

187 Le triptyque domicile, résidence et établissement stable à l'épreuve de la sortie de la crise sanitaire prolongée... La prédiction d'un retour plus rapide que prévu à une interprétation fiscale orthodoxe

Raphaël COIN,
avocat, Affidavit-Avocat,
ancien directeur fiscal,
docteur en droit fiscal



La pandémie est devenue le centre des préoccupations politiques et économiques et gagne peu à peu le territoire fiscal. L'OCDE a tenté de maintenir les principes fiscaux internationaux conformes à ce qu'ils étaient avant la crise, jugeant que ces événements n'étaient que temporaires. Avec une forme de normalisation et un développement rapide de la vaccination, la situation semble être en voie de stabilisation et les changements mis en place par les entreprises pour y répondre à court terme pourraient avoir des conséquences fiscales à moyen et à long terme.

I - Après un an de cette expérience nouvelle obligeant les entreprises à réagir dans l'urgence et insufflant une incertitude fiscale sur l'application des grands principes, nous entrons dans une nouvelle phase où l'absence de réajustement des politiques fiscales des entreprises ne constituera pas une stratégie acceptable. D'une part, la situation sanitaire même incertaine se stabilise (certes à un niveau élevé probablement destiné à durer jusqu'à la seconde partie de 2021) et les entreprises commencent à donner des perspectives pour 2021 en liaison avec l'annonce de leurs résultats 2020. D'autre part, les agents qui seront capables de donner une visibilité de leur organisation, sortiront largement vainqueurs en interne et en externe dans une période où le marché risque d'être séparé en deux entre prédateurs et proies. On notera enfin qu'avec la stabilisation de la situation, les États vont revenir à la question essentielle de la dette et vont devoir communiquer des politiques fiscales moins accommodantes et plus en ligne avec une certaine rigueur des principes si c'est leur intérêt.

Nous avons noté dans le cadre de notre dernière étude¹ que les notions fondatrices de la fiscalité internationale telles que nous les connaissons sont modifiées par la crise. Une nouvelle période s'ouvre devant nous durant laquelle des conclusions techniques établies ou considérées comme établies vont devoir être revues et les conséquences financières de telles décisions – communiquées au marché. Notant implicitement qu'une nouvelle phase s'ouvrirait, l'OCDE a publié une mise à jour de son rapport de 2020² qui, tout en reprenant les développements précédents de considérer les événements comme temporaires et imprévisibles, constate, à l'instar de nos commentaires, que la stabilisation à venir va pousser vers un retour à des fondamentaux moins bienveillants et plus fiscalement orthodoxes. L'OCDE était en effet bien consciente que sa déclaration d'avril 2020 ne permettait pas de résoudre les difficultés mais constituait plus une communication destinée à affirmer qu'elle était consciente des difficultés et se devait de réagir. L'Organisation revient sur le devant de la

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

1. R. Coin, *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 ?* : Dr. fisc. 2020, n° 48, étude 446.
2. *Communication OCDE*, 3 avr. 2020.

scène avec une publication mise à jour alors que l'on se trouve au terme d'une année de crise et que la soudaineté de celle-ci ne peut plus tenir lieu d'unique support à l'analyse fiscale. Cette mise à jour est à la fois plus large que la précédente mais reste assez restreinte. Plus large, car elle revient plus en détail sur certains sujets et présente formellement quelques réactions nationales. Assez restreinte, car elle rappelle qu'elle n'est qu'une prise de position du Secrétariat que les États ne sont pas obligés de suivre et ajoute « que ces nouvelles orientations ne s'appliquent qu'aux situations occasionnées par la pandémie Covid-19 alors que des mesures de santé publique sont en vigueur pour freiner la propagation du virus ». Il est en outre désormais ajouté qu'elles sont destinées « à éviter les cas de double imposition, mais elles ne peuvent pas être invoquées pour créer des situations de double non-imposition »³. La peur de l'optimisation a été plus grande que celle de l'incertitude. Par ailleurs, il est annoncé une date de validité théorique de ces commentaires, à savoir tant que des restrictions sanitaires liées à la Covid-19 existeront. Cette approche nous semble sur un plan purement technique pouvoir être débattue car nous sommes convaincus que le véritable changement proviendra de la normalisation de l'activité des entreprises qui sera préalable à la disparition des contraintes sanitaires imposées par les États. L'Organisation rate peut-être une partie de la cible, même si ce sont les États qui décident ou non, du niveau de sécurité juridique qu'ils souhaitent donner.

1. L'évolution des notions fiscales de localisation en sortie de période de crise sanitaire

2 - Comme pour les annonces de marché, et même si la crise sanitaire n'est pas encore derrière nous, les gouvernements commencent à parler de sortie de crise, de vie à long terme avec la contrainte sanitaire, de protection à court et moyen terme ; en un mot de normalisation des politiques. La fiscalité suit cette évolution. Nous avons indiqué dans notre précédente étude que la focalisation des commentaires disponibles de l'OCDE sur le caractère temporaire et imprévisible de la situation ne pourrait durer et que la clôture 2020 marquait probablement le début d'une autre phase durant laquelle l'instabilité, en tant que fondement d'une analyse fiscale, devrait laisser place à une interprétation moins monolithique où sont séparés les facteurs réellement incertains à court terme des facteurs de risque déjà pris en compte. Les États et les entreprises se sont réorganisés de manière plus stable et cela influence la fiscalité applicable. Le caractère involontaire/imprévisible peut subsister, il est selon nous tenu. Il subsiste car la situation des personnes peut être entravée, mais il s'atténue car l'activité économique vit avec ces contraintes. Les groupes ont mis en place des structures plus pérennes, que ce soit en regroupant des employés dans des pays tiers où en stabilisant le travail à domicile qui devient une organisation à long terme, affectant les conséquences fiscales qui y sont attachées⁴.

Alors que l'OCDE avait noté dans ses précédents commentaires que la crise n'était que temporaire et donc n'influencerait pas immédiatement les conclusions sur les traitements fiscaux en place⁵, nous avons noté qu'il fallait discerner selon que les situations étaient réellement temporaires et imposées et ou qu'elles étaient stabilisées et destinées à durer. L'unicité de l'analyse ne nous avait pas convaincu. Ceci est vrai pour la question de résidence des personnes morales et

celles des personnes physiques mais plus encore pour la question de la mise en évidence d'un établissement stable.

L'OCDE, dans sa dernière publication, donne comme échéance la levée des contraintes sanitaires liées à la Covid-19 pour engager un retour à une analyse orthodoxe des principes. Nous doutons de cette échéance comme référence uniforme.

2. La volonté renouvelée de ne pas remettre en cause la résidence des personnes morales

3 - Le premier sujet est celui de l'influence de la crise sur la résidence fiscale des sociétés. Nous avons noté dans notre précédente étude⁶ que cette question, même si elle est liée au lieu des décisions structurantes, reste aussi dépendante du lieu dans lequel les personnes en charge de la direction prennent ces décisions et que par conséquent le déplacement forcé en un lieu différent de ces personnes pourrait affecter la résidence même si des mesures appropriées de délégation et changements d'administrateurs pouvaient limiter un risque systématique.

Notons que le dispositif applicable de l'article 4 dans le Modèle de convention actuel renvoyant aux autorités compétentes est probablement encore plus influencé par la mentalité des administrations au moment où la question est ou sera soulevée et donc sous influence de l'évolution de la crise actuelle. Il est humain de penser que présenter une situation aux autorités fiscales actuellement ou postérieurement à la normalisation peut affecter l'importance du critère d'imprévisibilité dans l'analyse. Si par exemple, il s'agit de faire acter d'une absence de changement de résidence alors que les personnes décisionnaires vont probablement rester localisées hors de leur base, il est préférable de poser la question dès maintenant. Cette remarque nous pousserait à renouveler notre recommandation de recherche de sécurité dans ce domaine alors que la crise n'est pas terminée, car l'effet de celle-ci et son caractère imprévu et temporaire auront probablement une influence plus grande actuellement que lors de la sortie de crise.

Dans ses commentaires récents, l'OCDE continue de minimiser la difficulté sans apporter de précision essentielle sauf à publier des dispositifs internes d'États mis en place. Ainsi, l'Organisation continue d'affirmer que la situation de double résidence d'une société est une situation assez rare⁷. Sujet à questionnement en période normale, il l'est encore plus en période de crise sanitaire où les déplacements et changements de lieu des décisions sont encore moins prévisibles.

Est aussi réaffirmé par l'OCDE que la définition existante permet une certaine stabilité puisqu'elle « n'est pas fondée sur un facteur isolé, mais plutôt sur un ensemble de 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 morale ; le lieu où se situe le siège de la personne morale, etc. »⁸. Nous continuons de penser que cette analyse semble plutôt justifier une résidence intrinsèquement dépendante de la localisation des personnes même si c'est la localisation des décisions qui compte véritablement. Cette résidence peut être ou ne pas être attachée à la présence de personnes, mais contrairement à la résidence des personnes phy-

3. *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de Covid-19*, 21 janv. 2021, n° 5.

4. R. Coin, *Le télétravail peut changer la situation fiscale de ceux qui le pratiquent... ou de ceux qui le proposent...* : JCP E 2020, 1571.

5. *Communication OCDE*, 3 avr. 2020.

6. R. Coin, *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 ?* : Dr. fisc. 2020, n° 48, étude 446.

7. *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de Covid-19*, 21 janv. 2021, n° 32.

8. *Ibid.*

siques, elle peut être modifiée en changeant les pouvoirs des dirigeants. En réalité, on pourrait croire que l'OCDE évite la discussion laissant une grande marge aux États comme l'évolution historique du concept le laisse paraître : « Il est également possible que les autorités compétentes s'entendent sur des cadres plus généraux pour prendre leur décision, par exemple dans des situations de faits particulières, conformément aux dispositions de l'article 25 (3) ». En pratique, il faudrait nuancer car de nombreuses conventions restent sur des critères anciens.

L'OCDE propose de nouveau, comme dans les commentaires publiés en avril 2020, 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 comme celle de la pandémie⁹. Les commentaires sont identiques aux premières publications¹⁰. La différence avec les premiers commentaires est qu'effectivement la situation factuelle peut avoir évolué depuis la première analyse. Par exemple, l'approbation des comptes, éventuellement l'annonce, voire la distribution de dividendes et autres éléments qui renforceraient plutôt le risque si les décisionnaires se sont déplacés. Au contraire, les fonctions peuvent avoir été transférées au profit d'autres personnes permettant de stabiliser de manière plus simple la localisation.

L'OCDE conclut en outre toujours « qu'il est peu probable que le fait que des individus participant à la gestion et à la prise de décisions d'une entité ne puissent pas voyager en raison de mesures de santé publique imposées ou recommandées par au moins un gouvernement des juridictions concernées ait une incidence sur le lieu de résidence d'une entité, en vertu d'une clause de départage présente dans une convention fiscale [...]. Un changement temporaire de localisation des membres du conseil d'administration et autres directeurs généraux lié à une situation exceptionnelle et temporaire provoquée par la pandémie de Covid-19 ne doit pas entraîner de changement de résidence aux termes de la convention fiscale »¹¹. Avec la durée actuelle de la crise, la présomption du caractère « temporaire » des changements n'offre pas une sécurité robuste, bien au contraire.

Pragmatiquement, l'OCDE mentionne alors des approches nationales dont certaines ont déjà été prises en compte dans nos travaux, laissant la place à une situation gérée au cas par cas par chaque État démontrant l'absence de consensus sur ce point. On notera pour mémoire et de manière non limitative les exemples suivants :

– l'Agence du revenu du Canada qui indique que lorsqu'un administrateur d'une entreprise doit participer à une réunion du conseil d'administration depuis le Canada en raison de restrictions aux voyages liées à la pandémie, elle ne considérera pas que l'entreprise est résidente au Canada pour cette seule raison :

– l'administration fiscale de l'Irlande qui a publié des orientations invitant à ne pas tenir compte de la présence en Irlande – et, le cas échéant, dans une autre juridiction – d'une personne physique employée d'une entreprise en qualité de directeur, dès lors qu'il est démontré que cette présence résulte des restrictions aux déplacements liées à la Covid-19. On pourrait s'interroger de la réponse lorsqu'un dirigeant regagne son pays d'origine pour des raisons familiales qui ne sont pas motivées par des contraintes sanitaires qui lui sont directement applicables (par exemple voyages professionnels uniquement autorisés) ;

– de même, l'administration fiscale du Royaume-Uni, précise que la législation et les règles en vigueur sur la résidence d'une entreprise offrent déjà la flexibilité requise pour permettre d'adapter les activités

des entreprises en réponse à la pandémie de Covid-19. Elle n'estime ainsi pas qu'une entreprise deviendra nécessairement non-résidente du Royaume-Uni aux fins de l'impôt perçu au Royaume-Uni du fait que quelques réunions du conseil d'administration se tiennent en dehors du Royaume-Uni ou que certaines décisions soient prises à l'extérieur du Royaume-Uni pendant une courte période.

L'intérêt de commentaires internes est de permettre d'anticiper la réaction des autorités compétentes si celles-ci étaient consultées pour une convention fiscale conforme au modèle actuel même si en l'absence de conflit, la saisine des autorités directement et formellement n'est pas toujours possible.

3. Le changement de résidence des personnes physiques toujours au centre de l'analyse de l'OCDE

4 - On se souviendra que les premiers commentaires officiels des États ou de l'OCDE avaient été relativement bienveillants quant aux conséquences sur la résidence des personnes physiques dont le lieu de séjour avait été changé en raison de la crise. Nous avons aussi noté l'importance factuelle de la localisation (et de la résidence) des personnes pour analyser les autres questions. Ceci explique que cette discussion reste importante dans la dernière publication.

Ce sujet, reste au centre des préoccupations de l'OCDE dans sa mise à jour sur au moins trois points :

- l'effet sur la résidence ;
- l'imposition des revenus d'activités ;
- la situation des travailleurs frontaliers.

A. - Ô temps fiscal ! Suspend ton vol

5 - Avec la crise sanitaire, il est évident que les personnes ont pu être confinées dans un pays autre que celui de leur lieu de travail habituel 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 rationalisation des ressources. Avec le temps, on commence à voir des expatriés, y compris de sociétés françaises, retourner sur le lieu de leur travail hors de France, en particulier en Asie. On note aussi de plus en plus d'annonces publiques qui confirment les structures organisationnelles actuelles et leur donnent ainsi un caractère stable. Nous avons noté dans notre première étude que c'est le sujet qui a donné immédiatement lieu à des publications dans le monde entier y compris en France¹². Ces commentaires comme ceux de l'OCDE ont eu pour but d'essayer de minimiser les changements induits. L'OCDE confirme ses commentaires précédents en faisant évoluer sur la forme quelques éléments. Dès lors que le temps s'est écoulé, elle prend désormais en compte la date de fin potentielle de l'approche bienveillante qu'elle a développée qui prône une certaine stabilité du lieu de résidence au lieu de résidence préalable à la crise. Elle confirme que le caractère de force majeure fonde la position et que lorsque celui-ci disparaîtra une analyse orthodoxe devrait reprendre ses droits.

Elle réaffirme qu'en raison des circonstances exceptionnelles liées à la pandémie de Covid-19, les administrations fiscales et les autorités compétentes devront se focaliser sur une période où les mesures de santé publique imposées ou recommandées par les pouvoirs publics ne s'appliquent pas pour pouvoir déterminer le statut de résident d'une personne. Ainsi le temps fiscal serait suspendu pendant la crise sanitaire quant au changement possible de résidence.

On peut s'interroger sur le caractère exclusivement constructif de cette position et aussi sur la durée de suspension d'une analyse fiscale

9. *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de Covid-19*, 21 janv. 2021

10. *Communication OCDE*, 3 avr. 2020, n° 15.

11. *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de Covid-19*, 21 janv. 2021, n° 36.

12. *Commentaire de la direction des non-résidents*, avr. 2020

orthodoxe. Ces deux éléments ne ressortent pas directement et sans hésitation des textes en vigueur.

B. - Combien de temps en apesanteur fiscale ?

6 - Dans sa publication mise à jour, l'OCDE continue de conclure que le risque de perte de la résidence est faible. Elle admet toutefois que cette analyse aura une fin, acceptant ainsi qu'elle n'est pas totalement issue de l'interprétation des principes en vigueur mais d'une approche constructive intrinsèquement liée à la crise actuelle. L'Organisation tente de faire coïncider les principes de temporalité avec celui de la crise actuelle. Il nous semble que ce lien s'il existe, n'est pas aussi fort et que la période peut cesser d'être transitoire alors que la crise n'est pas terminée.

L'OCDE considère au contraire que « les autorités compétentes devront se focaliser sur une période où les mesures de santé publique imposées ou recommandées par les pouvoirs publics ne s'appliquent pas pour pouvoir déterminer le statut de résident d'une personne. Si, dans le contexte et en raison de la pandémie de Covid-19, la présence temporaire d'un individu dans une juridiction lui confère une double résidence, il est peu probable que cela modifie le lieu de résidence de cette personne selon la règle de départage énoncée dans la convention applicable, étant entendu que cette règle exige la prise en compte de facteurs dont l'appréciation est également requise durant une période plus normale. La délocalisation d'une personne parce qu'elle ne peut pas rentrer dans sa juridiction d'origine en raison des mesures de santé publique imposées par l'un des gouvernements des juridictions concernées ne devrait pas en soi avoir une incidence sur la résidence de cette personne aux fins de la convention fiscale. Il peut être opportun d'adopter une approche différente si un changement de circonstances subsiste à l'issue de la levée des restrictions dues à la Covid-19 »¹³. On est passé d'une approche justifiée par une imprévisibilité temporaire à une prochaine normalisation en l'absence de « mesures sanitaires imposées par un gouvernement ».

Cette référence au moment où les mesures anti-pandémie n'existeraient plus comme marqueur de la fin de la période exceptionnelle en matière de résidence des personnes physiques n'est pas selon nous le critère unique. En effet, il nous semble que la notion de normalité doit être définie en fonction des circonstances propres de chaque situation. Pour une entreprise, faire voyager des salariés est normal alors que pour une autre, après douze mois de crise, les réaffecter à leur lieu de résidence de manière permanente est normal. Pour certaines entreprises, respecter strictement les règles sanitaires est normal alors que pour d'autres, aller au-delà de cette protection en limitant volontairement la mobilité peut être normal dans la situation actuelle. Des États en conflit peuvent avoir des dispositifs différents, rendant ceux-ci incompatibles avec la détermination d'un lieu unique de résidence. Il nous semble donc nécessaire de considérer aussi la vision de l'entreprise et du salarié, de son propre risque sanitaire et du caractère extérieur et raisonnablement irrésistible des contraintes du point de vue de l'entreprise et du salarié.

La normalité pour la crise sanitaire est une forme de normalisation des déplacements et non la fin complète de l'épidémie. Par ailleurs, la durée de déplacement est aussi un indice de normalité et une durée de plus de six mois (ou par exemple depuis le premier confinement), alors qu'une circulation deviendrait possible, peut constituer une normalité comme le démontrent les retours engagés par certains expatriés. La mise en place d'un passeport sanitaire volontaire va-t-elle influencer cette normalité ? La limite posée par l'OCDE est « si des circonstances subsistent à l'issue de la levée des restrictions dues à la Covid-19 ». Il nous semble qu'il serait plus logique de noter si des restrictions effectives subsistent à n'importe quel

moment et que ces contraintes imposent ou limitent un nouveau déplacement du salarié, du point de vue de l'entreprise, et éventuellement – objectivement.

C. - L'imposition des revenus d'activité

7 - Le Modèle de convention à l'article 15 précise :

« [L]es 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 commençants 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 ».

Cette référence de durée nous laisse penser qu'au-delà de six mois la situation de la personne n'est plus totalement temporaire. On notera, dans les commentaires du Modèle OCDE de l'article 15, qu'il existe 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 2020, ne semble pas temporaire s'il se poursuit en 2021. Des précisions ont été ajoutées sur ce sujet dans la nouvelle version de l'avis de l'OCDE. Dans la première version, seuls les principes avaient été rappelés pour faire référence à un risque théorique. Nous avons d'ailleurs noté que les commentaires de l'article 15 offrent des perspectives en particulier sur la durée d'un événement temporaire et l'interruption d'un décompte. La nouvelle version précise l'analyse.

La première question est celle du dépassement de durée du travailleur bloqué. On peut imaginer en effet que la durée de six mois soit dépassée en raison d'un blocage de la liberté de circuler, la mission temporaire devenant alors plus définitive.

Les commentaires du Modèle proposent de prendre en compte les dépassements du plafond de jours de présence en raison des restrictions aux déplacements. La publication récente reprend cette approche. Le premier cas visé est celui de la mission temporaire devenue définitive en raison de la crise. Par exemple, « en raison de la pandémie de Covid-19, certaines personnes qui sont résidentes d'une juridiction et exercent un emploi dans une autre juridiction sont restées bloquées dans cette dernière »¹⁴. Il n'est pas certain si un blocage involontaire arrête le compteur des 183 jours ou non. La logique serait de l'arrêter uniquement lorsque la personne bloquée ne peut pas continuer la même activité dans le pays de destination. Au contraire, un allongement de la mission initiale pour répondre à un blocage de circulation ne nous semble pas arrêter le compteur. L'OCDE n'est pas certaine sur ce point. On notera que le retour dans un État tiers n'est pas visé. Devrions-nous recompter le délai de 183 jours à chaque passage des frontières ? Mécaniquement, la réponse devrait être positive, permettant de décompter un nouveau délai à chaque entrée dans un nouveau territoire, même si les 183 jours du point de vue de l'État d'origine sont expirés. Le retour dans le premier État visité pourrait sembler un peu « opportuniste ».

Le décompte prévu dans le Modèle de convention traite des jours d'interruption liées à des jours de maladie qui ne sont pas exactement dans la même situation car ils empêchent le salarié d'exercer son activité au profit de l'employeur alors que les restrictions à la circulation ont une autre nature. Il conviendrait donc de s'intéresser à la possibilité d'avoir rendu un service effectif durant la période. Ainsi, un employé bloqué sans pouvoir travailler de chez lui dans le pays de

13. *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de Covid-19*, 21 janv. 2021, n° 45.

14. *Ibid.*, n° 53.

migration temporaire pourrait peut-être faire décompter les jours passés sur place. On imagine les questions de preuves dans quelques années. Il convient de noter que l'approche du décompte est fondée sur une analyse de présence physique¹⁵. C'est la logique de l'exception pour maladie lorsque cette maladie empêche le salarié de rentrer chez lui¹⁶. Il serait tentant d'assimiler les jours de blocage en raison des mesures Covid-19 mais, comme nous l'avons noté, dans certains cas l'impossibilité de quitter le pays n'est pas liée directement à la maladie pour le salarié et n'empêche pas de travailler de l'endroit où l'on se trouve y compris pour d'autres entités du groupe.

L'OCDE considère que cette exception est applicable lorsque le salarié bloqué « est empêché de quitter cette autre juridiction à cause des restrictions liées à la Covid-19 », et aurait, « dans d'autres circonstances, quitté cette autre juridiction et aurait pu prétendre à l'exonération de l'imposition »¹⁷. Il ne nous semble pas qu'une telle affirmation soit valide dans tous les cas. Par exemple, lorsqu'un membre de la famille est déplacé en raison d'obligations non professionnelles (scolarité des enfants après un retour précipité dans le pays d'origine). La notion de force majeure compréhensible ne passe pas toujours le test d'une application stricte du texte.

En pratique, il peut s'agir de situations dans lesquelles un employé est empêché de voyager, parce qu'il est placé en quarantaine après ou au moment de la fin de sa mission ; ou de situations dans lesquelles le déplacement est limité, soit parce que l'un des gouvernements l'a interdit, soit parce que, dans les faits, les vols sont annulés¹⁸. Ces situations ne semblent pas automatiquement selon nous entrer dans l'exception de décompte, par exemple si un autre moyen de transport existe ou selon que la quarantaine peut être faite à domicile en travaillant ou non. Notons en revanche que l'analyse ne s'applique pas pour « les circonstances dans lesquelles un individu ne voyage pas en raison d'une simple recommandation des pouvoirs publics pour éviter des déplacements inutiles ». Cette situation est très courante en pratique depuis ces 12 derniers mois.

La proposition de l'OCDE est de conserver au maximum le *statu quo* de la situation antérieure. Il ainsi est proposé « lorsqu'un employé est empêché de voyager en raison des mesures de santé publique prises par l'un des gouvernements concernés pour lutter contre la pandémie et reste dans une juridiction, [...] que cette juridiction n'inclue pas les jours supplémentaires passés sur son territoire en raison de ces circonstances dans le calcul des 183 jours prévus au paragraphe 2, point a de l'article 15 »¹⁹. On notera que cette recommandation n'a pas reçu l'approbation de l'Organisation puisque celle-ci propose de conserver une approche non harmonisée allant même jusqu'à recommander aux « contribuables qui sont dans cette situation [...] à se mettre en relation avec l'administration fiscale concernée » démontrant l'embarras et surtout la forte probabilité que certains États aient une opinion divergente sur ce sujet.

En toute logique, l'article 15 est destiné à régler le cas de l'exception dans laquelle le résident conserve un lien fort avec son pays de provenance (missions temporaires). Dans le cas de la pandémie, on pourrait imaginer que l'analyse dépend de la situation avant le blocage (la personne résidait-elle depuis plus de 6 mois dans l'État ou elle devrait être imposée ?) mais aussi de la situation au moment du blocage et de la volonté ou non exprimée de ne pas rester 6 mois.

Être bloqué dans un pays visité pour une opération professionnelle (une acquisition ou une intégration par exemple) n'est probablement pas la même chose qu'être bloqué lors de son retour dans son

État d'origine dans le cadre de vacances qui relève par nature moins de l'article 15.

On notera que l'inconfort grandissant de l'OCDE provient probablement du délai de six mois qui est désormais écoulé depuis le début de la pandémie.

D. - Les travailleurs frontaliers

8 - La situation de ces travailleurs a été identifiée dès le départ de la crise sanitaire. En France, une position a été émise pour ces situations²⁰.

L'OCDE prend en compte la situation dans sa récente mise à jour mais ne fait qu'indiquer des évolutions nationales sans prendre une réelle position. Il est indiqué :

« Certaines juridictions ont décidé de considérer la pandémie de Covid-19 comme un cas de force majeure ou relevant de circonstances exceptionnelles et excluent, par conséquent, la durée télétravaillée par un employé dans sa juridiction d'origine du calcul du nombre de jours maximum passés en dehors du périmètre de la juridiction de travail aux fins de la convention »²¹.

La publication n'offre pas d'intérêt sur ce sujet.

4. L'absence d'établissement stable en raison de restrictions sanitaires officielles ?

A. - Un nouveau concept de date de retour à une interprétation orthodoxe des concepts de fiscalité internationale ?

9 - Nous voyons émerger le concept de retour à la vie normale dans le domaine sanitaire. Il semble que l'OCDE a inventé le concept de retour à une interprétation orthodoxe des concepts fiscaux à partir d'une certaine date. Sans être fondamentalement d'accord avec cette approche en matière d'établissement stable, nous admettons que les facteurs exceptionnels irrésistibles et extérieurs cesseront à une certaine date et que cela peut influencer l'analyse. L'interprétation ne doit pas être dérogatoire à une vision orthodoxe mais fondée sur des éléments de fait exceptionnels.

L'incertitude devient la norme et la fiscalité de l'établissement stable doit s'accommoder de successions de situations stables qui peuvent être modifiées par les décisions sanitaires. On constatera cependant qu'avec le temps qui passe la notion de fixité reprend son droit et son acception d'origine. Les nouveaux commentaires mis à jour prennent en compte cette évolution et prévoient désormais des exceptions jusqu'à ce que les entreprises soient libérées des obligations sanitaires. Dans ce cas aussi, nous ne sommes pas convaincus par ce délai théorique et il nous semble que la possible parenthèse d'interprétation orthodoxe des concepts de fiscalité, si elle existait, ce dont nous doutons, sera levée avant la levée de contraintes sanitaires (prévue par l'OMS en 2022). En dehors par exemple de la sortie de l'état d'urgence, la stabilisation et l'intégration de ces contraintes en-

15. *Comm. Modèle de Convention OCDE à jour 2014, ss art. 15, n° 5.*

16. *Ibid.*

17. *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de Covid-19, 21 janv. 2021 n° 55.*

18. *Ibid.*

19. *Ibid.*, n° 56.

20. Par exemple pour la Belgique : « 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 ».

21. *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de Covid-19, 21 janv. 2021, n° 58.*

traîneront une baisse de l'influence de l'exception d'interprétation liée au caractère exceptionnel et temporaire de la situation.

Le fondement des commentaires de l'OCDE est de proposer un *statu quo* tant que la circulation est perturbée par de facteurs externes des États, il n'est pas de garantir une analyse lorsque les contraintes seront levées et que les déplacements seront possibles. *A minima*, l'Organisation affirme désormais que la situation exceptionnelle a une fin. C'est un élément important même si nous discutons de la date de cette fin et que nous discutons des effets de la situation exceptionnelle sur la conclusion elle-même.

Selon nous, plusieurs facteurs, autres que la levée totale des contraintes par les États, vont pouvoir décider du moment à partir duquel l'analyse ne doit plus être « exceptionnelle » en matière d'établissement stable. On pourrait ainsi noter : la généralisation d'un vaccin et d'autorisations des personnes vaccinées à circuler, la levée des contraintes pour les circulations professionnelles, l'ouverture des pays avec des quarantaines réduites, la généralisation de l'acceptation de tests rapides, voire le niveau de l'épidémie dans un Pays donné... à partir du moment où ces seuils sont suffisants pour être utilisés pour fonder une stratégie économique d'une entreprise, alors la justification de la temporalité pour accepter un *statu quo* au sens des conventions doit basculer de nouveau vers une analyse orthodoxe de la notion de fixité. L'OCDE dans ses nouveaux commentaires propose d'ailleurs de revenir à une approche classique « après la pandémie »²². Ce sera, selon nous, avant et au plus tard lorsque les éléments sanitaires n'interdiront pas le déplacement ou que cette contrainte sera jugée acceptable par les agents pour réorganiser leurs activités.

Nouveauté que nous avons notée de manière instinctive lors de notre précédente étude, l'OCDE semble donner un délai de 6 mois comme une référence de la notion de temporalité²³. Même si celle-ci n'est pas dans le texte pour l'établissement stable²⁴, elle nous paraît un indicateur intéressant sachant que la pandémie dans les premiers mois de 2020, la clôture 2020 devrait être affectée par cette approche si la situation était bien sûr normalisée sanitaire, ce qui ne semble pas encore le cas en France même si l'évolution du discours politique a une influence sur ce thème²⁵. Référence est faite sur ce point par l'OCDE « lorsque les mesures de santé publique cesseront de s'appliquer ». Bien que sécurisante, cette référence ne repose pas, selon nous, sur le texte du Modèle de convention lui-même.

Dans une tentative de sécurisation, objectif de cette mise à jour, l'OCDE confirme son analyse et indique à cet effet : « En conclusion, l'activité d'un agent dans une juridiction ne devrait pas être considérée comme « habituelle » si cet agent a exceptionnellement commencé à travailler à domicile dans cette juridiction pour se conformer à des mesures de santé publique imposées ou recommandées par au moins un des gouvernements des juridictions concernées pour éviter la propagation de la Covid-19 et ne devrait pas donner lieu à la qualification d'ES découlant de l'activité d'un agent dépendant sous réserve que cette personne ne poursuive pas ces activités lorsque les mesures de santé publique cesseront de s'appliquer »²⁶.

En avril 2020, l'Organisation avait juste indiqué : « 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 »²⁷. Il n'avait pas été fait référence à la conséquence de la levée des contraintes sanitaires. Désormais c'est le cas.

B. - Bureau situé au domicile

10 - Il était impossible de ne pas analyser cette situation déjà incluse dans la première publication. Dans cette nouvelle publication on est passé d'une notion de « force majeure » à une situation « au caractère exceptionnel », même si la conclusion reste la même à savoir que les mesures de santé publique recommandées ou imposées ne sont pas des événements qui permettent de caractériser automatiquement l'existence d'un établissement stable. On comprend le pragmatisme de l'affirmation, on peut douter dans certains cas de son fondement technique.

On notera toutefois, à l'instar des commentaires mentionnés dans notre dernière étude, que la non-reconnaissance d'un établissement n'est plus aussi automatique. L'OCDE semble proposer une analyse alternative si désormais l'existence de ce changement devenait « permanent » post-Covid²⁸. Il nous semble que l'analyse peut être plus stricte en télétravail lorsque tous les frais sont repayés de manière identifiée et que la situation est formalisée socialement pour durer²⁹. L'adaptation des multinationales et le regroupement dans des États tiers pourraient aussi constituer un test. Les commentaires précisent que le facteur déterminant est de savoir « si l'entreprise a imposé à la personne de travailler à son domicile ou non ». Cette remarque crée une véritable incertitude selon que les expatriés sont rapatriés dans leur pays d'origine à leur demande ou en commun accord avec l'entreprise. Devrions-nous formaliser une obligation ?

C. - Chantier de construction constituant un établissement stable

11 - Le cas des chantiers est de nouveau abordé dans la mise à jour. En substance, les commentaires n'évoluent pas et les précisions restent insuffisantes. Le seul ajout notable concerne la possibilité pour les juridictions « d'arrêter les compteurs lorsqu'elles déterminent si le seuil temporel applicable à l'ES a été atteint durant certaines périodes au cours desquelles les activités ont été suspendues du fait de mesures sanitaires destinées à prévenir la propagation de la Covid-19 »³⁰. Cette remarque bien qu'intéressante n'apporte pas d'éléments significatifs sur l'interprétation des commentaires et les questionnements que nous avons exprimés dans notre dernière étude. En particulier sur la notion « d'interruption temporaire », l'OCDE se limite à constater les divergences de vues entre États probablement exprimées lors des discussions relatives à la mise à jour. La proposition est de ne pas comptabiliser la durée d'interruption en raison de la Covid-19 pour déterminer le seuil de durée minimum. Ainsi, aucun établissement ne serait révélé si la durée est dépassée uniquement en raison des interruptions. On vise ainsi plutôt les

22. *Ibid.*, n° 23.

23. *Ibid.*, n° 24.

24. La référence en matière de chantier plutôt de 12 mois.

25. Par ex., *Le télégramme « pourquoi Macron demande de tenir encore 4 à 6 semaines avant d'assouplir les restrictions ? »*, 1^{er} mars 2021.

26. *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de Covid-19*, 21 janv. 2021, n° 24.

27. *OECD, Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Crisis*, avr. 2020.

28. *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de Covid-19*, 21 janv. 2021, n° 17.

29. Soit de manière individuelle dans le contrat de travail par exemple, soit de manière collective dans des déclarations des managements ou des accords collectifs locaux ou nationaux.

30. *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de Covid-19*, 21 janv. 2021, n° 10, reprise au n° 27 sous une autre forme.

chantiers retardés par la crise sanitaire, sujet pratique important³¹. On peut noter les précautions de langage de l'OCDE qui limite strictement son analyse à une possible suspension du décompte de la période d'interruption et aux cas où aucune double non-imposition ne serait créée. En pratique, si le chantier est réellement interrompu, le risque de double non-imposition devrait être faible car l'activité interrompue n'est pas transférée ailleurs, par exemple dans l'État où se trouve le chantier. On réservera cette conclusion pour les charges fixes en particulier de salaire.

Reste la question de déterminer si l'interruption pourrait être telle que la présence taxable disparaîtrait, voire disparaîtrait « rétroactivement » en cas d'arrêt définitif à 11 mois du chantier initial avec stationnement des équipes affectées à ce premier chantier bloquées sur place pendant 10 mois supplémentaires pour des raisons sanitaires et travaillant sur d'autres chantiers dans un État tiers par exemple. De nombreuses situations particulières peuvent exister.

Le problème est que de nombreux États, dont la France, attachent à la reconnaissance d'un établissement des conséquences formelles importantes y compris en matière de fiscalité personnelle et de cotisa-

tions sociales. L'incertitude, compte tenu de l'étendue de la question ne devrait pas être abordée au cas par cas, mais la France devrait proposer alternativement une règle spécifique prévoyant par exemple une taxation forfaitaire sur la base d'un *cost plus* pour un établissement reconnu au domicile des employés déplacés, en soumettant à l'imposition en France uniquement la part du salaire pour des services rendus à des entités françaises. On n'est pas encore à ce niveau de décision. Les entreprises devront donc probablement adopter une position opportuniste pour régler leurs difficultés en direct avec les autorités plutôt que d'attendre une solution de place.

Avec l'apparition du vaccin et probablement du carnet de vaccination comme condition de déplacement, ainsi que la volonté d'afficher une normalisation sanitaire par les responsables politiques, la pression pour une analyse fiscale orthodoxe nous semble augmenter. Il est à notre sens préférable pour les entreprises de traiter cette question en amont afin de ne pas être absorbé par une incertitude politique et une évolution de la question budgétaire qui interdirait toute flexibilité des autorités en raison du nombre de cas fiscaux identifiés.

La crise n'est pas de courte durée et est désormais une crise qui durera au moins 12 à 18 mois au total, rendant tout argumentaire fondé exclusivement sur son caractère exceptionnel et temporaire de moins en moins convaincant.

31. *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de Covid-19*, 21 janv. 2021, n° 26.