

3.4

# Une société sœur ou une société indépendante peut-elle constituer l'installation fixe d'affaires d'une société étrangère ?



**Dominique VILLEMOT**

Avocat, Villemot & Associés,  
membre de True Partners Consulting International

Lorsqu'il définit la notion d'établissement stable, l'article 5 du modèle de convention OCDE retient soit une approche matérielle (l'installation fixe d'affaires), soit une approche personnelle (agent dépendant). Le Conseil d'État a rapproché ces deux notions en considérant qu'une filiale pouvait constituer une installation fixe d'affaires dans sa décision *Imagin'Action Luxembourg* (V. § 7). Il ne s'agit pas de savoir si une société étrangère peut disposer d'une installation fixe d'affaires dans les locaux de sa filiale où opéreraient ses salariés, ce qui ne pose pas de problème conceptuel, mais de savoir si une filiale peut constituer par elle-même une installation fixe d'affaires. Cette extension est surprenante, mais peut se défendre car les personnels d'une filiale entretiennent d'une certaine manière un caractère de dépendance envers la société mère. Dans l'affaire *Sté Estienne d'Orves*, le Conseil d'État est toutefois allé plus loin en décidant qu'une société tierce pourrait

constituer une installation fixe d'affaires (V. § 11), avant de réserver sa position dans l'hypothèse d'une société sœur en cause dans l'affaire *Conversant* (les conclusions du rapporteur public prônaient une extension) (V. § 8).

Cette conception extensive de l'installation fixe d'affaires nous semble en contradiction avec les commentaires OCDE de l'article 5, et donc avec les conventions fiscales internationales conclues par la France dont l'article établissement stable est conforme au modèle OCDE, car on ne voit pas comment les personnels d'une société tierce (ou même d'une société sœur), pourraient exercer l'activité d'une société dont ils ne dépendent pas (V. § 11). La jurisprudence du Conseil d'État, dont on veut croire qu'elle n'est pas véritablement fixée, fait ainsi diverger les normes françaises des normes internationales, ce qui est préjudiciable à un moment où l'harmonisation de la fiscalité internationale s'accélère.

## Introduction

1. Ces dernières années, la question de savoir si une société étrangère dispose d'un établissement stable en France est devenue un des principaux sujets en fiscalité internationale. Ceci résulte tout d'abord du mouvement de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales engagé au niveau du G20 et de l'OCDE, lutte conçue comme une des réponses à apporter

à la crise financière internationale de 2008-2009. Les travaux menés par l'OCDE dans le cadre du plan BEPS et ses prolongements, comme ceux relatifs à la fiscalité du secteur numérique ou les travaux dits Pilier 1 et Pilier 2, cherchent ainsi à s'assurer que les entreprises multinationales n'évitent pas de payer l'impôt qu'elles doivent dans les États où elles exercent une activité.

Pour imposer les bénéfices des groupes étrangers, les administrations fiscales nationales disposent de deux moyens :

remettre en cause les prix de transfert appliqués à la filiale locale ou identifier un établissement stable d'une des sociétés étrangères du groupe. D'où les nouveaux développements sur la définition et l'identification de l'établissement stable dans les commentaires OCDE de l'article 5 du modèle de convention consacré à l'établissement stable ainsi que les modifications apportées par l'Instrument multilatéral de l'OCDE aux articles des conventions bilatérales consacrés à l'établissement stable.

2. À ce contexte international s'ajoutent en France la pénalisation croissante du droit fiscal et la dénonciation quasi-automatique au Parquet des redressements fiscaux accompagnés de pénalités, et notamment des redressements mettant en évidence une activité occulte assortis de la pénalité de 80 %. Or, l'administration utilise de plus en plus les perquisitions sur le fondement de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales pour mettre en évidence l'existence d'un établissement stable occulte. L'identification d'un tel établissement se traduit donc par des redressements très élevés, incluant une pénalité de 80 %, et par des poursuites pénales. Les enjeux pour les entreprises étrangères sont ainsi considérables, alors que de plus en plus souvent l'administration identifie l'établissement stable dans la filiale française du groupe étranger, ce qui appelle à redoubler de vigilance.

Le débat a d'abord porté sur la question de savoir si une filiale pouvait constituer un agent dépendant, ce que le Conseil d'État a accepté dans l'affaire *Sté Interhome (I.A)*, avant d'accepter également qu'une filiale puisse constituer une installation fixe d'affaires (I.B), ce qui pose la question de l'extension de la notion à d'autres sociétés, tierces ou sœurs (I.C). Cette jurisprudence est peu conforme aux commentaires OCDE, car elle accorde une portée excessive à l'exercice de l'activité par rapport aux deux autres critères d'identification de l'établissement stable (II.A) et fait fi du nécessaire lien de dépendance des salariés de la société française envers la société étrangère (II.B).

## I. Une filiale peut constituer un établissement stable d'une société étrangère

3. La question de savoir si une filiale peut constituer un établissement stable d'une société étrangère a fait l'objet de nombreux débats, les commentaires OCDE indiquant explicitement que le fait de disposer d'une filiale et donc de contrôler une société qui est, par définition, dépendante de la société étrangère ne suffisait pas à en faire un établissement stable<sup>1</sup>.

1 Commentaires OCDE de l'article 5 du modèle de convention, 21 nov. 2017, § 105 et 115.

## A. Une filiale peut être un agent dépendant

4. La question a été tranchée en France il y a plusieurs années par le Conseil d'État, dans sa **décision *Interhome*<sup>2</sup> qui a admis qu'une filiale pouvait constituer un agent dépendant de sa mère étrangère**. C'était une première, mais ce ne fut pas réellement une surprise. En effet, l'agent dépendant pouvant être une personne physique ou morale, on ne voit pas pourquoi une filiale n'aurait pas pu être un agent dépendant.

Bien entendu, pour ce faire, la filiale doit répondre aux critères posés par les commentaires OCDE. Elle doit tout d'abord agir en dehors du cadre ordinaire de son activité propre. Elle doit ensuite entretenir un lien de subordination avec sa mère étrangère pour le compte de laquelle elle agit. Ce lien de subordination peut être juridique ou économique. Certes, le fait d'être filiale à 100 % ne permet pas à lui seul de dire qu'elle entretient un lien de subordination avec sa société mère étrangère<sup>3</sup>. Mais ce lien capitalistique intervient dans la détermination de la subordination économique, comme le montrent les commentaires OCDE de l'article 5 sur l'agent dépendant qui se réfèrent notamment aux entreprises étroitement liées.

Ainsi, si la notion de dépendance économique implique que la société française tire ses ressources quasiment en totalité de la société étrangère, les commentaires OCDE indiquent toutefois qu'une personne ne pourra pas prétendre au statut d'agent indépendant si les ventes qu'elle conclut pour des entreprises auxquelles elle n'est pas étroitement liée représentent moins de 10 % de l'ensemble des ventes qu'elle conclut. Le critère d'« entreprise étroitement liée » est satisfait en présence d'une participation directe ou indirecte de plus de 50 %.

## B. Une filiale peut être une installation fixe d'affaires

5. À la suite de l'arrêt *Interhome*, la **question s'est alors posée de savoir si une filiale pouvait aussi constituer un établissement stable au titre de l'installation fixe d'affaires**, qui constitue la première branche de la définition de l'établissement stable, l'agent dépendant constituant la seconde branche.

*A priori*, la réponse devrait être négative car l'installation fixe d'affaires constitue une approche matérielle de l'établissement stable, par opposition à l'agent dépendant qui en constitue l'approche personnelle.

C'est d'ailleurs ce que laissait entendre l'arrêt *Interhome*, lorsqu'il indiquait : « *Considérant que, pour l'application de ces stipulations, une société résidente de France contrôlée par une société résidente de Suisse ne peut constituer un établissement*

2 CE, sect., 20 juin 2003, n°224407, *Sté Interhome AG* : Dr. fisc. 2004, n° 30-36, comm. 657, concl. S. Austry ; RJF 2003, n° 1147 ; BJS 2003, p. 1289, § 271, note C. Nouel et S. Reeb. - V. égal. L. Olléon, Une filiale peut cacher un établissement stable : RJF 2003, p. 751. - P. Dibout et J.-P. Le Gall, Un hybride atypique : la filiale française établissement stable de sa société mère étrangère (à propos de l'arrêt du Conseil d'État « *Sté Interhome AG* » du 20 juin 2003) : Dr. fisc. 2004, n° 47, ét. 44.

3 Commentaires OCDE de l'article 5, 21 nov. 2017, § 105 et 115.

stable de cette dernière que si elle ne peut être considérée comme un agent indépendant de la société résidente de Suisse et si elle exerce habituellement en France, en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société. »

Cette interprétation confirmait celle du commissaire du Gouvernement dans cette affaire, Stéphane Austry, qui considérait qu'il n'était pas possible de considérer une personne morale distincte comme une installation fixe d'affaires : « Le critère de l'installation fixe d'affaires repose donc sur une approche purement matérielle de la notion d'établissement stable, qui exclut à notre avis qu'une personne juridiquement distincte de la société étrangère puisse être regardée en tant que telle comme un établissement stable de cette dernière. »

Cela n'exclut pas, bien entendu, qu'une société étrangère puisse disposer d'une installation fixe d'affaires dans les locaux de sa filiale. C'est le cas, par exemple, lorsque certains de ses salariés travaillent en France dans les locaux de la filiale française, locaux auxquels elle dispose, par ailleurs, d'un accès. Les commentaires OCDE du 21 novembre 2017 indiquent ainsi que « l'installation d'affaires peut aussi se trouver dans les locaux d'une autre entreprise. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'entreprise étrangère dispose en permanence de certains locaux ou d'une partie des locaux appartenant à l'autre entreprise ». On ne voit pas en effet pourquoi cette autre entreprise ne pourrait pas être une filiale. Le § 116 de ces commentaires ajoute d'ailleurs : « Ainsi tout espace ou local appartenant à la filiale qui se trouve à la disposition de sa société mère (voir les paragraphes 6 à 19 ci-dessus) et qui constitue une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle la société mère exerce ses propres activités constituera un établissement stable de la société mère en vertu du paragraphe 1 sous réserve des paragraphes 3 et 4 de l'article (voir l'exemple qui figure au paragraphe 15 ci-dessus). »

Les § 10 à 19 des commentaires de l'article 5 de la convention modèle auxquels il est fait ici référence explicitent la notion d'installation fixe d'affaires et le paragraphe 15 évoque le cas d'un employé de la société étrangère qui travaille dans les locaux d'une autre société, par exemple une filiale.

Les commentaires OCDE de l'article 5 du modèle de convention prévoient donc bien explicitement que l'installation fixe peut être localisée dans les locaux d'une filiale. Cela implique de démontrer que ces locaux sont à la disposition de la société mère étrangère.

**6.** Ce n'est donc pas cette question qui était posée dans l'affaire *Interhome*, mais celle de savoir si la filiale, prise dans son ensemble, c'est-à-dire incluant ses personnels et ses locaux, pouvait constituer une installation fixe d'affaires de sa mère étrangère. Plus précisément, il s'agit de l'hypothèse où la société étrangère ne recourt pas à ses propres salariés pour exercer son activité en France, mais utilise ceux de sa filiale française.

Or, l'année suivant celle où est intervenue la décision *Interhome*, le regretté Patrick Dibout et Jean-Pierre Le Gall publiaient un article dans la Revue de droit fiscal, précité, dans lequel ils estimaient qu'une filiale pouvait constituer une installation fixe d'affaires.

Ils rappelaient tout d'abord que cela n'était pas exclu par les commentaires OCDE. Ils considéraient aussi qu'à partir du moment où une succursale pouvait constituer une installation fixe d'affaires, on ne voyait pas pourquoi cela ne pourrait pas être aussi le cas d'une filiale. Ils rappelaient enfin que « L'administration n'a jamais été tenue par l'apparence ou par la forme juridique de la situation qui lui est soumise. »

Quelques années plus tard, en 2010 dans l'affaire *Sté Imagin'Action Luxembourg*, le Conseil d'État donnait raison à Patrick Dibout et Jean-Pierre Le Gall en décidant qu'une filiale pouvait en effet constituer une installation fixe d'affaires<sup>4</sup>.

**7.** L'enjeu est très important car, comme le dit dans ses conclusions Laurent Cytermann, rapporteur public dans l'affaire *Conversant*, « [l]orsque l'établissement stable supposé est constitué par une entreprise dotée de la personnalité morale, les critères d'existence d'une installation d'affaires et de fixité sont toujours vérifiés. Seule peut être débattue la troisième condition énoncée par le commentaire de l'OCDE, à savoir l'exercice des activités de l'entreprise étrangère par l'intermédiaire de la société française. C'est bien ce que vous avez relevé dans les affaires *Sté Imagin'Action Luxembourg* et [*Sté Estienne d'Orves*], en vous fondant sur des éléments tels que la réalisation par les salariés de la société française de factures et de correspondance pour la société étrangère [...] »

En d'autres termes, lorsqu'est en cause une personne morale, il existerait une sorte de présomption irréfragable d'existence d'une installation et de fixité de cette installation. Le Conseil d'État estime alors qu'à partir du moment où une société étrangère exerce une activité en France par l'intermédiaire des salariés de sa filiale, elle dispose automatiquement d'une installation fixe d'affaires dans les locaux de cette dernière, sans avoir à démontrer qu'elle dispose d'un accès permanent à ses locaux.

## C. Une extension de la jurisprudence à des sociétés autres que des filiales ?

**8.** Par sa décision *Sté Estienne d'Orves* du 31 mars 2017, le Conseil d'État a considéré qu'une société française tierce pouvait constituer une installation fixe d'affaires d'une société étrangère (V. § 11). Il est toutefois important de noter que cette décision, ainsi que la décision *Sté Imagin'Action Luxembourg*, sont inédites au recueil Lebon.

Dans l'affaire *Conversant*, jugée en formation solennelle de plénière fiscale<sup>5</sup>, la société française n'était pas la filiale de la société étrangère irlandaise, mais sa sœur. L'administration avait estimé que la société française remplissait les conditions des deux branches de la définition d'un

<sup>4</sup> CE, 12 mars 2010, n° 307235, *Sté Imagin'Action Luxembourg* : RJF 5/2010, n° 465 ; BDCF 5/2010, n° 53, concl. L. Olléon.

<sup>5</sup> CE, plén. fisc., 11 déc. 2020, n° 420174, Min. c/ *Sté Conversant International Limited*, concl. L. Cytermann : FI 1-2021, n° 01, G. Blanluet ; FI 1-2021, n° 3.4, comm. S. Lauratet et P. Nicolas ; FI 1-2021, n° 2, § 43, comm. E. Raingeard de la Blétière ; FI 1-2021, n° 3, § 14, comm. R. Coin.



établissement : constituer une installation fixe d'affaires et être un agent dépendant. Le rapporteur public était du même avis et proposait, s'agissant du critère de l'installation fixe d'affaires, d'étendre la jurisprudence applicable aux filiales aux sociétés membres du même groupe. Le Conseil d'État ne s'est toutefois pas engagé dans cette voie, puisqu'il a décidé qu'à partir du moment où la société française constituait un agent dépendant de la société irlandaise, il n'était pas nécessaire d'examiner si elle en constituait aussi une installation fixe d'affaires. Probablement a-t-il estimé qu'il ne disposait pas d'une base juridique suffisamment solide pour aller dans ce sens, comme nous le pensons.

## II. Une jurisprudence du Conseil d'État peu conforme aux commentaires OCDE

9. La jurisprudence du Conseil d'État exposée ci-dessus nous semble peu conforme aux commentaires OCDE de l'article 5 du modèle de convention. En effet, selon le § 6 des commentaires OCDE du 21 novembre 2017 de l'article 5 du modèle de convention, la reconnaissance d'une installation fixe d'affaires suppose réunis les trois critères suivants :

- l'entreprise étrangère doit disposer d'une installation, c'est-à-dire de locaux,
- cette installation doit être fixe, c'est-à-dire bénéficier d'une certaine pérennité,
- ce doit être une installation d'affaires, c'est-à-dire que l'entreprise étrangère doit y exercer une activité en recourant à des personnels qui dépendent d'elle.

Or, le Conseil d'État a pris de grandes libertés avec cette définition, alors que, comme l'a reconnu explicitement pour la première fois la décision *Conversant*<sup>6</sup>, les conventions fiscales liant la France sont interprétées à la lumière des commentaires OCDE (les conclusions des rapporteurs publics l'admettaient déjà, depuis au moins le président Arrighi de Casanova en 1999<sup>7</sup>). Les commentaires du modèle de convention OCDE constituent ce que l'on appelle du droit mou (« *soft law* » en anglais). Ils traduisent un engagement international de la France, qui résulte en particulier d'une recommandation du Conseil de l'OCDE du 23 octobre 1997 invitant les États membres, lorsqu'ils concluent ou révisent leurs conventions fiscales, à se conformer au modèle à la lumière de l'interprétation qui en est donnée dans les commentaires. **Si la France, via notamment ses juridictions, n'interprétait pas les conventions qu'elle conclut à la lumière de ces commentaires, elle manquerait à ses engagements internationaux**, du moins bien entendu

6 CE, plén. fisc., 11 déc. 2020, n° 420174, Min. c/ Sté Conversant International Limited, préc.

7 Concl. ss CE, 13 oct. 1999, n° 190083, Min. c/ SA Banque française de l'Orient : Lebon T.

lorsque les stipulations en cause sont conformes au modèle de convention.

Précisons pour être complet sur ce point que la décision *Conversant* permet même une interprétation par référence à des commentaires postérieurs à la signature de la convention en cause, lorsqu'il s'agit d'interpréter une notion comme, par exemple, celle de l'établissement stable qui nous intéresse ici (tel ne sera pas le cas lorsqu'il s'agit d'interpréter la volonté des parties à la convention).

### A. Une portée excessive accordée à l'exercice de l'activité sur les deux autres critères d'identification de l'établissement stable

10. En principe, l'installation fixe d'affaires suppose que l'entreprise étrangère exerce une activité en France via ses propres salariés. Les commentaires OCDE du 21 novembre 2017 précisent ainsi : « *Dans la plupart des cas, l'activité de l'entreprise est exercée par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel).* »

Certes, ces commentaires ajoutent qu'« *une entreprise peut également exercer son activité par l'intermédiaire de sous-traitants, agissant seuls ou en collaboration avec des salariés de l'entreprise.* Mais ils précisent alors qu'« *en l'absence de salariés de l'entreprise cependant, il sera nécessaire de démontrer que cette installation est mise à la disposition de l'entreprise en se fondant sur d'autres facteurs attestant que l'entreprise a manifestement la capacité effective d'utiliser cet endroit, notamment parce qu'elle en est propriétaire.* Tel serait par exemple le cas lorsqu'une entreprise qui détient un petit hôtel dont elle loue les chambres via internet sous-traite l'exploitation sur place de l'hôtel à une société qu'elle rémunère sur la base des coûts majorés. »

Donc, si une entreprise étrangère exerce une activité en France par l'intermédiaire des salariés de sa filiale, il est quand même nécessaire de démontrer que les locaux de cette filiale sont mis à disposition de la société mère étrangère et que cette mise à disposition présente un caractère de permanence. Or, selon Laurent Cytermann, le Conseil d'État estime qu'à partir du moment où l'entreprise étrangère utilise les salariés de sa filiale, elle dispose automatiquement d'un accès aux locaux de la filiale dans lesquels travaillent les salariés en cause.

Pourtant, le § 12 des commentaires OCDE de l'article 5 précise : « *Si l'existence juridique d'un droit formel d'utiliser un endroit particulier n'est pas indispensable pour que cet emplacement constitue un établissement stable, la simple présence d'une entreprise à un emplacement particulier ne signifie pas nécessairement que cet emplacement soit à la disposition de l'entreprise. Le fait qu'un emplacement puisse être considéré comme étant à la disposition de l'entreprise de telle manière qu'il puisse constituer une installation d'affaires par l'intermédiaire de laquelle cette entreprise exerce tout ou partie de son activité dépendra du pouvoir effectif, reconnu à l'entreprise, d'utiliser cet emplacement.* »

La position du Conseil d'État sollicite donc de manière

exagérée les commentaires OCDE. Dire que, parce qu'elle utilise les salariés de sa filiale pour exercer son activité en France, une société étrangère aurait automatiquement la disposition des locaux de cette filiale dans lesquels travaillent ces salariés, et ce de manière permanente, revient à court-circuiter la notion d'installation fixe d'affaires qui implique nécessairement de démontrer que l'entreprise étrangère dispose des locaux de la filiale de manière permanente.

En effet, ce n'est pas parce que les salariés de la filiale disposent des locaux de cette filiale pour exercer l'activité de cette filiale qu'ils disposent aussi automatiquement de ces locaux pour exercer l'activité de la société mère.

Ce raccourci dans l'analyse permet au Conseil d'État de transformer la définition matérielle de l'établissement stable en définition personnelle, qui se rapproche alors très fortement de la notion d'agent dépendant. Cela lui permet de créer une quasi-troisième définition de l'établissement stable qu'il présente comme étant celle de l'installation fixe d'affaires (dans l'arrêt *Imagin'action Luxembourg*, le Conseil d'État conclut que la société étrangère dispose d'une installation fixe d'affaires dans les locaux de sa filiale) sans rechercher si les deux autres critères pour identifier une installation fixe d'affaires sont réunis : la mise à disposition des locaux et le caractère permanent.

## B. Sur le nécessaire lien de dépendance des salariés de la société française envers la société étrangère

**11.** Dans sa **décision Estienne d'Orves du 31 mars 2017<sup>8</sup>**, le Conseil d'État est allé encore plus loin, puisqu'il a décidé qu'**une société française pouvait constituer une installation fixe d'affaires d'une société étrangère avec laquelle elle n'entretenait pas de lien de dépendance**. Il a ainsi indiqué que la société Estienne d'Orves avait une installation fixe d'affaires dans les locaux d'HRO France car « pour estimer, sans que la société Estienne d'Orves ne puisse opposer les termes de ce contrat, que cette société disposait dans les locaux de la société HRO France situés à Paris d'une installation fixe d'affaires à partir de laquelle elle exerçait son activité, la cour a relevé que l'opération immobilière en cause était entièrement réalisée par les dirigeants et salariés de la société HRO France » et ce, sans qu'il ne soit nécessaire de rechercher « s'il existait un lien de dépendance entre ces deux sociétés ». En effet, dans l'affaire *Estienne d'Orves*, contrairement aux affaires *Interrhome*, *Imagin'action* ou *Conversant*, il n'existait pas de lien de dépendance entre les deux sociétés, française et étrangère. Elles n'étaient pas sous contrôle commun.

Certes, l'arrêt du Conseil d'État indique que « la société Estienne d'Orves a été créée au Luxembourg, à l'initiative notamment de M. Ronson, fondateur du groupe HRO ». Dans ses conclusions, le rapporteur public, Romain Victor, avait aussi indiqué que M. Ranson était actionnaire indirect de HRO France

et de la société luxembourgeoise. Mais la plainte déposée par la DGFIP (le dossier avait en effet été transmis au Parquet), citée par le jugement du tribunal correctionnel du 20 juin 2018, précise toutefois que Monsieur Ronson ne détenait, indirectement, que 5 % du capital de la société Estienne d'Orves. Elle ajoute certes que Monsieur Ronson aurait perçu 25 % du produit de la plus-value réalisée par la société Estienne d'Orves, mais, pour autant, cela ne lui conférerait pas le contrôle de cette société, ce que d'ailleurs la DGFIP ne prétendait pas.

Le Conseil d'État estime donc qu'une société non résidente exploite une activité en France lorsqu'elle recourt aux services des dirigeants et salariés d'une société française, même s'il n'existe aucun lien de dépendance entre ces deux sociétés. Il en conclut qu'elle dispose alors d'une installation fixe d'affaires dans les locaux de cette société française.

Lorsque l'arrêt du Conseil d'État précise qu'il n'était pas nécessaire de rechercher « s'il existait un lien de dépendance entre ces deux sociétés », il fait explicitement référence à la convention fiscale franco-luxembourgeoise, et probablement à la définition de l'établissement stable comme agent dépendant. Cela est confirmé par le fait qu'il indique aussi que la cour administrative d'appel n'avait pas non plus à vérifier si la société HRO France avait agi en dehors du cadre ordinaire de son activité propre, ce qui constitue un critère de l'agent dépendant.

Il est vrai que la question de l'existence ou non d'un lien de dépendance ne concerne pas *a priori* la question des locaux dans lesquels la société étrangère disposerait d'une installation fixe d'affaires. Il peut donc n'exister aucun lien de dépendance entre la société qui possède ou loue ces locaux et celle qui aurait une installation fixe d'affaires dans ces mêmes locaux. Mais bien entendu, les locaux de la société française doivent être mis à la disposition de la société étrangère de manière permanente.

Pour autant, l'existence d'un lien de dépendance entre les deux sociétés est requise dans le cas où la société étrangère utilise les dirigeants et salariés d'une autre société pour exercer son activité en France. Le § 6 des commentaires OCDE de l'article 5 du 21 novembre 2017 explicite en effet ce qu'est l'exercice d'une activité dans une installation fixe : « l'exercice de l'activité de l'entreprise par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires, ce qui signifie habituellement 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 ». Une société étrangère exerce donc une activité dans une installation fixe lorsqu'elle recourt à des personnels qui dépendent d'elle.

**12.** Par ailleurs, le fait que ces dirigeants et salariés d'une société indépendante aient pu recevoir des instructions de la société étrangère, ce qui est normal dans le cadre de l'exécution d'un contrat de prestation de services ou de sous-traitance, n'implique pas, pour autant, qu'ils auraient exercé eux-mêmes l'activité de la société étrangère, et ce même s'ils avaient effectué plus de fonctions que celles prévues par le contrat qui les liait à la société étrangère car ils n'étaient pas dans un lien de subordination envers elle.

8 CE, 31 mars 2017, n° 389573, SARL Estienne d'Orves et n° 389577, SARL Comala Défense : Dr. fisc. 2017, n° 48, comm. 563, concl. R. Victor, note F. Lugand et P. Lucas ; RJF 6/2017, n° 538.

Au cas particulier, les dirigeants et les salariés de la société Estienne d'Orves ne travaillaient pas en France, HRO, qui a été considéré comme son établissement stable, n'était pas sa filiale dont elle aurait pu utiliser les dirigeants ou les salariés et surtout elle ne bénéficiait pas d'une mise à disposition de manière permanente des locaux de HRO.

En effet, dans la définition de l'établissement stable installation fixe d'affaires, qui constitue rappelons-le l'approche matérielle de l'établissement stable, ce qui prime est la possibilité pour la société étrangère d'accéder à des locaux en France de manière permanente. Or, l'administration fiscale n'avait pas démontré que la société Estienne d'Orves disposait d'un accès aux locaux de HRO. Le Conseil d'État a suivi le raisonnement exposé par Laurent Cytermann dans ses conclusions sous l'affaire *Conversant*, comme indiqué ci-dessus : à partir du moment où la société étrangère exerce une activité en France par l'intermédiaire d'une société française, filiale dans l'affaire *Imagin'action Luxembourg*, tierce dans l'affaire *Estienne d'Orves*, le critère de l'installation fixe est réputé être rempli automatiquement, sans qu'il soit nécessaire de vérifier si les critères d'installation et de fixité sont remplis.

Mais quand la société française ne fait pas partie du même groupe que la société étrangère, on ne voit pas comment les dirigeants et salariés de la société française auraient pu recevoir des directives de la société étrangère et comment cette dernière aurait eu de ce simple fait un accès aux locaux de la société française.

Comme la société Estienne d'Orves n'appartenait pas au même groupe que HRO et qu'il n'était pas démontré qu'elle disposait d'un accès permanent aux locaux de cette dernière, il paraît difficile de considérer qu'elle ait pu avoir une installation fixe d'affaires au sens de la convention franco-luxembourgeoise qui doit être interprétée à la lumière des commentaires OCDE puisque, sur ce point, elle est conforme à la convention modèle OCDE.

## Conclusion

**13.** Après avoir décidé en 2003, avec la décision *Interhome*, qu'une filiale peut constituer un établissement stable de sa mère étrangère en tant qu'agent dépendant, le Conseil d'État a étendu cette analyse à l'installation fixe d'affaires en 2010 avec la décision *Sté Imagin'action Luxembourg*, pour ensuite en 2017 appliquer cette jurisprudence à une société tierce avec la décision *Sté Estienne d'Orves*. Dans ces deux derniers cas, il a estimé qu'à partir du moment où la société étrangère donnait des instructions aux dirigeants et salariés de la société française pour exercer son activité, même s'il n'existait pas de lien de dépendance entre ces deux sociétés, elle disposait automatiquement et de manière permanente des locaux de la société française.

Une telle jurisprudence crée bien entendu une insécurité juridique considérable pour les groupes étrangers.

**14.** On peut comprendre à la rigueur que les salariés d'une filiale française dépendent de la société mère étrangère au sens du § 6 des commentaires OCDE de l'article 5 de la convention modèle, rappelés ci-dessus. En effet, la réalité du fonctionnement des groupes fait souvent abstraction de la personnalité juridique des filiales. Mais on le comprend moins quand il s'agit non d'une filiale, mais d'une société sœur, et moins encore quand il s'agit d'une société tierce. Comment caractériser dans ce cas la notion de dépendance du personnel de la société française ?

Surtout, on ne comprend pas que, dans ces hypothèses, il ne soit pas nécessaire de vérifier que les deux autres critères de l'installation fixe d'affaires (la mise à disposition des locaux et son caractère de permanence) soient remplis.

**15.** Nous espérons que la jurisprudence du Conseil d'État évoluera sur ces deux points. Le caractère inédit au recueil Lebon des décisions *Sté Imagin'action Luxembourg* et *Sté Estienne d'Orves*, ainsi que le fait que dans l'affaire *Conversant* il ait décidé que la société française était un établissement stable de sa sœur irlandaise sur le seul fondement de la notion d'agent dépendant, sans évoquer la notion d'installation fixe d'affaires alors qu'il y était invité, plaident en ce sens.

D. VILLEMOT ■