

446 Le triptyque domicile, résidence et établissement stable à l'épreuve de la crise sanitaire prolongée. La perte du sens de l'orientation du fiscaliste, nouveau symptôme de la pandémie ?

Raphaël COIN,

ancien directeur fiscal de General Electric pour les activités exercées en France, docteur en droit



La crise sanitaire continue d'affecter l'économie et la fiscalité. Depuis le début de l'année, les organisations s'adaptent, mais restent structurellement affectées, que ce soit pour la *supply chain* ou pour la localisation de leurs employés et dirigeants. Ces changements, d'abord temporaires, sont confirmés au moment où la deuxième vague frappe notre pays. L'analyse fiscale classique quant au lieu d'imposition des personnes, et corrélativement des entreprises, pourrait s'en trouver changée, volontairement ou non.

I - En fiscalité, la détermination du lieu d'imposition est probablement l'élément le plus structurant pour déterminer le régime fiscal applicable. De nombreuses conséquences sur les prélèvements effectifs y sont attachées (méthode de détermination de la base, retenue à la source, élimination des doubles impositions...). Il est donc essentiel de maîtriser des concepts qui fondent la notion, même s'ils sont extrêmement complexes et souvent remis en cause par des situations pratiques inédites non anticipées par les auteurs des normes. La crise sanitaire est une illustration évidente de cette problématique. Situation inédite s'il en est, elle est la source d'une incertitude d'interprétation des concepts permettant de déterminer le lieu d'imposition, que ce soit la résidence des personnes physiques ou la résidence des personnes morales. Si nous avons décidé de traiter conjointement ces concepts, c'est que nous considérons qu'ils sont intrinsèquement dépendants. C'est souvent la situation des personnes physiques, dirigeantes ou non, qui détermine le lieu d'imposition des personnes morales au nom desquelles elles agissent. Selon que ces personnes sont résidentes de tel ou tel pays, leur présence et leur « visibilité

fiscale » permettent souvent de nourrir l'analyse de la situation fiscale des sociétés elles-mêmes.

Il faut concéder que la crise actuelle a affecté de manière imprévisible mais substantielle la notion de présence fiscale. Ceci est à l'évidence vérifié pour les activités opérationnelles, car les personnes ne se trouvent pas nécessairement à l'endroit où elles devraient se trouver « en temps normal ». On voit s'exercer certaines activités massivement à distance. On constate aussi un arrêt brutal des déplacements professionnels, pouvant aussi avoir des conséquences fiscales importantes. Si ces changements ne sont pas purement temporaires, alors la question de leur influence se pose. Aujourd'hui, définir la notion d'évolution temporaire d'une situation constitue la première difficulté.

Le triptyque résidence des personnes physiques, résidence des personnes morales et établissement stable tel que nous l'avons connu est modifié. Le paradoxe est qu'au moment de la deuxième vague où les personnes sont de nouveau bloquées à un endroit fixe, la localisation fiscale reste en mouvement.

Nous n'avons pas axé notre étude sur les questions de prix de transfert qui sont essentielles, ces questions ayant déjà été abordées dans nos précédentes publications que ce soit sur les modifications de

NdA : Les commentaires ne sont pas publiés au nom d'une organisation et n'engagent que leur auteur.

l'analyse fonctionnelle sur la répartition des pertes ou la difficulté de disposer de comparables¹.

Enfin, n'oublions pas que certains salariés sont « équalisés » pour leur impôt et qu'une modification de leur situation fiscale personnelle a des conséquences immédiates pour l'entreprise qui doit anticiper la discussion que le salarié pourrait avoir tendance à ignorer. Pour ceux qui ne le sont pas, une expatriation involontaire pourrait poser des difficultés non fiscales notamment en matière de ressources humaines ou autres.

1. La distanciation du lien indéfectible entre les notions fiscales de localisation en période de crise sanitaire

2 - Comme nous l'indiquions, les supports normatifs pour déterminer le lieu d'imposition n'ont pas évolué de manière substantielle depuis le début de la crise sanitaire, alors que la situation opérationnelle des entreprises a drastiquement changé. Ce sont ces deux éléments qu'il convient de réconcilier désormais. Toutes ces notions sont théoriquement indépendantes. La résidence des personnes physiques est cependant un facteur à prendre en compte pour aider à déterminer le lieu d'imposition des personnes morales. Elle l'est par exemple pour discuter de l'existence ou non d'un établissement stable, en particulier sur la notion de fixité et de lieu où des décisions importantes sont prises. Avec la crise actuelle, les situations incertaines dans lesquelles les personnes se détachent du lieu où elles résidaient auparavant se multiplient, entraînant plusieurs conséquences possibles :

- des transferts involontaires de la résidence fiscale des personnes concernées ;
- un transfert de la résidence des sociétés que les individus contrôlent² ;
- la création possible d'une présence taxable dans le nouvel État de résidence des personnes physiques ou la disparition d'une présence taxable matérialisée par ces personnes préalablement à la crise dans un autre État³.

Ce sujet est loin d'être théorique même s'il n'est pas totalement appréhendé de manière systématique par les agents. Après une période durant laquelle la mise à l'abri sanitaire des personnes a été la priorité, s'ouvre une période où les acteurs de la fiscalité vont s'intéresser aux conséquences fiscales de ces décisions prises dans l'urgence. Après une période de mansuétude budgétaire et de dépenses sans compter, l'atterrissage devra être trouvé et la bienveillance des autorités fiscales pourrait être plus sélective.

Il va devenir vital d'appliquer des normes anciennes à une situation nouvelle. Les concepts restent en effet inchangés, que ce soit l'article 4 du modèle de convention OCDE relatif à la résidence des personnes physiques ou morales ou l'article 5 relatif à l'établissement stable. En analysant plus en détail, on doit toutefois noter certains éléments spécifiques différenciant les dispositifs qui expliquent les évolutions de l'analyse.

Par nature, l'article 4.3 relatif à la résidence des personnes morales ayant été modifié dans les modèles de convention les plus récents pour renvoyer à un accord entre les États contractants⁴, présente une

nature différente de celui applicable aux personnes physiques. Il offre une obligation de moyen pour déterminer le lieu de résidence d'une société sans obligation réelle, renvoyant à une discussion entre autorités compétentes. On notera que de nombreuses conventions conservent la référence au siège de direction effective issu des modèles précédents de l'OCDE et qu'en pratique, compte tenu des incertitudes et de l'urgence, il reste cohérent de s'inspirer des commentaires anciens sur ce sujet, sauf si la résidence de la société est le fondement même d'un planning type DRC (« *Dual resident company* »)⁵. La France, à l'instar de nombreux pays, à l'exception notable des USA, applique une approche de siège de direction effective et aura donc une tendance naturelle à se référer aux principes applicables à ce concept, d'abord parce que de nombreuses conventions reprennent cette définition, mais aussi parce que le choix sera entre un vide juridique total, et ces commentaires. Le modèle de convention OCDE recommande d'ailleurs aux autorités compétentes si elles le souhaitent de se référer à ces concepts.

En outre, les administrations fiscales ne sont pas toutes égales, certaines étant familières avec le concept telle que le Royaume-Uni et d'autres moins, comme probablement l'administration fiscale française. Cela ne doit pas systématiquement ôter la possibilité de demander une précision mais rendra la démarche de formalisation d'une prise de position très contrainte et incertaine.

Au contraire, la résidence des personnes physiques visée à l'article 4.1 et 4.2 du modèle propose une approche plus contraignante en indiquant que les autorités compétentes « *tranchent la question* » lorsqu'un désaccord demeure en application des autres critères. Ce serait donc logiquement le point d'entrée de l'analyse. En cas de réelle difficulté, nous ne sommes pas totalement persuadés que la distinction obligation de moyen / obligation de résultat offre une sécurité à un moment où toute réunion physique est problématique. C'est l'intérêt principal d'obtenir des publications générales des administrations.

Enfin, notons que les groupes doivent décider et adopter une position dans leurs comptes de manière contemporaine sauf à comptabiliser une provision systématique qui pourrait avoir des conséquences financières systémiques encore plus insupportables dans la période actuelle. Il sera donc souvent nécessaire de déterminer la résidence de manière unilatérale. Certains pourraient considérer, puisque la norme n'a pas évolué et que les motivations pour les changements actuels possibles sont des cas de force majeure, que cela ne change rien à la situation normale. Nous ne sommes pas de cet avis.

2. Le domicile transféré, une problématique identifiée par les autorités fiscales

3 - Tout d'abord, même à interprétation de la norme de manière constante, les conclusions techniques peuvent varier en raison de l'évolution de la situation sanitaire. Ainsi par exemple, lorsque la Haute Assemblée confirme que la détention d'un immeuble seule ne permet pas de décider du lieu de résidence dans l'État de situation de cet immeuble⁶, sans remettre en cause l'analyse, les conséquences des modifications factuelles de la situation pourraient affecter la solu-

deux États contractants, les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de déterminer d'un commun accord l'État contractant duquel cette personne est réputée être résident aux fins de la Convention, eu égard au lieu où se situe son siège de direction effective, au lieu où elle a été constituée en société [...] ou tout autre facteur pertinent ».

1. Par ex., R. Coin, *La crise sanitaire actuelle va affecter la stratégie fiscale des entreprises... la question est comment* : Dr. fisc. 2020, n° 15-16, act. 124.
 2. Surtout si la résidence de personnes a été utilisée comme fondements de la résidence d'une société.
 3. On pense par exemple à une fermeture d'établissement stable existant.
 4. L'article 4 dans la version de 2017 précise « *Lorsque selon les dispositions du paragraphe 1 une personne autre qu'une personne physique est un résident de*

5. Les commentaires sous l'article 4 (Comm. OCDE, C(4), modèle 2017, n° 24.3) permettent de prendre en compte le fait que la convention serait utilisée pour une optimisation dans la décision du lieu de résidence.
 6. CE, 9^e et 10^e ch., 7 oct. 2020, n° 426124 : Dr. fisc. 2020, n° 42, act. 323.

tion. Par exemple, il peut y avoir une évolution de la situation des salariés qui ont été forcés de rentrer dans leur pays d'origine soit parce que les conditions sanitaires forcent à un retour dans le pays d'origine, soit parce que le retour dans le pays d'activité n'est pas possible. Dans ce cas en effet, le second critère de foyer permanent pourrait ne pas permettre de conserver sa résidence dans le pays d'immigration dans lequel le salarié n'est plus localisé, même s'il se trouve temporairement dans son pays d'origine. Le critère de résidence lié aux intérêts serait alors celui qui déciderait de la situation et une personne originaire de France obligée de retourner en France pour une durée indéterminée (car la durée de la crise sanitaire n'est pas vraiment prévisible), se retrouverait résidente de France. On aurait donc un transfert de la résidence dans des situations qui étaient pourtant relativement simples auparavant.

Avec la crise sanitaire, les personnes ont pu être confinées dans un pays autre que celui de leur lieu de travail mais aussi empêchées de retourner sur place pour des raisons liées à l'État de départ ou celui d'arrivée ou soumises à des modifications structurelles de l'organisation et la rationalisation des ressources voire une extension du confinement. Ce sont les situations que les entreprises doivent identifier.

La France a fait part d'une volonté de flexibilité en considérant qu'en droit interne on était en face d'un cas de force majeure indiquant que « le séjour temporaire au titre du confinement en France ou de restrictions de circulation (*“travel ban”*) décidée par le pays de résidence n'est pas de nature à caractériser une domiciliation fiscale en France [...] »⁷. Elle confirme aussi cette position au regard des conventions internationales pour le retour provisoire en France en cas de force majeure. On ne peut que constater que même si ces commentaires sont bienveillants, ils sont temporaires et ne visent que des situations de force majeure.

Ils sont en outre unilatéraux pour les situations conventionnelles et pourraient être appliqués de manière variable par les autorités en présence selon que les situations visent des nationaux et/ou des salariés de groupes français ou étrangers. En période de disette budgétaire ou de concurrence commerciale exacerbée entre États, la tendance à tenter d'attirer de la base fiscale dans un pays augmente avec le temps. Remarque incidente qui dépasse notre sujet, la résidence peut avoir des conséquences pour d'autres impositions tels que les droits de donation/succession ou l'IFI. En pratique, un salarié empêtré dans une discussion fiscale et une crise sanitaire n'exercerait probablement pas son activité professionnelle avec la même efficacité.

D'une manière plus spécifique, des États ont aussi été amenés à clarifier la situation de frontaliers⁸. La France a créé une fiscalité dérogatoire bilatérale à durée limitée mais indéterminée pour traiter de ce sujet. En effet, avec plusieurs États dont l'Allemagne, la Belgique, le Luxembourg, la Suisse et l'Italie, a été mis en place un système dérogatoire pour les frontaliers qui ne prend pas en compte certains changements imposés par la crise sanitaire. Il est prolongé jusqu'au 31 décembre 2020. On peut espérer qu'il sera de nouveau prolongé, permettant ainsi de traiter de manière uniforme cette période, mais il n'est, de toute manière, pas éternel. Il ne vise, en outre, que quelques situations spécifiques.

Dans sa publication du 3 avril 2020⁹, l'OCDE tente de distinguer sans trancher deux situations. Tout d'abord, si une personne qui a quitté temporairement son domicile (que ce soit pour des vacances ou pour des raisons professionnelles, pendant quelques semaines) se retrouve bloquée dans le pays où elle s'est rendue à cause de la crise de la Covid-19 de sorte qu'elle est considérée comme résidente dudit pays en vertu de son droit interne. On est alors dans un cas d'immi-

gration fiscale vers un pays d'activité dans lequel la personne ne réside pas ordinairement. Dans ce cas, l'OCDE indique que le risque de changement de résidence est faible et qu'il « est peu probable qu'elle acquiert le statut de résident du pays où elle se trouve temporairement en raison de circonstances exceptionnelles. Il existe toutefois des règles en droit interne selon lesquelles une personne est réputée être résidente du pays si elle y est présente pendant un certain nombre de jours. Même si la personne devient résidente du pays en vertu de ces règles, dans l'hypothèse où une Convention fiscale est applicable, elle ne sera cependant pas résidente de ce pays aux fins de la convention fiscale. Une délocalisation temporaire de cette nature ne devrait donc avoir aucune conséquence fiscale »¹⁰.

Même si l'on peut comprendre la logique de l'absence d'une décision libre, si cette situation perdure, par exemple pour les fonctions de personnes qui peuvent être utilisées pour des réorganisations locales ou parce que le retour dans leur pays d'origine est problématique en raison de la situation sanitaire, la question du transfert du lieu de résidence permanent peut se poser. Nous sommes moins optimistes que l'OCDE et il nous semble qu'il serait opportun de structurer l'organisation pour formaliser les changements de moyen terme (au-delà de décembre 2020).

Le second cas visé par l'OCDE est une immigration vers le pays d'origine. Il s'agit de la situation dans laquelle les expatriés sont rapatriés à leur domicile et qu'ils retournent temporairement dans un « précédent pays de domicile » à cause de la situation liée à la Covid.

Dans ce cas l'OCDE indique qu'« il est également improbable que la personne retrouve son statut de résident en raison d'une présence temporaire et exceptionnelle dans le précédent pays de domicile. Même si la personne est, ou devient, résidente en vertu de ces règles, dans l'hypothèse où une convention fiscale est applicable, elle ne deviendrait cependant pas résidente de ce pays aux fins de la convention fiscale en raison de cette délocalisation temporaire »¹¹. Ici aussi, la conclusion sans équivoque de l'OCDE ne nous semble pas toujours évidente, surtout lorsque la situation se prolonge et que la famille est aussi localisée dans le pays d'origine. Pour justifier cette interprétation, l'OCDE précise : « En outre, l'examen du point de savoir si une personne séjourne de façon habituelle dans un État doit porter sur une période suffisamment longue pour permettre d'évaluer la fréquence, la durée et la régularité de séjours qui font partie du rythme de vie normal de la personne »¹². La notion de durée suffisante semble fonder l'analyse. Il ne nous semble pas que cela soit indiscutable si, par exemple, l'immigration se prolongeait jusqu'au 31 décembre 2020, voire au-delà.

La question qui se pose est de déterminer avec certitude à quel moment une situation n'est pas purement contrainte et temporaire. Il nous semble que lorsque la situation perdure sur plusieurs exercices, la pression va augmenter pour justifier une émigration fiscale.

Le modèle de convention OCDE à l'article 15 précise :

« les rémunérations qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre État contractant ne sont imposables que dans le premier État si :

- a) le bénéficiaire séjourne dans l'autre État pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours durant toute période de douze mois commençant ou se terminant durant l'année fiscale considérée, et
- b) les rémunérations sont payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre État, et
- c) la charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable que l'employeur a dans l'autre État ».

7. DINR, fiche d'information, avr. 2020.

8. Des États ont même déjà étendu le régime du premier confinement, comme l'Allemagne et les Pays-Bas, le 27 octobre 2020.

9. OCDE, *Conventions fiscales et impact de la crise du Covid-19*, 3 avril 2020.

10. *Ibid*, § 30 et 31.

11. *Ibid*, § 32.

12. *Ibid*, § 35.

Cette référence nous laisse penser qu'au-delà de six mois la situation de la personne n'est plus totalement temporaire. On notera, dans les commentaires de l'article, des références à des interruptions de courte durée pour le calcul du délai de 183 jours. Un départ au début de la pandémie, par exemple en février, ne semble pas temporaire s'il se poursuit en 2021.

En France, une position a été émise pour le cas particulier de travailleurs frontaliers. Il s'agit en réalité d'une sorte de boîte à outils « prêt-à-porter » des autorités compétentes des deux États pour des travailleurs temporaires et non d'une décision unilatérale. Ainsi, par exemple, pour la Belgique il est précisé :

« À titre exceptionnel et provisoire, il est admis que, pour l'application du paragraphe 1 de l'article 11, les jours durant lesquels une personne physique travaille à domicile dans son État de résidence, uniquement en raison des mesures prises pour lutter contre la propagation de la Covid-19, peuvent être considérés comme des jours travaillés dans l'État dans lequel la personne aurait exercé son activité source des traitements, salaires et autres rémunérations analogues ("revenus") en l'absence de ces mesures, sous réserve que cet État impose effectivement lesdits revenus. Cette possibilité est ouverte par le présent accord aux personnes physiques résidentes d'un État contractant qui exercent habituellement, à temps plein ou à temps partiel, leur activité dans l'autre État et qui, à compter de la prise d'effet de l'accord, perçoivent des revenus au titre de l'activité exercée, depuis leur domicile »¹³.

Ces accords, d'interprétation stricte, sont limitatifs dans le temps (31 décembre 2020) et ne règlent pas les autres questions d'interprétation des conventions.

3. La résidence des personnes morales nécessite une approche constructive

4 - En pratique, et même si le modèle de convention OCDE actuel renvoie, par absence de consensus, à la décision des autorités compétentes, le critère de siège de direction effective reste essentiel¹⁴ car, au contraire de la situation des personnes physiques, il est unique. Il est lié à la résidence des administrateurs qui constitue un élément qui peut influencer l'analyse des autorités fiscales¹⁵. Ce lien entre résidence des personnes et des sociétés dirigées n'est pourtant pas confirmé, selon nous, dans le texte lui-même¹⁶. Disons que lorsque la résidence des dirigeants est dans le même État que celui de la société, cela constitue un facteur positif qui pourrait disparaître dans le cadre de la crise actuelle, affaiblissant certaines positions en place.

La définition (et les travaux adjacents) donnée par l'OCDE offre une aide précieuse hors crise pour organiser et sécuriser la situation dans le cadre d'une approche assez formelle fondée sur une localisation des décisions principales. Il est ainsi indiqué :

« Le siège de direction effective est le lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble. Tous les faits et circonstances pertinents doivent être pris en compte pour déterminer le siège de direction effective »¹⁷. Une entité peut avoir plus d'un siège de direction, mais elle ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective.

« Les autorités compétentes chargées d'appliquer ces dispositions pour déterminer la résidence d'une personne morale aux fins de la Convention prendront en considération divers facteurs tels que le lieu où les réunions du conseil d'administration ou de tout autre organe équivalent se tiennent généralement, le lieu où le directeur général et les autres dirigeants exercent généralement leur activité, le lieu où s'exerce la gestion supérieure des affaires courantes de la personne, le lieu où se situe le siège de la personne morale, l'État dont la législation régit le statut juridique de la personne morale, le lieu où sa comptabilité est tenue, la réponse à la question de savoir si le fait que l'on détermine que la personne morale est un résident de l'un des États contractants, mais pas de l'autre aux fins de la Convention, fait naître un risque d'application induite des dispositions de la Convention, etc. [...] »¹⁸.

La France a indiqué dans les réserves qu'il fallait prendre en compte le lieu des organes de direction, d'administration et de contrôle de l'entité, ce qui ne signifie pas selon nous, le contrôle de l'activité opérationnelle de l'entité, qui serait plus une notion d'attraction de profits au sens des prix de transfert. Notons aussi que certains pays n'utilisent pas ce concept.

L'OCDE dans ses commentaires récents ne résout pas, selon nous, la difficulté en indiquant que la crise étant un élément temporaire exceptionnel, elle ne devrait pas affecter l'analyse. Elle indique dans une communication récente qu'« Il est peu probable que la situation créée par la pandémie de Covid-19 entraîne un changement de résidence d'une entité en vertu d'une convention fiscale. Un changement temporaire de localisation des directeurs généraux et autres dirigeants lié à une situation exceptionnelle et temporaire provoquée par la Covid-19 ne doit pas entraîner de changement de résidence, en particulier lorsque la règle de départage pour la détermination de la résidence contenue dans les conventions fiscales est appliquée »¹⁹. Ajoutant : « c'est pourquoi il convient d'examiner, pour déterminer le siège de direction effective "habituel" et "ordinaire", tous les faits et circonstances pertinents, et non seulement ceux qui se rapportent à une période exceptionnelle et temporaire comme celle de la crise de la Covid-19 ». En dehors de la volonté de donner de la lisibilité et de la sécurité, nous sommes dubitatifs sur la systématisation de la conclusion. Notons que ces commentaires ont été donnés avant la deuxième vague de la pandémie et la communication politique indiquant que le monde devrait vivre avec cette difficulté sanitaire à moyen terme, obligeant probablement les agents économiques à changer leur manière d'opérer à long terme. Le confinement avait affecté de manière immédiate, exceptionnelle et probablement temporaire la situation et le régime fiscal applicable, la mise en place de restrictions plus ponctuelles mais durables qui semble se dessiner, pourrait devenir une normalité pour quelques mois.

La complexité d'application des notions était déjà induite par l'analyse de l'organisation des groupes qui sont devenus plus globaux et plus digitaux. À l'époque où ces règles ont été édictées, les réunions des organes de direction étaient présentes, incluant une majorité d'administrateurs résidents du pays où se déroulaient ces réunions. Désormais, les réunions, *a minima* des entités opérationnelles, sont virtuelles incluant des intervenants qui sont les dirigeants organiques mais aussi fonctionnels avec les *boards* des entreprises qui ne font que valider des stratégies décidées avant approbation formelle. Les groupes anglo-saxons en particulier, voient la gestion de ces entités comme une contrainte et la désignation d'administrateurs est parfois compliquée, si comme en France, cette désignation peut avoir un effet sur leur situation juridique mais aussi fiscale et sociale personnelle.

13. *Accord amiable entre les autorités compétentes de la France et de la Belgique concernant les travailleurs frontaliers dans le contexte de la lutte contre la propagation du Covid-19, 15 mai 2020.*

14. À l'exception bien entendu des pays utilisant d'autres critères tels que le lieu d'enregistrement.

15. K. Vogel, *Double taxation convention* : Deventer, 1998, p. 262.

16. C. Romano, *The evolving concept of place of effective management as a tie breaker rule under OECD convention and Italian law* : European Taxation, sept. 2001, p. 339.

17. *Comm. OCDE, C(4), modèle 2014, n° 24*

18. *Comm. OCDE, C(4), modèle 2014 n° 24.1.*

19. *OCDE, Conventions fiscales et impact de la crise du Covid-19, 3 avril 2020, n° 15.*

On assiste à un glissement des notions, la localisation de « la formalisation des propositions de décisions » de la direction opérationnelle devenant un concept du ressort de la notion d'établissement stable, alors que celle de « la validation » de l'ordre, du siège de direction effective, à condition que la validation soit une véritable validation permettant à ses auteurs une approbation ou un refus de propositions de résolutions.

Cette question, déjà compliquée, est complexifiée par la crise sanitaire. Désormais, la décision manifestée à distance est la règle, même s'il convient de déterminer si la décision a été préparée et pré-approuvée dans un lieu particulier. On trouve dans la doctrine internationale des analyses convaincantes sur les problèmes posés par cette virtualisation²⁰.

On peut identifier certains points d'attention qui permettent de préparer le fiscaliste avec les difficultés auxquelles il va être confronté. Bien entendu, les pays qui utilisent le critère du lieu d'enregistrement ne voient pas leur situation modifiée et donc les conflits de résidence avec ces pays doivent être prioritaires pour déterminer si la situation factuelle modifie l'analyse et/ou si la situation opérationnelle nouvelle nécessite de formaliser les procédures. Il y a une différence entre se connecter à distance d'un même pays pour un conseil d'administration et se connecter de plusieurs autres comme ceux de la nouvelle résidence de chaque dirigeant.

En pratique, il nous semble que l'on pourrait distinguer les décisions secondaires ordinaires de validation, des décisions extraordinaires d'approbation des comptes, de transactions importantes, d'attribution des profits, de modification du capital. Le rapatriement des personnes de manière manifestement temporaire pourrait ne pas être rédhibitoire. Les conseils d'administration peuvent en outre se tenir dans des lieux qui varient à chaque décision, en recherchant un lieu avec lequel le principal lien est existant et le siège deviendrait alors la combinaison des éléments indiciaires importants. Des discussions avaient eu lieu au sein de l'OCDE dans les années 2000 sans aboutir à un consensus²¹.

On peut ainsi énoncer certains principes :

- Même si les commentaires se sont dirigés au cours du temps vers plus d'incertitude en donnant une place aux autorités compétentes plus grande, il semble logique de privilégier le test du siège de direction effective traditionnel dans son approche de localisation des réunions même si en raison de la crise certains membres (en distinguant peut-être la majorité ou la minorité) peuvent être amenés à participer d'autres endroits. La difficulté serait si l'endroit d'où les membres participent est hors du pays de localisation du siège et identique pour tous les votes. La question de la responsabilité des dirigeants, et en particulier locaux, serait aussi un élément à considérer en cas d'égalité (local *versus* non local). Attendre une décision des autorités compétentes dans ce domaine peut être possible mais uniquement dans des cas exceptionnels.

- Lorsque l'arbitrage ci-dessus ne sera pas possible, il nous semble qu'une analyse plus économique pourrait être menée quant à l'endroit réel de décision. L'approbation des comptes, les rapprochements (fusions/acquisitions), l'attribution de profits restent essentiels dans ce domaine. On pourra même prendre en compte la répartition du profit entre les deux États. Si l'entité n'est pas imposable dans l'État où le dirigeant se trouve forcé de résider, et que l'autre État impose une grande majorité des profits, cet élément pourrait

pousser en faveur de l'État de situation de l'entité. La difficulté technique de cette question est de différencier cette notion de celle de l'établissement stable. La différenciation est rarement formalisée de manière justifiée par les autorités fiscales lors de contrôles.

On notera que la détermination de la résidence devient alors relativement quantitative et comparative puisque les commentaires prennent en compte le plus grand nombre de décisions, le terme « généralement » étant utilisé²². Il faudra donc que la crise amène à un véritable déplacement majoritaire du contrôle ou plutôt des décisions qui matérialisent ce contrôle. Il semble probable que les pouvoirs et délégations en place devront être revus pour permettre de s'assurer que les conséquences sont anticipées car la question n'est pas seulement où se trouve le siège de direction effective mais si celui-ci a été changé. Autant l'État de destination a un intérêt à attirer la base fiscale de l'entité nouvellement immigrée, autant l'État de départ peut avoir intérêt à imposer une *exit tax* lors de la sortie. La pire des situations serait celle où les deux États appliquent des solutions inverses, la plus favorable étant celle où aucune résidence n'est reconnue mais cette situation pose des difficultés complexes. Une défense fondée uniquement sur le caractère exceptionnel de la situation alors que les restrictions de déplacements sont maintenues semble hasardeuse.

On notera toutefois que de nombreuses autorités ont confirmé le caractère temporaire et exceptionnel de la situation (par exemple Autriche, Jersey et le Royaume-Uni). Le Royaume-Uni considère traditionnellement qu'un changement ponctuel de pratique ne devrait pas entraîner immédiatement une résidence d'une société étrangère considérant que les règles actuelles offrent déjà une certaine flexibilité²³. Cela n'interdit pas de mettre en place des stratégies de sécurisation, en particulier dans des pays comme la Grande-Bretagne où le critère est regardé avec intérêt. Par exemple, modifier la composition des organes de direction pour éviter ou au contraire renforcer l'enracinement dans l'État à condition que les membres évincés ne continuent pas à diriger en fait. Sur ce sujet comme d'autres, la substance nécessitant des changements opérationnels devra toujours être le guide des analyses. La question n'est pas simplement pour les décisions ordinaires qui peuvent être reportées ou prises avec délégation mais pour les décisions plus structurelles souvent nécessaires pour réagir à la crise. N'oublions cependant pas que même si la majorité des décisions sont prises dans l'État choisi, le modèle de convention fiscale permet d'attirer la base fiscale au moyen du critère de l'établissement stable en particulier celui d'un « siège de direction » contenu dans la définition de l'établissement stable²⁴.

En termes de *timing*, il nous semble qu'une action des groupes rapide doit être menée car le caractère temporaire de la situation ne sera pas éternel. Il constitue le point d'entrée de la discussion. En ce qui concerne la possibilité de faire valider la solution par des autorités compétentes, c'est une question au cas par cas qu'il ne faut pas exclure mais qui nécessitera de connaître un *timing* lié à un tel process avant de décider.

Ce sujet a été identifié par l'OCDE²⁵ reprenant une analyse déjà présente dans les commentaires du modèle qui voudrait que la situation de société double résident soit assez rare²⁶. La crise sanitaire nous semble remettre en cause cette affirmation générale. L'OCDE

20. Par ex., S. Schlossmacher, *Tax issues affecting virtual enterprises : Intertax*, 2002, p. 96. – M. Kalyagin et R. Shrnad, *The importance and limits of tie breaker rules for Dual resident companies : Triangular tax cases*, 1992, p. 121. – IFA, *Fiscal residence of companies, congress, Bruxelles* 1987.

21. OECD, *The impact of the communications revolution on the application of « place of effective management » as a tie breaker rule discussion paper from the technical advisory group*, févr. 2001 – qui propose des évolutions non suivies.

22. *Comm. OCDE, C(4), modèle 2017*, n° 24.1.

23. HRMC, *approach to company residence in response to Covid-19 pandemic : Regulations international manuel* – confirmant aussi que la doctrine en matière d'établissement stable est en ligne avec l'approche de l'OCDE ce qui selon nous ne lève pas tous les doutes.

24. *Modèle conv.*, art. 5.1.2.

25. OCDE, *Conventions fiscales et impact de la crise du Covid-19*, 3 avril 2020, préc.

26. *Comm. OCDE, C(4), modèle 2017*, n° 23.

indique en outre que les commentaires ne sont pas affectés par des circonstances inhabituelles ou exceptionnelles. Nous restons dubitatifs sur le fondement textuel et surtout sur la validité de ce fondement pour une crise sanitaire qui dure depuis de nombreux mois et qui pourraient affecter structurellement les activités.

Enfin, la situation pourrait être encore plus complexe lorsque deux pays autres que le pays d'origine se disputent la résidence de la société. Par exemple si une société espagnole est dirigée partiellement du Canada et de la France. Dans une telle hypothèse, les règles internes devront être combinées avec les conventions en vigueur²⁷.

4. L'établissement stable ne serait plus fixe ?

A. - L'établissement stable l'arme ultime ?

5 - Comme nous le savons, un établissement stable peut exister en présence d'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce son activité, ou d'un agent dépendant qui dispose d'un pouvoir suffisant. Les notions de fixité – et donc de temporalité – et de mise à disposition sont essentielles et doivent être regardées de manière constructive. La capacité d'engager un donneur d'ordre nous semble une question plus classique à analyser dans un environnement inédit. L'incertitude fiscale est intrinsèquement liée à l'évolution sanitaire. Nous ne sommes pas dans le cas d'un cirque par exemple qui donnerait des représentations pour une semaine dans un pays (donc de manière non fixe au sens de la convention) ou pour plusieurs années (créant ainsi un degré de fixité). Dans la situation de la COVID, l'agent ne sait pas qu'il sera présent sur un territoire et pense que sa présence est temporaire et forcée. De manière involontaire son statut est en train d'évoluer vers une présence plus pérenne à moyen terme avec la deuxième vague. L'incertitude n'est pas la conséquence d'une décision d'implantation, comme dans un cas classique, mais une partie intégrante de la décision initiale elle-même. Celle-ci est connue dès le départ comme un élément indissociable de la décision, sauf changement structurel des organisations qui pourraient accepter les conséquences attachées à un changement à long terme. Les normes disponibles ont plus tendance à traiter la situation dans laquelle un évènement imprévisible inconnu au départ apparaît en cours d'opération.

En pratique, plusieurs cas peuvent se produire, tels que :

- le cas où une personne se trouve bloquée dans le pays visité en raison de la pandémie, créant dans le pays d'immigration un établissement de l'employeur du pays d'émigration ;
- le cas où, en raison de la pandémie, un cadre ou un dirigeant serait rapatrié dans son pays d'origine. La société étrangère au service de laquelle il exerce une activité y disposerait alors d'un établissement stable ;
- le cas où la société a perdu sa résidence au profit du pays de rapatriement d'un dirigeant mais laisse derrière elle un établissement stable.

Pour complexifier la situation, nous pouvons rencontrer les cas ci-dessus en présence de plus de deux États. Aussi complexe que cette discussion puisse être, elle n'est pas totalement nouvelle et les fondements normatifs ne sont pas inconnus.

Ce qui est essentiel est de déterminer si le caractère forcé, et partiellement temporaire, des mouvements pourrait impacter les conclusions et si la temporalité de la présence permettrait d'affirmer que fiscalement rien ne change immédiatement. Ici encore, nous sommes amenés à initier une analyse avec prudence. Si les changements sont purement temporaires, ou (et c'est plus incertain) peuvent être esti-

més comme temporaires au moment où ils sont décidés, alors les conséquences devraient être limitées. Il nous semble cependant que le temps déjà écoulé depuis le début de cette crise tend à faire pencher l'analyse vers une organisation de plus en plus pérenne qui peut modifier les conclusions antérieures. Pour ceux habitués aux situations de chantiers temporaires ou de contrats internationaux complexes, la question sera familière : sommes-nous en présence d'un établissement stable ? À quelle date cet établissement a-t-il été créé ? Pouvions-nous raisonnablement considérer que la volonté était de créer cet établissement dès le début ? Sommes-nous en présence d'un transfert de certains actifs entre établissement stable et siège et *vice-versa* ?

Toutes ces questions sont extrêmement complexes et dépendent des faits. Certaines remarques peuvent être faites.

L'OCDE a identifié la difficulté et tente de donner une réponse de principe dont on peut douter de l'universalité. Elle indique à cet égard : « il est peu probable que la situation créée par le Covid-19 modifie le fait qu'une entreprise dispose, ou non, d'un établissement stable. Ce changement temporaire et exceptionnel du lieu où les employés occupent leur emploi dû à la crise de la Covid-19, notamment lorsqu'ils travaillent depuis leur domicile, ne devrait pas conduire à la création de nouveaux établissements stables pour leur employeur. De même, la conclusion, à titre temporaire, de contrats au domicile d'employés ou d'agents en raison de la crise de la Covid-19 ne devrait pas conduire à la création d'établissement stable pour les entreprises concernées. Il ne devrait pas être considéré qu'un établissement stable constitué par un chantier de construction cesse d'exister lorsque les travaux sont temporairement interrompus »²⁸.

B. - Fixité et temporalité : la prévisibilité des évolutions structurelles

6 - La norme en vigueur donne des éléments permettant l'analyse.

Classiquement, une présence ne constitue une présence taxable que si elle « présente un certain degré de fixité »²⁹. Une installation « purement temporaire »³⁰ ne permet pas de caractériser, en elle-même, un établissement stable. De même, lorsque la mise à disposition d'un local est concédée pour « une longue période »³¹, elle constitue un établissement stable si les autres conditions sont réunies. Il faut cependant conserver à l'esprit que le caractère de fixité doit être analysé en fonction de l'activité considérée. Le seuil de six mois semble être un élément structurant de l'analyse de l'OCDE, mais plus comme une approche minimum dites de « *safe harbor* » (en dessous de six mois l'établissement stable doit être exceptionnel) qu'une approche normative (au-delà de six mois il y a une présomption de permanence). Le dernier point essentiel identifié par l'OCDE est le cas dans lequel une présence anticipée de courte durée vient à se pérenniser et devient alors « rétrospectivement » une présence taxable. Il n'est pas précisé si cette présence devient permanente par la force majeure ou une décision consciente. La question de développements imprévus est plus abordée pour considérer qu'un établissement demeure même s'il est liquidé prématurément pour une raison imprévisible, renforçant dans ce cas, mais dans ce cas uniquement, l'importance de la volonté au moment de la création de l'établissement. Ce cas viserait donc un établissement en place plutôt que la création d'un établissement en raison des changements imposés par la crise. La question de combiner ces critères avec la crise actuelle est extrêmement complexe surtout si l'argument de prévisibilité de la

27. *Guidelines Canada Revenue Agency, International income tax issues arising in the context of Covid 19 Pandemic effective March 16, 2020 may be extended.*

28. OCDE, *Conventions fiscales et impact de la crise du Covid-19*, 3 avril 2020, préc., n° 5.

29. *Comm. OCDE, C(5), modèle 2014*, n° 2.

30. *Ibid.*, n° 6.

31. *Ibid.*, n° 4.

deuxième vague annoncée dès juin était considéré comme un risque raisonnablement prévisible ou qu'une entreprise aurait objectivement indiqué cette hypothèse, dans sa communication interne ou externe par exemple.

L'OCDE a tenté de réagir et a implicitement confirmé son approche classique dans une situation parfaitement identifiée. Elle indique : « Néanmoins, il peut arriver que le seuil de présence, défini par le droit interne (y compris par la législation des États/provinces), à partir duquel s'applique l'obligation de s'enregistrer à des fins fiscales, donc le seuil de déclenchement des obligations en matière d'enregistrement au titre de l'impôt sur les sociétés, soit plus bas que ceux applicables en vertu d'une convention fiscale. [...] Les administrations fiscales sont donc encouragées à fournir des instructions relatives à l'application des seuils prévus par le droit interne et aux obligations déclaratives à respecter au niveau national, et à communiquer toute autre instruction utile pour réduire ou éliminer les obligations par trop contraignantes auxquelles les contribuables devraient se conformer dans le contexte de crise de la Covid-19 »³².

L'OCDE renvoie à des commentaires individuels de chaque État, laissant aux autorités compétentes, probablement incapables de se réunir en raison de la situation, le rôle de régler le problème.

L'administration fiscale irlandaise a par exemple publié des instructions invitant à ne pas tenir compte de la présence d'une personne physique en Irlande – et, le cas échéant, dans une autre juridiction – aux fins de l'imposition des bénéfices des sociétés dans le cas d'une entreprise par laquelle cette personne est employée en tant que salarié, directeur, prestataire de services ou agent dès lors qu'il est démontré que cette présence résulte de l'application des restrictions aux déplacements liées à la Covid-19.

En pratique, la justification du caractère temporaire, au moment où la décision est prise, nécessitera la conservation de documents contemporains, la discussion ayant lieu probablement plusieurs années après. Justifier de l'absence de prévision d'une deuxième ou troisième vague plusieurs années après les événements sera peut-être une tâche quasi impossible, sauf si les documents d'époque sont conservés. C'est aussi l'intérêt d'une stratégie de rescrit.

C. - La disposition d'un lieu d'exercice de l'activité

7 - Une des conditions pour bénéficier d'un établissement stable est de disposer d'un endroit où est exercée l'activité. Cette notion peut être affectée par une mise en place généralisée du télétravail.

On peut considérer que si les charges, aménagements, assurances sont remboursées au salarié, la mise en évidence d'une mise à disposition sera compliquée à réfuter. L'OCDE a identifié le sujet sans donner une réponse systématique, renvoyant plutôt au cas par cas même si elle accepte la possibilité que le bureau à domicile constitue un établissement stable si l'utilisation est continue et forcée par l'entreprise qui ne mettrait pas à disposition d'autres locaux³³.

En réalité, l'Organisation se débarrasse de la difficulté en indiquant que le cas sera « rare en pratique » et que la mise à disposition aurait un caractère préparatoire et auxiliaire³⁴. Nous doutons de la systématisation de cette analyse dans la situation actuelle. L'OCDE a d'ailleurs publié des commentaires spécifiques dans le cadre de la pandémie. Elle indique dans ses commentaires : « De façon générale, un établissement stable doit présenter un certain degré de permanence et être à la disposition d'une entreprise pour être considéré comme une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. Il est précisé [...]

que, même si l'activité d'une entreprise peut être exercée pour partie dans des locaux tels qu'un bureau situé au domicile d'une personne, ceci ne devrait pas conduire à la conclusion que ces locaux sont mis à la disposition de l'entreprise simplement parce qu'ils sont utilisés par une personne (notamment un salarié) qui travaille pour cette entreprise. L'exercice discontinu d'une activité au domicile d'un employé ne fait pas de ce domicile un endroit mis à la disposition de l'entreprise. De plus, pour qu'un bureau situé au domicile soit considéré comme un établissement stable mis à la disposition d'une entreprise, il doit être utilisé de manière continue pour l'exercice d'une activité d'entreprise et l'entreprise doit obliger la personne à utiliser les locaux concernés pour l'exercice d'une activité de l'entreprise »³⁵.

Il est ajouté spécifiquement au regard de la crise actuelle : « Pendant la crise de la Covid-19, les personnes qui restent à leur domicile pour travailler à distance le font généralement pour se conformer à des directives gouvernementales ; il s'agit d'un cas de force majeure, et non d'une obligation imposée par l'entreprise. C'est pourquoi, eu égard au caractère exceptionnel, de la crise de la Covid-19, et sous réserve que le télétravail ne devienne pas la norme dans la durée, le télétravail depuis le domicile (autrement dit le bureau situé au domicile) ne constitue pas un établissement stable pour l'entreprise/l'employeur, soit parce que cette activité ne présente pas un degré suffisant de permanence ou de continuité, soit parce que, si ce n'est par l'intermédiaire de cet employé, l'entreprise n'a ni accès au bureau situé à domicile, ni contrôle sur celui-ci. En outre, elle fournit en temps normal un bureau accessible à ses employés »³⁶.

On peut douter de l'universalité de l'analyse lorsque le retour au bureau est facultatif, sur la base du volontariat, dans la période intermédiaire avant la deuxième vague. Il nous semble que les entreprises doivent rester prudentes lorsque les salariés en cause sont assignés à résidence depuis le premier confinement, qu'aucune délégation n'a été mise en place et que les frais sont rechargés systématiquement à l'employeur. Il serait peut-être opportun d'indiquer dans les contrats que l'activité est exercée d'où le salarié le souhaite, en incluant dans la rémunération le supplément correspondant aux coûts additionnels liés à ces changements, et peut-être envisager de changer l'entreprise à laquelle le salarié est rattaché, même si cela pose la question d'ajustements éventuels en matière de prix de transfert. Bien entendu, le critère discuté ici est conditionné par le caractère non purement temporaire de la situation, élément qui nous semble important au-delà de 6 mois et dès lors qu'un exercice est clôturé.

D. - Agent dépendant constituant un établissement stable

8 - Le dernier critère à prendre en compte est celui de l'existence d'un agent dépendant créé par les modifications d'organisation liées à la crise. En effet, conformément à l'article 5.5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, les activités d'un agent dépendant tel qu'un employé conduisent, pour une entreprise, à la création d'un établissement stable si l'employé conclut habituellement des contrats pour le compte de l'entreprise. Ici aussi, le caractère temporaire focalisé sur la notion d'activité habituelle est au centre de l'analyse³⁷. Cette notion est en place pour éviter de considérer des opérations transitoires comme constituant un établissement stable.

Sur ce point, l'OCDE a indiqué dans ses commentaires récents : « Il est peu probable qu'une activité exercée par un employé ou un agent dans un État soit considérée comme exercée de manière habituelle si la personne concernée ne travaille à domicile dans cet État

32. OCDE, *Conventions fiscales et impact de la crise du Covid-19*, 3 avril 2020, préc., n° 6.

33. *Comm. OCDE, C(5), modèle 2017*, n° 18.

34. *Ibid.*, n° 19.

35. OCDE, *Conventions fiscales et impact de la crise du Covid-19*, 3 avril 2020, préc., n° 8.

36. *Ibid.*, n° 9.

37. *Comm. OCDE, C(5), modèle 2014*, n° 33.1.

que pendant une courte période dans un cas de force majeure et/ou à cause de directives gouvernementales ayant des répercussions exceptionnelles sur le cours normal de ses activités. Il est précisé au paragraphe 6 des commentaires sur l'article 5 de la version de 2014 du modèle de convention fiscale de l'OCDE qu'un établissement stable n'est considéré comme existant que si les activités exercées présentent un certain degré de permanence et n'ont pas un caractère purement temporaire ou transitoire. Le paragraphe 33.1 des Commentaires sur l'article 5 de la version de 2014 du modèle de convention fiscale de l'OCDE prévoit que le critère selon lequel l'agent doit "habituellement" exercer des pouvoirs lui permettant de conclure des contrats signifie que la présence d'une entreprise dans un État contractant ne doit pas être simplement transitoire pour que l'on puisse considérer que l'entreprise possède dans cet État un établissement stable. De même, il est précisé au paragraphe 98 des commentaires sur l'article 5 de la version de 2017 du modèle de convention fiscale de l'OCDE 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 au sens de l'article 5 (5) »³⁸.

« Une approche différente devrait être envisagée si l'employé concluait habituellement des contrats pour le compte de l'entreprise depuis son domicile avant la crise de la Covid-19 »³⁹.

L'OCDE ne fait en réalité que rappeler ses principes en essayant d'influencer les États vers une stabilité des situations fiscales en place si cela est possible. Il ne nous semble pas qu'avec la prorogation de la crise sanitaire cette analyse dispensera les entreprises de prendre leur propre décision sur le fondement de critères plus constructifs.

E. - Chantier de construction constituant un établissement stable

9 - Le cas du chantier est intéressant car le modèle de convention fiscale de l'OCDE propose traditionnellement des critères quantitatifs pour résoudre les difficultés. L'article 5.3 du modèle prévoit que le chantier prend le caractère de présence fixe taxable au-delà d'une certaine durée, généralement de 12 mois. Il s'agit en réalité d'une forme de forfaitisation de la notion de « fixité » et « temporalité » d'une installation. Par ailleurs, c'est un domaine qui a été immédiatement affecté par la crise mettant à l'arrêt un certain nombre de chantiers, l'OCDE indique que « la durée de cette interruption ne devrait toutefois pas entrer dans le calcul de la durée d'existence d'un chantier et ne devrait donc pas entrer en ligne de compte pour déterminer si un chantier de construction constitue un établissement stable »⁴⁰. Cette position est fondée sur les commentaires dans lesquels « il est précisé au paragraphe 55 des commentaires sur l'article 5 (3) du modèle de convention fiscale de l'OCDE qu'un chantier ne doit pas être considéré comme ayant cessé d'exister si les travaux ont été momentanément interrompus (les interruptions temporaires devant entrer dans le calcul de la durée d'existence d'un chantier). Les exemples d'interruptions momentanées donnés dans les commentaires sont notamment un manque de matériaux ou des difficultés de main-d'œuvre »⁴¹. L'État du lieu d'exercice de l'activité est privilégié par cette analyse. Il est fait référence dans les commentaires à la notion de « définitivement abandonné » par opposition à une interruption temporaire. Globalement, avant interruption définitive, l'établissement déjà existant demeure. L'établissement en devenir continue à se créer lorsque l'interruption est purement momentanée.

Deux questions subsistent. La première est de confirmer, dans l'hypothèse d'une interruption momentanée et du maintien du pro-

jet, si la durée globale dépasse 12 mois. La seconde est de déterminer si l'interruption pourrait être telle que la présence taxable disparaîtrait, voire disparaîtrait « rétroactivement », par exemple si le chantier est repris par un sous-traitant. Sans éliminer cette possibilité, il nous semble que la solution devrait être trouvée au cas par cas mais qu'un effet rétroactif semble peu probable.

5. L'analyse de la temporalité des organisations sans vision sur l'avenir : un art divinatoire ou une prévisibilité possible ?

10 - La question pour les groupes n'est pas différente de la question stratégique entourant la nécessité de prévoir dans une période de crise. Nous devons proposer une stratégie de gestion du risque fiscal alors même que personne ne connaît objectivement l'évolution des facteurs subjectifs de l'analyse. Cela ressemble à une prévision économique mise en place alors que personne ne connaît l'avenir. Prévoir n'est pas deviner.

Sur le fondement de l'expérience, il nous semble que l'établissement stable est techniquement le risque prioritaire car il peut être facilement combiné avec les autres et constitue une arme communément utilisée en temps normal. Si les autorités veulent exercer une pression, elles devraient probablement le coupler avec une remise en cause du domicile fiscal des salariés, en particulier pour les migrations avec des pays non frontaliers, sachant que les enjeux non fiscaux sont alors importants, notamment sur le plan de la sécurité sociale.

Cette remise en cause, si elle était couronnée de succès, entraînerait la reconnaissance d'une base fiscale dans l'État de localisation du salarié, ainsi que toutes les conséquences y afférentes en matière de pénalités ou délai allongé de prescription, voire d'*exit tax* ou d'autres impositions. On notera qu'en France une procédure de validation par les autorités existe qu'il faudrait manier avec précaution, en disposant d'une analyse factuelle, opérationnelle et technique solide. Si cette stratégie était sélectionnée, une approche rapide en amont des autorités maximiserait probablement les chances et donnerait de la sécurité pour la clôture 2020. L'avantage d'une telle stratégie est que l'argument de la temporalité est probablement plus simple à manier maintenant que plus tard.

À supposer même que le caractère temporaire de la présence soit suffisamment démontré pour assurer une sécurité, ce dont nous doutons dans de nombreuses situations, va se poser la question de l'après crise, c'est-à-dire probablement dès que la réponse scientifique efficace à la crise sanitaire sera donnée. Les déplacements du management et cadres ne vont pas redevenir ce qu'ils étaient auparavant, aussi la situation fiscale pré-Covid sera affectée sur tous les points mentionnés ci-dessus avec une temporalité allongée. La question stratégique-financière est de décider de l'échéance raisonnable pour planifier cette évolution sanitaire et corrélativement en tirer les conséquences fiscal-comptables.

Il ne faut pas oublier que les directives de bienveillance données par les autorités fiscales des divers États, lorsqu'elles existent, ont souvent une date de péremption qui les rend à la fois incertaines et temporaires⁴². Cette temporalité obligera les groupes à démontrer la probabilité d'extension des dispositifs, en particulier pour les clôtures intérimaires, et les analyses des comptes consolidés, que ce soit en FIN 48 pour le USGAAP, ou en IFRIC 23 pour les IFRS, pour ce qui concerne les risques fiscaux. La discussion avec les commissaires aux comptes, probablement ignorée jusqu'à ce jour, pourrait ne pas être si

38. OCDE, *Conventions fiscales et impact de la crise du Covid-19*, 3 avril 2020, préc., n° 11.

39. *Ibid*, n° 12.

40. *Ibid*, n° 13

41. *Ibid*.

42. Celles des pays les plus protecteurs comme la Nouvelle-Zélande sont valables jusqu'en avril 2021.

simple. Les clôtures 2020, et probablement 2021, vont être potentiellement affectées.

Si la crise est de courte durée, les conséquences seront probablement moins systémiques. Nous l'espérons. Cependant, même si la crise est de courte durée, il semble très probable qu'elle durera au-delà de la fin de l'année et que des positions devront être prises dans les

comptes 2020, avec possiblement des événements à venir qui pourraient affecter l'analyse fiscale et comptable... comme la découverte d'un vaccin efficace par exemple ?

MOTS-CLÉS : *Fiscalité internationale - Domicile fiscal - Établissement stable - Covid-19*