette détermination peut être influencée par les limitations de déplacements, lorsque les dirigeants sont relocalisés ou dans l'incapacité de voyager. Il peut s'agir, par exemple, de personnes ayant l'habitude de participer à des réunions de conseils d'administration dans un autre pays, et contraintes par les mesures de confinement d'exercer cette activité depuis leur domicile. Une telle activité pourrait rendre une entreprise résidente du pays du domicile du dirigeant, au sens du droit interne de ce pays. L'OCDE considère qu'il est peu probable que de telles circonstances provoquent un changement de résidence conventionnelle de l'entreprise, eu égard au caractère exceptionnel et temporaire des limitations de déplacements. Il s'agira de donner priorité à l'État où les fonctions de direction sont généralement exercées. Il convient donc de prendre en compte le contexte habituel de prise de décision, à défaut de seulement considérer les faits qui se déroulent pendant la crise du Covid-19 (pts 17 à 20). L'OCDE rappelle par ailleurs que les autorités compétentes peuvent s'entendre sur des cadres plus généraux pour prendre leur décision, conformément à l'article 25.3 de la convention modèle (pt 18). En présence de conventions fiscales dont la règle de départage a été mise à jour par l'Instrument multilatéral ou inspirée par l'article 4.3 de la convention modèle, l'élimination de situations de double résidence est plus incertaine car dépendante de la bonne volonté des autorités compétentes, qui ne seront d'ailleurs pas uniquement liées par le critère du siège de direction effective mais pourront aussi vouloir prendre en compte « *tout autre facteur pertinent* ».

◆ IMPOSITION DES PERSONNES PHYSIQUES

◇ Sur les revenus d'emploi et les travailleurs frontaliers

8. C'est ici que l'OCDE a identifié - d'un point de vue conventionnel - les principales conséquences fiscales des limitations de déplacements, puisque la répartition du droit d'imposer dépend le plus souvent du temps passé par un individu dans différents États. Alors qu'il était conclu plus haut que les changements temporaires dans l'organisation des entreprises ne devraient pas - d'un point de vue théorique - avoir de conséquences majeures en ce qui concerne la résidence des entreprises ou l'existence d'établissements stables, l'OCDE reconnaît que des changements de lieu de travail liés aux restrictions de déplacements peuvent avoir des implications fiscales importantes. Il peut s'agir, par exemple, du cas où une convention fiscale limite le nombre de jours pendant lesquels une personne peut travailler en dehors de l'État où elle exerce régulièrement son activité afin de ne pas entraîner de changement de statut fiscal : un confinement, ou des restrictions de déplacements peuvent entraîner un dépassement du nombre de jours de travail à distance autorisé. Par conséquent, outre le rappel de principes d'interprétation des conventions fiscales énoncés aux commentaires OCDE sur les articles 15 et 23 de la convention modèle, il est **recommandé aux États de mettre en place une coordination « exceptionnelle »** afin de simplifier les formalités et de limiter les conséquences fiscales d'un changement de lieu de travail (pt 27). Dans ce sens, la France s'était ainsi déjà accordée avec l'Allemagne, la Belgique, la Suisse et le Luxembourg pour que le maintien à domicile des travailleurs frontaliers n'entraîne pas de conséquence sur le régime d'imposition qui leur est applicable³.

9. Notons par ailleurs une précision importante dans la situation où un État est intervenu pour **subventionner le maintien d'un employé dans les effectifs d'une entreprise**. À cet égard, le secrétariat considère que les revenus que l'employé perçoit de l'employeur devraient être qualifiés d'indemnités de licenciement et être attribués à l'État où l'emploi aurait été normalement exercé, de sorte que la rémunération perçue dans le cadre d'une mesure de chômage partiel reste imposée comme l'était le salaire avant la crise du Covid-19. Quant à la détermination de la source des versements perçus par les employés, l'OCDE précise que ces indemnités devraient être considérées comme provenant de l'endroit où le salarié aurait travaillé en temps normal (pt 24). Cette précision permet aussi de préserver une symétrie entre le coût du chômage partiel et son imposition éventuelle.

◇ Sur la résidence des personnes physiques

10. Enfin, l'OCDE s'est penchée sur la résidence des personnes physiques.

Du point de vue du droit interne, il a notamment été constaté que de nombreux pays ont simplifié les formalités administratives ou modifié les seuils de déclenchement de la résidence fiscale afin que les personnes présentes sur

leur territoire en raison de la crise du Covid-19 ne soient pas nécessairement résidentes de ces États.

Sur un plan conventionnel, **le secrétariat a étudié deux cas de délocalisations temporaires pour lesquels une solution est proposée.**

> Dans un premier scénario, **une personne a quitté temporairement son domicile et se retrouve bloquée dans le pays où elle s'est rendue, à cause de la crise du Covid-19**. L'hypothèse est émise que cette personne est considérée comme résidente du pays d'accueil en vertu de son droit interne. L'OCDE considère ici qu'en présence d'une convention fiscale, la règle de départage devrait neutraliser la résidence temporairement acquise par l'effet du droit interne du pays d'accueil, le contribuable ayant selon toute vraisemblance son foyer d'habitation permanent dans l'autre État. Dans le cas où le contribuable a un foyer d'habitation permanent dans les deux États, les autres critères de la règle de départage (centre des intérêts vitaux, séjour habituel et nationalité) devraient aboutir à la même conclusion. La résidence ne devrait être acquise dans l'État d'accueil que dans l'hypothèse où le contribuable y a un foyer d'habitation permanent et, dans le même temps, en est privé dans l'autre État.

> Dans un second scénario, **une personne travaille dans un pays et y a acquis le statut de résident ; elle retourne temporairement dans son précédent État de résidence à cause de la situation liée au Covid-19**. La question se pose de savoir si cette personne va de nouveau acquérir un statut de résident de l'ancien État de résidence. L'OCDE indique qu'une telle hypothèse est peu probable, car même si la personne dispose d'un foyer d'habitation permanent ainsi que d'un centre des intérêts vitaux dans les deux États, le critère du séjour habituel devrait empêcher le contribuable de redevenir résident dans son précédent État de résidence. En effet, l'OCDE précise que le séjour habituel « désigne la fréquence, la durée et la régularité de séjours qui font partie du rythme de vie normal d'une personne et qui ont donc un caractère plus que transitoire » (pt 35). Le retour dans l'ancien État de résidence étant temporaire, le contribuable ne devrait pas être considéré y séjourner de façon habituelle. Enfin, au vu du caractère exceptionnel de la crise du Covid-19, l'OCDE indique justement que « les administrations fiscales et les autorités compétentes devront, à court terme, faire porter l'examen sur une période plus normale pour pouvoir déterminer la résidence d'une personne ». Il peut par ailleurs être observé que le Ministère de l'Économie et des Finances français a fait une analyse comparable à celle de l'OCDE au sujet des conséquences du confinement sur la résidence fiscale des personnes physiques⁴.

◆ CONCLUSION

11. Dans la plupart des cas, le secrétariat de l'OCDE conclut que les mesures prises pour répondre à la crise sanitaire ne devraient pas entraîner un changement d'imposition d'un point de vue conventionnel, étant donné le caractère temporaire desdites mesures. Malgré ces précisions, les notions

3 Minefi, communiqué 19 mars 2020, n° 2081/993 : FI 2-2020, n° 6, § 9.

4 Minefi, communiqué de presse : FI 2-2020, n° 3, § 12.

subjectives souvent utilisées dans la convention modèle telles que la permanence, la durée, l'habitude ou la fréquence, risquent de donner lieu à des interprétations particulièrement bancales dans ce contexte inédit⁵. Dans certains cas, la flexibilité offerte par ces notions pourrait laisser place à la bonne volonté afin d'éviter une interprétation préjudiciable de certaines dispositions ; dans d'autres cas, le contribuable pourrait être exposé à des situations de double imposition, ou tout au moins une complexité accrue, notamment en présence d'une convention fiscale inspirée par la mise à jour du modèle en 2017. Enfin, si certaines dispositions conventionnelles anti-abus adoptées dans le cadre du projet BEPS semblent peu adaptées à une situation telle que celle créée par le Covid-19, une constante demeure : le besoin de procédures efficaces de prévention et de résolution des différends, qui dans ce contexte de crise seront nécessaires tant pour régler les prétentions concurrentes relatives au droit d'imposer que les changements des politiques de prix de transfert des groupes multinationaux.

J. MONSENEGO ■

Droit de l'Union européenne

Questions générales

12. Droit de l'Union européenne - Liberté d'établissement – Taxe sur le chiffre d'affaires - Aide d'État - La grande chambre de la CJUE juge compatibles avec le droit de l'Union européenne deux taxes progressives hongroises sur le chiffre d'affaires. Au-delà de ces taxes, la position de la Cour laisse penser que la compatibilité avec le droit de l'Union européenne des taxes nationales sur les services numériques est incontestable, qu'il s'agisse du respect des libertés européennes de circulation, de la directive TVA ou du droit des aides d'État.

CJUE, gde ch., 3 mars 2020, C-75/18, Vodafone Magyarország, concl. J. Kokott (V. annexe 1)

CJUE, gde ch., 3 mars 2020, C-323/18, Tesco-Global Áruházak, concl. J. Kokott (V. annexe 2)

◇ Contexte

13. Depuis plusieurs années se pose la question de l'imposition des plus grandes entreprises à raison de leur chiffre d'affaires. L'objectif est tantôt de lutter contre l'optimisation fiscale, tantôt d'obtenir des recettes fiscales plus ou moins exceptionnelles de la part des entreprises dont la capacité contributive est la plus élevée.

En 2018, la poursuite du premier objectif a conduit la Commission européenne à présenter aux États membres une proposition de directive relative à l'imposition des entreprises du secteur numérique⁶. Destinée à faire face aux difficultés posées par le rattachement territorial des bénéfices de ces entreprises et par l'optimisation fiscale à laquelle elles recourent consécutivement, cette proposition pourrait conduire, si elle était adoptée, à les taxer à raison du chiffre d'affaires réalisé sur le territoire de chaque État membre pour autant que leurs bénéfices y soient faiblement taxés. À l'heure actuelle, la directive proposée n'a toutefois pas encore été adoptée par les États membres dès lors que leur unanimité est requise et que des travaux visant à obtenir un consensus global sur ces questions sont en cours au sein de l'OCDE. Sans attendre, certains États membres, dont la France, se sont dotés de législations proches de la proposition relative à la taxe sur les services numériques⁷, et ont ainsi instauré des taxes proportionnelles sur le chiffre d'affaires dont la compatibilité avec le droit de l'Union européenne est débattue⁸.

14. Allant plus loin, la poursuite du second objectif a pu conduire des États à mettre en place des taxes progressives sur le chiffre d'affaires des entreprises. Tel est le cas de la Hongrie qui a instauré deux taxes ayant donné lieu à la transmission de questions préjudicielles à la Cour de justice : une taxe sur les opérateurs de télécommunications fondée sur le chiffre d'affaires et calculée selon un barème constitué de taux progressifs applicables aux différentes tranches de celui-ci, qui a donné lieu à l'arrêt *Vodafone* ; et un impôt progressif sur le chiffre d'affaires dans le secteur du commerce de détail en magasin, qui a donné lieu à l'arrêt *Tesco*. Il est important de se souvenir que s'agissant des règles de consolidation, ce dernier impôt avait été jugé contraire à la liberté d'établissement dans l'arrêt *Hervis Sport* du 5 février 2014⁹ en ce qu'il prévoyait une

6 Comm. UE, Proposition de directive du Conseil concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, 21 mars 2018, COM(2018) 148 final. Le même jour, la Commission européenne a adressé aux États membres une seconde proposition permettant de reconnaître l'existence, sur le territoire des États concernés, « d'établissements stables virtuels » et de les y soumettre à l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices y réalisés (V. Comm. UE, Proposition de directive du Conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative, 21 mars 2018, COM(2018) 147 final). Sur ces deux propositions, v. D. Gutmann, J. Englisch, W. Roels et C. Silberstein, De nouveaux principes de répartition de la compétence fiscale dans l'Union européenne : FI 2-2019, n° 024, § 2.

7 V. les articles 1 à 3 de la loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, codifiés pour l'essentiel sous les articles 299 et suivants du CGI : FI 4-2019, n° 1.2.

8 V. not. R. Mason et L. Parada, Digital Battlefield in the Tax Wars : Tax Notes International 1183 (2018). – R. Mason et L. Parada, Company Size Matters : British Tax Review, Issue 5, 2019, p. 610. – L. Parada, How the Vodafone Magyarország Opinion Affects EU Debate on Turnover-Based Digital Taxes : Tax Notes International, July 29, 2019, p. 399. – A. Retureau, A. Bailleul-Mirabeau et C. Leclère, Le projet de taxe française sur les services numériques (« taxe GAFA ») : FI 2-2019, n° 1.3. – Y. Rutschmann, P.-M. Roch et A. Soumagne, Projet de taxe sur les services numériques : une solution d'attente qui suscite des interrogations quant à sa conformité aux normes supérieures : Dr. fisc. 2019, n° 13, 212.

9 CJUE, gde ch., 5 févr. 2014, C-385/12, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft c/ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága.

5 Le commentaire OCDE reconnaît d'ailleurs qu'« il n'est pas possible de définir un critère précis de fréquence » (voir le point 98 du commentaire sous l'article 5(5) de la convention modèle OCDE de 2017).

règle particulière pour les « entreprises liées » (règle dont il ressortait que le taux d'imposition était d'abord appliqué au chiffre d'affaires cumulé de tous les assujettis liés, puis que l'impôt dû par chaque assujetti correspondait au prorata de sa part dans le chiffre d'affaires total réalisé par l'ensemble des assujettis liés). Si, en apparence, cette réglementation « n'établit aucune discrimination directe, dès lors que l'impôt spécial sur le commerce de détail en magasin est levé dans des conditions identiques pour toutes les sociétés exerçant cette activité en Hongrie »¹⁰, la Cour avait toutefois relevé qu'elle a « pour effet de défavoriser les personnes morales qui sont liées à d'autres sociétés au sein d'un groupe par rapport aux personnes morales qui ne font pas partie d'un tel groupe de sociétés »¹¹, en raison notamment d'une divergence d'assiette entre les entreprises liées à des groupes (assiette « fictive ») et les franchisés indépendants (assiette réelle). La Cour en avait déduit que dans l'hypothèse dans laquelle les « entreprises liées » étaient principalement membres de groupes internationaux de sociétés, cette réglementation était discriminatoire et donc contraire à la liberté d'établissement : « Si tel est le cas, une législation telle que celle en cause au principal, bien qu'elle n'établisse pas de distinction formelle selon le siège des sociétés, introduit une discrimination indirecte fondée sur le siège des sociétés au sens des articles 49 et 54 TFUE »¹². Autrement dit, la question de savoir si une mesure fiscale est discriminatoire et donc restrictive ne doit pas être appréhendée que *de jure* : les discriminations *de facto* sont également prohibées, nonobstant qu'une réglementation fiscale soit en apparence indistinctement applicable. Confirmant cette jurisprudence, la Cour de justice avait ensuite jugé, dans l'arrêt *ANGED*, que « (17) Sont, à cet égard, prohibées non seulement les discriminations ostensibles fondées sur le lieu du siège des sociétés, mais encore toutes formes dissimulées de discrimination qui, par application d'autres critères de distinction, aboutissent en fait au même résultat (arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport-és Divatkereskedelmi*, C385/12, EU:C:2014:47, point 30 et jurisprudence citée). (18) Par ailleurs, un prélèvement obligatoire qui prévoit un critère de différenciation apparemment objectif mais qui défavorise dans la plupart des cas, compte tenu de ses caractéristiques, les sociétés ayant leur siège dans d'autres États membres et qui sont dans une situation comparable à celles ayant leur siège dans l'État membre d'imposition, constitue une discrimination indirecte fondée sur le lieu du siège des sociétés interdite par les articles 49 et 54 TFUE (voir, en ce sens, arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport-és Divatkereskedelmi*, C385/12, EU:C:2014:47, points 37 à 41) »¹³. Cette dernière précision avait été reprise mot pour mot au point 39 de l'arrêt *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank* du 22 novembre 2018¹⁴.

10 CJUE, gde ch., 5 févr. 2014, C-385/12, *Hervis Sport*, pt 32.

11 *Ibidem*, pt 33.

12 *Ibid.*, pt 41.

13 CJUE, 26 avr. 2018, C-234/16, *Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) c/ Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias et C-235/16, Consejo de Gobierno del Principado de Asturias*, pts 17 et 18.

14 CJUE (première chambre), 22 novembre 2018, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG c/ Finanzamt Feldkirch*, aff. C-625/17.

◇ Les questions posées à la Cour de justice

15. Dans ce contexte, la question se posait de savoir si les deux taxes progressives hongroises sur le chiffre d'affaires ayant donné lieu aux arrêts *Vodafone* et *Tesco-Global* du 3 mars 2020 méconnaissaient la règle dont il ressort qu'est incompatible avec les libertés européennes de circulation toute imposition qui est en apparence indistinctement applicable mais qui, *de facto*, aboutit nécessairement à ce que les opérations impliquant des personnes ou des entités non résidentes donnent lieu à un traitement fiscal moins favorable que celui qui concerne des opérations purement domestiques. Dans l'affaire *Vodafone*, il apparaissait en effet que dans les faits, seules les filiales hongroises de sociétés mères étrangères payaient la taxe sur les opérateurs de télécommunications au taux prévu pour la tranche la plus élevée de chiffre d'affaires ; et dans l'affaire *Tesco*, le caractère fortement progressif de l'impôt sur le chiffre d'affaires dans le secteur du commerce de détail en magasin avait pour effet que les entreprises contrôlées directement ou indirectement par des ressortissants d'autres États membres ou par des sociétés ayant leur siège dans un autre État membre en supportaient principalement la charge effective.

Au regard de ces circonstances, la question se posait également de savoir si les taxes hongroises en litige n'étaient pas constitutives d'aides d'État qui auraient dû, à peine d'illégalité, faire l'objet d'autorisations préalables de la Commission européenne dans les conditions prévues par l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Instaurer des impositions qui, en pratique, pèsent plus lourdement sur les entreprises contrôlées directement ou indirectement par des ressortissants d'autres États membres ou par des sociétés ayant leur siège dans un autre État membre que sur les entreprises qui se trouvent dans des situations purement domestiques n'est-il pas constitutif d'un avantage fiscal sélectif au profit de ces dernières ?

Enfin, la compatibilité de ces taxes sur le chiffre d'affaires avec la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée pouvait également être discutée.

◇ Sur les effets discriminatoires, en fait, des taxes hongroises et leur compatibilité avec la liberté d'établissement

16. À la question de savoir si les taxes hongroises étaient susceptibles d'avoir des effets indirectement discriminatoires vis-à-vis des assujettis détenus par des personnes physiques ou morales étrangères et, partant, d'être contraires aux articles 49 et 54 TFUE, la Cour a répondu que les exigences inhérentes à la liberté d'établissement ne s'opposent pas à l'institution d'un impôt dont la charge effective est principalement supportée par des entreprises contrôlées directement ou indirectement par des ressortissants d'autres États membres ou par des sociétés ayant leur siège dans un autre État membre « en raison du fait que ces entreprises réalisent les chiffres d'affaires les plus importants sur le marché concerné ». Ceci tient, selon la Cour, à ce que les États membres sont

libres, en l'état actuel de l'harmonisation fiscale, d'établir le système de taxation qu'ils jugent le plus approprié, de sorte que l'application d'une taxation progressive relève du pouvoir d'appréciation de chaque État membre. Plus avant, une imposition progressive peut être assise sur le chiffre d'affaires tant que le montant du chiffre d'affaires constitue d'une part un critère de distinction neutre et d'autre part un indicateur pertinent de la capacité contributive des assujettis. Selon la Cour, « la circonstance que la plus grande part d'un tel impôt spécial est supportée par des assujettis détenus par des personnes physiques ou morales d'autres États membres ne saurait être de nature à caractériser, à elle seule, une discrimination. En effet, ainsi que l'a relevé Mme l'avocate générale, notamment aux points 62, 65 et 78 de ses conclusions, une telle circonstance s'explique par le fait que le marché hongrois du commerce de détail en magasin est dominé par de tels assujettis, qui y réalisent les chiffres d'affaires les plus importants. Elle constitue ainsi un indicateur contingent, voire aléatoire, qui est susceptible d'être satisfait, y compris d'ailleurs dans un système d'impôt proportionnel, à chaque fois que le marché concerné est dominé par des entreprises d'autres États membres ou d'États tiers ou par des entreprises nationales détenues par des personnes physiques ou morales d'autres États membres ou d'États tiers »¹⁵.

Autrement dit, **si les discriminations indirectes sont prohibées, elles ne sont caractérisées que si les différences de traitement correspondent à un effet voulu, et non à l'effet normal d'un système de taxation qui, d'une part, est objectivement neutre et qui, d'autre part, tient compte de la capacité contributive des assujettis.** Ce faisant, la Cour concilie au mieux la nécessité de ne pas restreindre l'accès au marché et la recherche de la justice fiscale¹⁶.

◆ Sur la compatibilité avec la directive TVA

17. Les taxes dont il s'agit étant des taxes sur le chiffre d'affaires, la question de leur compatibilité avec l'article 401 de la directive TVA pouvait par ailleurs se poser. Comme la Cour l'a en effet rappelé au point 59 de l'arrêt *Vodafone*¹⁷, il ressort

15 V. le point 72 de l'arrêt *Tesco* et le point 52 de l'arrêt *Vodafone*.

16 Au point 75 de l'arrêt *Tesco*, la Cour a par ailleurs insisté sur les différences entre l'affaire *Tesco* et l'affaire *Hervis Sport* : « Il convient encore de souligner que la présente affaire se distingue de celle ayant conduit à l'arrêt du 5 février 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C385/12, EU:C:2014:47). En effet, ainsi qu'il ressort des points 34 à 36 de cet arrêt, cette dernière affaire avait trait à l'application combinée de taux très progressifs d'imposition du chiffre d'affaires et d'une règle de consolidation des chiffres d'affaires d'entreprises liées, qui avait pour conséquence que les assujettis appartenant à un groupe de sociétés étaient taxés sur la base d'un chiffre d'affaires « fictif ». À cet égard, la Cour a jugé en substance, aux points 39 à 41 dudit arrêt, que, s'il devait être établi que, sur le marché de la vente de détail en magasin dans l'État membre concerné, les assujettis appartenant à un groupe de sociétés et relevant de la plus haute tranche de l'impôt spécial sont, dans la plupart des cas, « liés », au sens de la législation nationale, à des sociétés ayant leur siège dans d'autres États membres, « l'application du barème fortement progressif de l'impôt spécial à une assiette consolidée de chiffre d'affaires » risquerait de jouer, en particulier, au détriment des assujettis « liés » à de telles sociétés et serait, dès lors, constitutive d'une discrimination indirecte fondée sur le siège des sociétés, au sens des articles 49 et 54 TFUE ». V. aussi le point 55 de l'arrêt *Vodafone*.

17 La question de la compatibilité de la taxe sur le chiffre d'affaires dans le secteur du commerce de détail en magasin avec la directive TVA n'a en revanche pas été posée dans l'affaire *Tesco*.

d'une jurisprudence constante que « Pour apprécier si un impôt, un droit ou une taxe a le caractère de taxe sur le chiffre d'affaires, au sens de l'article 401 de la directive TVA, il y a notamment lieu de rechercher s'il a pour effet de compromettre le fonctionnement du système commun de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en grevant la circulation des biens et des services, et en frappant les transactions commerciales d'une façon comparable à celle qui caractérise la TVA (voir, par analogie, arrêt du 11 octobre 2007, *KÖGÁZ e.a.*, C283/06 et C312/06, EU:C:2007:598, point 34 ainsi que jurisprudence citée) », et que « doivent, en tout cas, être considérés comme grevant la circulation des biens et des services d'une façon comparable à la TVA les impôts, les droits et les taxes qui présentent les caractéristiques essentielles de la TVA, même s'ils ne sont pas en tous points identiques à celle-ci (arrêt du 3 octobre 2006, *Banca popolare di Cremona*, C475/03, EU:C:2006:629, point 26 et jurisprudence citée) »¹⁸. Au regard de ces considérations, et après avoir constaté que **l'impôt sur le chiffre d'affaires des opérateurs de télécommunications ne présente pas deux des quatre caractéristiques essentielles de la TVA (à savoir, d'une part, la perception de la taxe à chaque stade du processus de production et de distribution et, d'autre part, l'existence d'un droit à déduction de l'impôt acquitté lors de l'étape précédente de ce processus)**, la Cour en a conclu qu'il ne méconnaissait pas les exigences de l'article 401 de la directive TVA¹⁹.

◆ Sur le respect du droit des aides d'État

18. Enfin, la Cour a considéré que la question relative au respect du droit des aides d'État par les taxes hongroises n'était pas recevable. Cette solution était attendue dès lors qu'au regard des rôles respectifs des juridictions nationales (ordonner la récupération des aides illégales) et de la Commission européenne (statuer sur la compatibilité des aides avec le bon fonctionnement du marché intérieur, puis ordonner le cas échéant la récupération des aides incompatibles)²⁰, l'éventuelle illégalité, au regard des règles relatives aux aides d'État, de l'exonération d'un impôt n'affecte pas la légalité de cet impôt, si bien qu'un redevable non exonéré ne peut pas se prévaloir de l'exonération dont bénéficient d'autres contribuables (et de la discrimination qui en résulte) pour demander à être également exonéré²¹. Dans une telle hypothèse, seule la Commission européenne peut, dans le cadre du contrôle de compatibilité des aides, ordonner des mesures de rétablissement de la concurrence : le plus souvent, celles-ci n'impliquent pas le remboursement des contribuables qui n'ont pas été exonérés, mais l'imposition de ceux qui ont été

18 Point 60 de l'arrêt *Vodafone*.

19 V. les points 61 à 66 de l'arrêt *Vodafone*.

20 Sur ces questions, V. A. Maitrot de la Motte, *The recovery of the illegal fiscal State aids: tax less to tax more* : EC Tax Review, 2017, n° 2, p. 75-88.

21 CJCE, 13 janv. 2005, C-174/02, *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant* (SWNB). - CJCE, 27 oct. 2005, C-266/04 à C-270/04, C-276/04 et C-321/04 à C-325/04, *Casino France e.a.* - CJCE, 15 juin 2006, C-393/04 et C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*. - Et CJUE, 26 avr. 2018, C-234/16, *Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) c/ Consejería de Economía y Hacienda del Principado de Asturias et C 235/16, Consejo de Gobierno del Principado de Asturias*.

exonérés. L'objectif poursuivi est en effet le démantèlement d'une aide, et non l'accroissement du champ de cette dernière.

Il n'est fait exception à l'application de ces règles procédurales que si une imposition constitue le mode de financement d'une mesure d'aide²², de telle sorte que sous réserve qu'il existe un lien d'affectation contraignant, elle fait partie intégrante de cette mesure. Dans ce cas, la restitution de la taxe est possible car elle doit être retirée ensemble l'aide qu'elle finance. Mais tel n'était pas le cas des taxes hongroises.

◇ Conclusion

19. Dans ces conditions, l'apport des arrêts *Tesco* et *Vodafone* est essentiel au regard non seulement des taxes hongroises qui étaient en litige, mais aussi des impositions sur le chiffre d'affaires récentes ou à venir. **Ces deux arrêts de grande chambre laissent en effet penser que la compatibilité avec le droit de l'Union européenne des taxes nationales sur les services numériques est incontestable**, qu'il s'agisse du respect des libertés européennes de circulation ou de la directive TVA. Par ailleurs, tant que ces taxes ne seront pas affectées au financement d'aides d'État mais seront perçues au profit du budget général d'un État, elles ne pourront pas être contestées sur le fondement des articles 107 et 108 TFUE par les contribuables qui s'en acquitteront. Seule la Commission européenne pourrait, dans le cadre du contrôle de leur compatibilité avec le bon fonctionnement du marché intérieur, demander leur démantèlement : cette hypothèse est peu probable.

A. MAITROT DE LA MOTTE ■

Libertés de circulation

20. À NOTER

> **Libre circulation des capitaux - Conventions fiscales internationales - Dividendes sortants vers des pays tiers** - Un litige opposait l'État canadien, représenté par l'Office d'investissement du régime de pensions du Canada (OIRPC), à l'Autoridade Tributária e Aduaneira (autorité fiscale et douanière, Portugal), représentant la Fazenda Pública (Trésor public du Portugal), au sujet du traitement fiscal réservé, au titre de l'exercice fiscal 2009, aux dividendes distribués à l'État canadien par plusieurs sociétés ayant leur siège au Portugal. La CJUE juge que les articles 63 et 65 du TFUE s'opposent à une réglementation d'un État membre en vertu de laquelle les dividendes distribués par une société résidente font l'objet d'un impôt dont le taux effectif est plus élevé, lorsqu'ils sont perçus par une personne morale résidente dans un pays tiers qui n'exerce pas d'activités de nature commerciale,

²² V. par ex. CJCE, 13 janv. 2005, C-174/02, *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant* (SWNB). - CJCE, 13 janv. 2005, C-175/02, F. J. Pape. - CJCE, gde ch., 22 déc. 2008, C-333/07, *Sté Régie Networks*. - CJUE, 10 nov. 2016, C-449/14 P, *DTS Distribuidora de Televisión Digital SA*. - Ou CJUE, 20 sept. 2018, C-510/16, *SAS Carrefour* et a.

industrielle ou agricole à titre principal, que lorsque de tels dividendes sont perçus par une telle personne morale résidente dans ledit État membre. Il ne peut en aller autrement que si l'application de la convention entre le Canada et le Portugal permet de neutraliser les effets de la différence de traitement issue de la réglementation dudit État membre, ce qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

CJUE, 6^e ch., ord., 21 janv. 2020, C 613/18, Estado do Canadá (V. annexe 3)

Cette ordonnance fait l'objet d'observations in FI 2-2020, n° 2.1.1, § 28.

Aides d'État

21. À NOTER

> Aides d'État - COVID-19 - Encadrement temporaire -

La Commission européenne adopte un encadrement temporaire, jusqu'à la fin du mois de décembre 2020, des aides d'État afin de permettre aux États membres de soutenir davantage l'économie dans le contexte du COVID-19 (art. 107, § 3, pt b, TFUE). Cet encadrement prévoit notamment la possibilité d'accorder des aides sous forme de subventions directes, d'avantages fiscaux sélectifs et d'avances remboursables, jusqu'à 800 000 euros pour permettre à une entreprise de faire face à ses besoins de liquidités urgents.

Comm. UE, Actualité, 19 mars 2020

Comm. UE, Communication 2020/C 91 I/01, Encadrement temporaire des mesures d'aide d'État visant à soutenir l'économie dans le contexte actuel de la flambée de COVID-19 : JOUE 20 mars 2020, CI 91/1

Harmonisation

22. Principe d'unicité de législation de sécurité sociale - Invocabilité - Taxe d'apprentissage et autres taxes et participations assises sur les salaires - Travailleurs détachés - Requalification en salariés d'une société française - Portée de la délivrance par les autorités de l'État membre d'origine du certificat de détachement E101/A1 - La CAA de Nancy juge que le principe d'unicité de la législation de sécurité sociale ne s'applique pas aux taxes et participations assises sur les salaires dès lors qu'elles ne participaient pas au financement des régimes obligatoires français de sécurité sociale. De manière surabondante, elle constate que les conditions étaient réunies pour écarter les certificats de détachement établis par les autorités compétentes de l'État d'origine des salariés, dont le contribuable se prévalait pour établir l'existence d'un cumul de législations de sécurité sociale.

CAA Nancy, 2^e ch., 27 déc. 2019, n° 18NC02254, SAS Transports Jeantet STJ, concl. N. Peton (V. annexe 4)

23. Décidément, la Cour administrative d'appel de Nancy est en pointe sur les questions d'application du **principe d'unicité de législation de sécurité sociale**.

Par deux arrêts cotés C+, rendus les 31 mai 2018 et 4 juillet 2019²³, elle avait déjà eu à se prononcer sur le point de savoir si les mesures prises en loi de financement de la sécurité sociale pour 2016, destinées à tirer les conséquences de l'arrêt *Min. c/ de Ruyter* de la Cour de justice de l'Union européenne²⁴, avaient suffi à couper le lien entretenu par certains prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine et les revenus du capital perçus par des résidents français affiliés à un régime de sécurité sociale dans un autre État membre de l'Union avec le régime français de sécurité sociale, eu égard à l'affectation des prélèvements considérés.

On se souvient que l'article 13 du règlement (CE) n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971²⁵ et, à compter du 1^{er} mai 2010, l'article 11 du règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004²⁶, ont posé la règle que les travailleurs d'États membres de l'Union ou d'États parties à l'accord sur l'Espace économique européen ou de la Suisse ne sont soumis qu'à la législation sociale d'un seul de ces États. L'objectif poursuivi est simple et clair : **favoriser l'exercice par les travailleurs européens de leur liberté de circulation à l'intérieur de l'Union**, en levant un certain nombre de freins, notamment les tracasseries administratives qui pourraient résulter de l'application cumulative de plusieurs droits nationaux.

Le corollaire de l'unicité de législation de sécurité sociale est l'interdiction des doubles cotisations, que celles-ci prennent la forme de véritables cotisations sociales ou de prélèvements fiscaux. La Cour de justice ne se sent nullement liée, en la matière, par la qualification d'un prélèvement en droit interne et s'intéresse prioritairement à la question de savoir si ce prélèvement est en rapport étroit avec l'une des branches du régime de sécurité sociale, telles que ces branches sont définies - au demeurant assez largement - par les articles des règlements de 1971 et 2004 définissant leur champ d'application matériel.

Pour mémoire, dans les deux arrêts précités, la Cour de Nancy avait pris parti sur certains prélèvements sociaux, en tant qu'ils étaient affectés au Fonds de solidarité vieillesse (FSV) et à la Caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES), en concluant à la persistance d'un lien direct et suffisamment pertinent entre ces impositions et certaines branches de la sécurité sociale française. Elle avait par ailleurs posé une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne sur les prélèvements contribuant au financement de la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA), puis jugé, au vu de l'arrêt du 14 mars 2019 de la Cour de justice²⁷, que le prélèvement social et la contribution additionnelle à ce prélèvement, affectés au financement de

la CNSA, devaient être regardés comme affectés de manière spécifique et directe au financement du régime de sécurité sociale français, de sorte que des résidents fiscaux français affiliés à un régime de sécurité sociale obligatoire en Suisse ne pouvaient y être assujettis²⁸.

La décision commentée intéresse, une nouvelle fois, le principe d'unicité de législation sociale, mais **sous un angle original, pour ne pas dire baroque** : étaient en litige non des prélèvements sociaux supportés par des personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI affiliées à un régime de sécurité sociale hors de France, mais des taxes et participations sur les salaires supportées par une entreprise française soumise à l'impôt sur les sociétés à raison de salariés employés par une société établie dans un autre État membre et détachés en France.

24. Il faut faire, à cet instant, un petit retour en arrière. **Avant de défrayer la chronique fiscale, la société requérante avait défrayé la chronique pénale.** À l'issue d'une enquête de police judiciaire, le dirigeant de cette entreprise de transport routier international de marchandises avait en effet été définitivement condamné pour des faits de prêt illicite de main d'œuvre, marchandage et travail dissimulé commis entre juillet 2006 et mars 2010. Il était apparu que le contrat de prestation de services liant la société française dont il était le dirigeant à sa filiale slovaque n'était qu'un stratagème destiné à contourner l'application du droit du travail français. Par un arrêt du 26 mars 2013²⁹, confirmé par un arrêt de la chambre criminelle de la Cour de cassation du 12 janvier 2016³⁰, la Cour d'appel de Besançon avait ainsi estimé que les chauffeurs routiers embauchés par la filiale slovaque devaient, **dans les faits**, être regardés comme les salariés de sa mère française, dans le cadre d'une opération de « *prêt d'une main d'œuvre meilleure marché* ».

Il est bien connu que le juge du travail fait dépendre la **qualification d'ordre public de travailleur salarié** du seul constat d'un lien de subordination, lequel est caractérisé par l'exécution d'un travail sous l'autorité d'un employeur qui a le pouvoir de donner des ordres et des directives, d'en contrôler l'exécution et de sanctionner les manquements de son subordonné³¹. La chambre sociale de la Cour de cassation rappelle inlassablement que l'existence d'une relation de travail salarié ne dépend ni de la volonté exprimée par les parties ni de la dénomination qu'elles ont donnée à leur convention mais des **conditions de fait** dans lesquelles est exercée l'activité des travailleurs³².

Bien que dans un registre distinct, le juge pénal ne procède pas différemment, la loi lui faisant obligation de restituer leur exacte qualification aux faits dont il est saisi par l'acte de poursuite.

23 CAA Nancy, 4 juill. 2019, n° 17NC02124, *Min. c/ Dreyer* : FI 4-2019, n° 8, § 30 ; RJF 2018 n° 1181.

24 CJUE, 26 févr. 2015, C-623/13, *Min. c/ de Ruyter* : RJF 2015 n° 453.

25 Règlement relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés et à leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté.

26 Règlement sur la coordination des systèmes de sécurité sociale.

27 CJUE, 14 mars 2019, C-372/18, *Min. c/ Dreyer* : FI 2-2019, n° 8, § 8.

28 CAA Nancy, 4 juill. 2019, n° 17NC02124, *Min. c/ Dreyer*, préc.

29 CA Besançon, 26 mars 2013, n° 112/00138, Union départementale des syndicats CGT du Doubs et Ministère public c/ J.

30 Cass. crim., 12 janv. 2016, n° 13-83.217, J. c/ Union départementale des syndicats CGT du Doubs, inédit.

31 V. pour un rappel récent Cass. soc., 28 nov. 2018, n° 17-20.079, David Y. et a. c/ Liquidateur de la sté Take Eat Easy.

32 *Ibidem*.

Du réalisme du droit social au réalisme du droit pénal, il ne restait qu'à passer au réalisme du droit fiscal.

Prenant acte que les salariés de la filiale slovaque détachés en France devaient être regardés comme de véritables salariés de la mère française, l'administration fiscale en a tiré des conséquences sur **quatre impositions ayant en commun d'être assises sur les rémunérations salariales**, en intégrant dans l'assiette taxable les rémunérations versées aux chauffeurs slovaques. C'est ainsi qu'à l'issue d'un contrôle, elle a mis en recouvrement des rappels de taxe d'apprentissage, de contribution au développement de l'apprentissage, de participation au développement de la formation professionnelle continue et de participation des employeurs à l'effort de construction, au titre de l'année 2009.

Un contentieux s'en est suivi, dont l'arrêt commenté, coté C+, constitue l'épilogue, **aucun pourvoi** n'ayant été introduit par la requérante.

25. Le premier intérêt de la décision est de prendre parti sur l'opérance du moyen, soulevé par la société, tiré de ce que le principe d'unicité de législation de sécurité sociale faisait obstacle à son assujettissement aux impositions en litige. La contribuable s'était en effet prévalu, pour la première fois en appel, de ce que les autorités slovaques avaient délivré aux chauffeurs employés par sa filiale, conformément à la réglementation communautaire, un certificat de détachement attestant que les intéressés restaient soumis à la législation slovaque en matière de sécurité sociale nonobstant leur détachement en France.

La cour a sobrement opposé à la société que **les impositions litigieuses ne constituaient pas des contributions sociales entrant dans le champ des règlements de 1971 et 2004** dès lors qu'elles ne participaient pas au financement des régimes obligatoires français de sécurité sociale.

Cette analyse est convaincante³³, eu égard à l'objet même du principe d'unicité de législation de sécurité sociale, qui est d'éviter le cumul de deux législations intéressant la sécurité sociale. Or, pour qu'une législation fiscale puisse être regardé comme entrant dans le champ des règlements européens de 1971 et 2004, encore faut-il qu'elle entretienne, selon la formulation retenue par la Cour de Luxembourg, un « *lien direct et suffisamment pertinent* » avec l'une des branches de sécurité sociale mentionnées par ces règlements. En l'espèce, la seule circonstance que les impositions litigieuses soient assises sur des rémunérations salariales et aient ainsi la même base que des cotisations sociales ne suffisait pas à établir l'existence d'un lien direct et suffisamment pertinent entretenu par ces impôts avec le régime français de sécurité sociale, en l'absence notamment d'affectation de leur produit à un organisme de sécurité sociale.

Comme **une inopérance peut en cacher une autre**, on

33 Avec peut-être un doute en ce qui concerne la référence faite par l'arrêt au règlement de 2004, dès lors que celui-ci n'a trouvé à s'appliquer qu'à compter du 1^{er} mai 2010, soit à une date postérieure, nous semble-t-il, au fait générateur des impositions en cause, établies au titre de l'année 2009, qui est fixé au 1^{er} mars de l'année suivant celle du versement des salaires, soit au 1^{er} mars 2010 (v. not. CGI, art. 1599 ter, I en ce qui concerne la taxe d'apprentissage).

peut même se demander si l'inopérance matérielle relevée par la Cour de Nancy ne se doublait pas d'une inopérance personnelle. Comme l'indique leur article 2, **les règlements de 1971 et 2004 s'appliquent à des personnes physiques exclusivement**, c'est-à-dire à des travailleurs, ainsi qu'aux membres de leur famille et à leurs survivants. Il ne paraît pas *a priori* évident d'admettre qu'une personne morale, fût-elle employeur de salariés, invoque à son profit, dans un litige fiscal, les dispositions de règlements communautaires qui n'ont pas été instituées dans son intérêt. Ainsi, à supposer même que les impositions en litige aient financé la sécurité sociale française, il n'est pas certain que cela aurait fait obstacle à ce que la société y soit assujettie, car cette dernière n'aurait pu se plaindre, en ce qui la concerne, d'une double cotisation incompatible avec le principe d'unicité.

26. Le second intérêt de l'arrêt commenté, qui figure dans un développement ouvertement surabondant, est de s'appuyer sur les termes de l'arrêt *Altun* par lequel la Cour de justice de l'Union européenne³⁴ s'est prononcée sur la **portée d'un certificat de détachement** établi par les autorités compétentes de l'État d'origine d'un travailleur détaché.

Par cette décision, les juges européens ont autorisé les juridictions de l'État membre dans lequel un travailleur a été détaché à écarter ce certificat, lorsque ces juridictions constatent que le certificat a été obtenu ou invoqué de manière frauduleuse et que l'institution émettrice, saisie d'une demande de réexamen ou de retrait, s'est abstenue de prendre en compte ces éléments aux fins de réexamen du bien-fondé de la délivrance du certificat.

La rapporteure publique devant la cour de Nancy avait rappelé, dans ces conclusions (reproduites en annexe), que le soubassement de cette jurisprudence est à rechercher dans les principes de coopération loyale et de confiance mutuelle, l'État membre d'origine ne pouvant s'abstenir de réagir aux éléments circonstanciés apportés par l'État membre d'accueil des travailleurs détachés.

En l'espèce, **les juges d'appel ont constaté que les conditions étaient réunies pour qu'ils soient en droit d'écarter les certificats de détachement**, dont la contribuable se prévalait pour établir l'existence d'un cumul de législations de sécurité sociale. D'une part, l'existence d'une fraude était avérée compte tenu des constatations de fait du juge pénal, revêtues de l'autorité absolue de chose jugée dès lors qu'elles étaient le support nécessaire d'une décision de condamnation devenue définitive³⁵. D'autre part, il n'était pas contesté que l'Urssaf de Franche-Comté avait saisi l'organisme slovaque de sécurité sociale d'une demande, apparemment restée sans réponse, de révocation des certificats de détachement.

Comme on le voit, il y avait donc plus d'une bonne raison d'écarter l'argumentation présentée par la contribuable sur le terrain du principe d'unicité.

R. VICTOR ■

34 CJUE, 6 févr. 2018, C-359/16, *Altun*.

35 Cf., sur l'autorité de chose jugée par le juge pénal, CE, sect., 16 févr. 2018, n° 395371, Thomas : Rec. Lebon, p. 41.

Méthodes d'élimination de la double imposition

27. Élimination de la double imposition - Convention franco-britannique (art. 24, § 3, a) - Crédit d'impôt en faveur des résidents de France égal au montant de l'impôt français correspondant aux revenus imposables au Royaume-Uni (crédit d'impôt « généralisé ») - 1° Revenus ouvrant droit au crédit d'impôt - Revenus compris dans la base de l'impôt du Royaume-Uni, sans que l'intéressé en soit exonéré à raison de son statut ou de son activité : condition d'imposition effective au Royaume-Uni (non) - 2° Impôts ouvrant droit à l'octroi du crédit d'impôt : prélèvements sociaux (oui) - Le Conseil d'État juge qu'il résulte de l'article 24 de la convention fiscale franco-britannique du 19 juin 2008 que la condition prévue à l'alinéa (i) du a) du paragraphe 3 de cet article, tenant à ce que le résident de France soit soumis à l'impôt du Royaume-Uni à raison des revenus non mentionnés à l'alinéa (ii), pour que ces revenus lui ouvrent droit à un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus, signifie que les revenus en cause doivent être compris dans la base de « l'impôt du Royaume-Uni » au sens du a) du paragraphe 1 de l'article 2 de la même convention, sans que le résident de France en soit exonéré à raison de son statut ou de son activité. Cette condition n'exige pas que les revenus en cause aient été soumis à une imposition effective. Il juge également que les prélèvements sociaux français font partie de « l'impôt français » défini au b) du paragraphe 1 de l'article 2 de la convention, et qu'aucune stipulation de l'article 24 ne subordonne l'octroi d'un crédit d'impôt égal à leur montant à la condition que les revenus soumis à ces contributions aient été compris dans la base d'un impôt équivalent ou similaire au Royaume-Uni.

CE, 9^e et 10^e ch., avis, 12 févr. 2020, n° 435907, Delport, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon (V. annexe 5)

28. Tribunaux et cours administratives d'appel ont la faculté de saisir le Conseil d'État d'une demande d'avis, en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, pour que soient apportées rapidement des réponses fermes aux questions de droit nouvelles susceptibles de se présenter dans de nombreux litiges, sans attendre l'issue d'un pourvoi en cassation plusieurs années après la saisine des premiers juges. C'est ce « *fast track* » contentieux, particulièrement utile dans les contentieux de masse comme en suscite le droit fiscal,

qu'a emprunté le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise³⁶ pour être éclairé sur l'interprétation à retenir du point 3 de l'article 24 de la convention fiscale franco-britannique du 19 juin 2008 en matière d'impôt sur les revenus et sur les gains du capital, qui instaure un « crédit d'impôt généralisé », dans le litige opposant Mme Delport à l'administration fiscale.

29. M. et Mme Delport ont perçu en 2013 des revenus tirés de la location d'un bien qu'ils possédaient en Grande-Bretagne. L'article 6 de la convention attribue au Royaume-Uni le droit d'imposer cette catégorie de revenus, mais ils n'y avaient *de facto* acquitté aucun impôt sur le revenu (*Income tax*) sur les sommes litigieuses, car elles étaient inférieures au seuil minimal imposable dans l'État de leur source. Résidant fiscalement en France, les époux Delport ont déclaré en France ces revenus fonciers de source étrangère, qui ont été inclus dans leurs revenus imposables à l'impôt sur le revenu français, mais aussi aux prélèvements sociaux (CSG, CRDS).

En application de l'article 24 de la convention³⁷, l'administration fiscale française leur a accordé un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt sur le revenu français grevant ces revenus fonciers britanniques, sans exiger leur imposition effective au Royaume-Uni. Le désaccord avec les contribuables est né du refus de l'administration de leur restituer également par le biais de ce mécanisme la part des prélèvements sociaux pesant sur ces revenus, au motif qu'il n'existait pas en Grande-Bretagne d'impositions similaires.

30. La demande d'avis a permis d'apporter deux précisions importantes sur la mise en œuvre de ce système répandu d'élimination des doubles impositions qu'est le « crédit d'impôt généralisé », dans sa version franco-britannique.

Il faut bien avoir à l'esprit qu'il ne s'agit pas d'un crédit d'impôt classique consistant à déduire de l'impôt français pesant sur des revenus de source étrangère l'impôt déjà supporté dans l'État de la source. Le mécanisme est très différent. Les revenus britanniques attribués à un résident français sont inclus dans la base de ses revenus imposables en France. Le barème d'imposition français est appliqué à l'ensemble des revenus, qu'ils aient leur source en France ou au Royaume-Uni, ce qui permet d'apprécier la capacité contributive en tenant compte des revenus perçus à l'étranger, et de faire jouer pleinement la progressivité de l'impôt le cas échéant, au premier chef celle de l'impôt sur le revenu. Les taux marginal et effectif d'imposition sont ainsi calculés au vu des « revenus

³⁶ TA Cergy-Pontoise, 12 nov. 2019, n° 1703279, Delport : FI 1-2020, n° 2, § 19.

³⁷ Son a) stipule que : « *nonobstant toute autre disposition de la présente convention, les revenus qui sont imposables ou ne sont imposables qu'au Royaume-Uni conformément aux dispositions de la présente convention, sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsqu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française. Dans ce cas, l'impôt du Royaume-Uni n'est pas déductible de ces revenus, mais le résident de France a droit [...] à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français* ». Le même article prévoit ensuite que, pour les revenus qui ne sont pas mentionnés au ii) de ce a), notamment pour les revenus fonciers tirés d'immeubles situés au Royaume-Uni, imposables dans cet État en vertu de l'article 6 de la convention, ce crédit d'impôt est égal « *au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus, à condition que le résident de France soit soumis à l'impôt du Royaume-Uni à raison de ces revenus* ».

mondiaux » des résidents français, du moins de ceux tirés de tous les (nombreux) États ayant conclu avec la France des conventions dans lesquelles des stipulations similaires ont progressivement été insérées, au fil des renégociations. La part de l'impôt français ainsi calculé qui correspond au revenu étranger est ensuite neutralisée par l'octroi d'un crédit d'impôt d'un montant équivalent. Cette technique ingénieuse exonère en pratique d'impôt en France les revenus de source britannique que la convention réserve au Royaume-Uni le droit d'imposer, tout en préservant la progressivité de l'impôt français.

La question centrale posée par le tribunal était celle de savoir si l'octroi de ce crédit d'impôt conventionnel est subordonné au paiement effectif d'un impôt en Grande-Bretagne sur les revenus considérés.

31. Par une décision *Min. c/ Chauvin* du 29 juin 2011³⁸, le Conseil d'État avait déjà jugé que le crédit d'impôt généralisé à raison des salaires de source américaine, prévu par la convention liant la France et les États-Unis du 31 août 1994, s'applique même si les revenus en cause n'ont pas été effectivement imposés aux États-Unis. Mais à la différence de cette dernière, qui ne comportait aucune réserve de cette nature, l'article 24 de la convention franco-britannique subordonne le bénéfice du crédit d'impôt à la « condition que le résident de France soit soumis à l'impôt au Royaume-Uni » à raison des revenus considérés, comme le font aussi les conventions franco-suisse et franco-allemande. L'on était ainsi renvoyé à la question, toujours délicate, du sens à donner aux termes « soumis à l'impôt » dans les conventions fiscales bilatérales.

S'inspirant de l'interprétation de l'article 3 de la convention franco-britannique retenue par la décision *Min. c/ Regazzacci* du 27 juillet 2012³⁹, et du critère d'assujettissement à l'impôt au sens de la convention franco-allemande dégagé par la décision *LHV* du 9 novembre 2015⁴⁰, l'avis commenté juge que la condition de soumission à l'impôt suppose que le contribuable puisse être taxé en Grande-Bretagne sur ses revenus fonciers, c'est-à-dire qu'il n'y soit pas exonéré, de manière générale et durable, à raison de son statut ou de son activité. Le crédit d'impôt généralisé étant une modalité d'élimination des doubles impositions, sa mise en œuvre présuppose en effet qu'une situation de double imposition soit légalement possible.

En revanche, le Conseil d'État ne va pas jusqu'à exiger le paiement effectif d'un impôt au Royaume-Uni sur les revenus fonciers en cause. Le ministre lui-même ne défendait pas cette lecture plus restrictive de la condition de soumission à l'impôt posée par la convention, mais expliquait qu'elle a seulement pour objet d'éviter une double exonération. Cette interprétation correspondait à la logique du crédit d'impôt généralisé, qui ne consiste pas à imputer la cotisation d'impôt

acquittée dans l'État de la source du revenu sur l'impôt français. Elle s'imposait aussi par contraste avec la rédaction d'autres stipulations du même article 24 de la convention, qui exigeaient quant à elles clairement le paiement effectif d'un impôt outre-manche. Il suffit donc que les revenus fonciers entrent dans les bases d'imposition du contribuable au Royaume-Uni. La condition de soumission des revenus en cause à l'impôt dans cet État est satisfaite s'il est établi que le contribuable a déclaré ces revenus dans l'assiette de l'impôt sur le revenu au Royaume-Uni, parce qu'ils entrent dans le champ de cet impôt et ne bénéficient pas d'une mesure d'exonération générale, sans qu'y fasse obstacle la circonstance qu'ils n'aient pas effectivement été imposés pour d'autres motifs, comme un seuil minimal d'imposition.

32. Le ministre entendait toutefois « tunneller » le crédit d'impôt par catégorie d'imposition. Il soutenait que les revenus en question doivent être inclus dans la base d'un impôt britannique équivalent à l'impôt français sur lequel le crédit d'impôt est destiné à s'imputer. Ceci faisait obstacle à l'effacement des **prélèvements sociaux français** comme la CSG et la CRDS par le crédit d'impôt, en l'absence d'impôts similaires au Royaume-Uni. C'est la deuxième question tranchée par l'avis, qui avait reçu des réponses divergentes des tribunaux et des cours⁴¹.

L'avis y répond en combinant les articles 2 et 24 de la convention franco-britannique. Le paragraphe 1 de l'article 2, remarquablement précis sur ce point, stipule expressément que la CSG et la CRDS sont comprises dans l'« impôt français » au sens de la convention, l'« impôt du Royaume-Uni » désignant quant à lui notamment l'*Income tax*. Par conséquent, il découle de la lettre même de la convention que les résidents fiscaux français ont droit à un crédit d'impôt imputable sur la CSG et la CRDS dès lors que les revenus litigieux ont été soumis à l'*Income tax* au Royaume-Uni.

Rien dans la convention ne conduisait à s'écarter de cette application littérale des définitions de son article 2 pour exclure la CSG et la CRDS du champ du crédit d'impôt : d'une part, aucune mention du i) du a) du 3 de son article 24 ne restreint le crédit d'impôt aux seuls impôts progressifs français, comme le suggérait une des questions posées par le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise : la suite de l'article envisage au contraire les modalités de calcul du crédit d'impôt lorsque l'impôt est proportionnel. D'autre part, la convention ne stipule pas que le bénéfice du crédit d'impôt est subordonné à la condition que les revenus de source étrangère soient soumis à un impôt de nature équivalente à l'impôt français sur lequel il s'impute. Il aurait fallu une mention de cette nature pour suivre la thèse du ministre en présence d'une convention aussi précise quant à l'inclusion des prélèvements sociaux dans son champ.

Enfin, le remboursement des contributions sociales au même titre que l'impôt sur le revenu par le biais du crédit d'impôt établit une certaine réciprocité au regard de ce que

38 CE, 29 juin 2011, n° 320263, *Min. c/ Chauvin* : RJF 10/11 n° 1084 ; BDCF 2011 n° 118, concl. E. Cortot-Boucher.

39 CE, 27 juill. 2012, n° 337656, *Min. c/ Regazzacci et n° 337810, Regazzacci* : Lebon T. ; RJF 11/12 n° 1012.

40 CE, 9 nov. 2015, n° 370054, *Min. c/ Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV)* : RJF 2/16 n° 178.

41 Cf., dans le sens de la thèse du ministre, CAA Nantes, 19 janv. 2017, n° 15NT02397, *Barry* : RJF 2017 n° 363 et CAA Nantes, 17 mai 2018, n° 16NT0279, *Marks*. - Dans le sens contraire, TA Bordeaux, 5 oct. 2017, n° 1604458, *Oxley*.

prône la doctrine de l'administration dans la situation inverse, puisqu'elle encourage ses ressortissants domiciliés fiscalement hors de France à demander à leur État de résidence l'imputation de la CSG et de la CRDS sur leur impôt local, au motif que ces prélèvements doivent être assimilés à l'impôt sur le revenu⁴².

42 BOI-INT-DG-20-20-100, 3 juin 2016, § 110.

33. Les indications apportées par cet avis valent *a priori* pour les différentes catégories de revenus dont l'imposition est attribuée par la convention au Royaume-Uni, autres que celles visées ii) du a de l'article 24 de la convention. Elles serviront peut-être également, fût-ce par *a contrario*, à éclairer le sens des stipulations d'autres conventions signées par la France instituant des crédits d'impôt généralisés.

M.-A. NICOLAZO DE BARMON ■

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CJUE, gde ch., 3 mars 2020, C-75/18, Vodafone Magyarország, concl. J. Kokott

Annexe 2 : CJUE, gde ch., 3 mars 2020, C-323/18, Tesco-Global Áruházak, concl. J. Kokott

Annexe 3 : CJUE, 6^e ch., ord., 21 janv. 2020, C613/18, Estado do Canadá

Annexe 4 : CAA Nancy, 2^e ch., 27 déc. 2019, n° 18NC02254, SAS Transports Jeantet STJ, concl. N. Peton

Annexe 5 : CE, avis, 9^e et 10^e ch., 12 févr. 2020, n° 435907, Delpont, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon