

N° 458293
SA Bouygues TP

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 15 juin 2022
Lecture du 5 juillet 2022

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, Rapporteur public

1.- A l'origine de cette affaire fiscale, il y a une faute pénale de la société Bouygues Travaux Publics (« Bouygues TP »), dont le siège est à Guyancourt (Yvelines).

L'entreprise s'est vu attribuer deux lots du marché pour la construction, à Flamanville (Manche), d'un réacteur nucléaire de nouvelle génération – l'EPR dont chacun a entendu parler. Elle a constitué pour l'exécution des travaux, avec deux autres entreprises, dont l'une de ses filiales, un groupement d'intérêt économique (GIE)¹ qui a lui-même eu recours à des sous-traitants, notamment la société de travail temporaire Atlanco Limited (« Atlanco »), pour la fourniture de main d'œuvre.

Cette dernière a été condamnée par le tribunal correctionnel de Cherbourg, par jugement du 7 juillet 2015, à la peine de 70 000 € d'amende, pour des faits, commis entre 2008 et 2011, de travail dissimulé concernant l'emploi de travailleurs intérimaires de nationalité polonaise sur le chantier de l'EPR, prêt illicite de main d'œuvre et marchandage.

Atlanco, dont la maison-mère, Atlanco Rimec, est à Dublin (Irlande), avait, par l'intermédiaire de sa filiale établie à Chypre et d'un bureau de cette filiale en Pologne, mais n'ayant aucune activité dans l'un de ces trois pays, recruté 163 travailleurs polonais en leur faisant signer (cela ne s'invente pas) un contrat rédigé en grec, en vue de leur mise à disposition de sociétés françaises, notamment de la SA Bouygues TP, aucun établissement de la filiale chypriote n'étant immatriculé à un registre du commerce et des sociétés en France.

La société Bouygues TP, prise en sa qualité de donneur d'ordre, a également fait l'objet de poursuites pénales, à l'issue desquelles elle a été déclarée coupable de recours aux services de travailleurs dissimulés et prêt illicite de main d'œuvre, en lien avec la mise à disposition de personnel par la société Atlanco.

Par un arrêt du 20 mars 2017, la chambre des appels correctionnels de la cour d'appel de Caen lui a infligé la redoutable peine de... 29 950 € d'amende, tout en faisant droit à la demande de dispense d'inscription au bulletin n° 2 du casier judiciaire. La juridiction a observé qu'une amende d'un montant supérieur ou égal à 30 000 €, de même qu'une mention au casier judiciaire, aurait entraîné l'exclusion de la société Bouygues de tous les marchés publics. Entre une peine « atomique » et une peine dérisoire, le juge a donc été contraint de retenir la seconde.

¹ Le GIE Flamanville Armatures.

Le pourvoi de la société contre cette décision a été rejeté, après renvoi d'une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne², par un arrêt du 12 janvier 2021 de la chambre criminelle de la Cour de cassation³, de sorte que la condamnation pénale est aujourd'hui définitive.

2.- C'est dans le contexte de cette procédure qu'ont été mises en œuvre les règles relatives à la solidarité financière du donneur d'ordre.

L'article L. 8222-2 du code du travail dispose que toute personne condamnée pour avoir recouru directement ou par personne interposée aux services de celui qui exerce un travail dissimulé et, plus généralement, toute personne devant vérifier que son cocontractant s'acquitte du respect de ses obligations sociales et fiscales, est tenue solidairement avec celui qui a fait l'objet d'un procès-verbal pour délit de travail dissimulé au paiement des impôts, taxes et cotisations obligatoires ainsi que des pénalités et majorations dus par celui-ci au Trésor ou aux organismes de protection sociale.

L'article 1724 *quater* du CGI rappelle cette règle, pour ce qui concerne les impôts et les sanctions fiscales.

On se souvient enfin que, par la décision n° 2015-479 QPC du 31 juillet 2015, *Sté Gecop*, le Conseil constitutionnel a déclaré les dispositions de l'article L. 8222-2 du code du travail conformes à la Constitution, sous réserve qu'il soit permis au donneur d'ordre de contester la régularité de la procédure, le bien-fondé et l'exigibilité des impôts, taxes et cotisations obligatoires ainsi que des pénalités et majorations y afférentes au paiement solidaire desquels il est tenu (cons. 14).

En l'espèce, à l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a adressé à la société Atlanco une proposition de rectification du 30 septembre 2014 puis mis en recouvrement, le 31 mars 2015, des rappels de TVA, de taxe d'apprentissage, de contribution à la formation professionnelle continue, d'impôt sur les sociétés, de CVAE et de retenue à la source relative aux bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères.

En l'absence de paiement par la société Atlanco, l'administration fiscale a informé la société Bouygues TP, par lettre du 4 août 2016, qu'en application de l'article 1724 *quater* du CGI, ayant fait l'objet d'un procès-verbal pour recours à un travail dissimulé, elle était solidairement tenue au paiement des sommes réclamées à Atlanco, au *pro rata* du chiffre d'affaires réalisé par ce sous-traitant avec son donneur d'ordre, conformément à l'article L. 8222-3 du code du travail⁴. Elle lui a alors notifié, le 12 septembre 2016, un avis de mise en recouvrement portant sur une somme de 2 163 925 €.

La société Bouygues TP a réclamé en soulevant ensemble, comme la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel l'y autorise, des moyens relatifs à la régularité de la procédure d'imposition suivie à l'égard de la société Atlanco et des moyens relatifs au bien-fondé des impositions mises à la charge de cette dernière.

² Cass. Crim., 8 janv. 2019, n° 17-82.553 ; CJUE, 4 mai 2020, *Bouygues Travaux Publics*, C-17/19.

³ n° 17-82.553.

⁴ Ce *pro rata* étant de 37,69% pour l'exercice 2010 et de 44,80% pour l'exercice 2011.

Après rejet de sa réclamation, elle a porté le litige – qui a donc la nature d'un contentieux de recouvrement – devant le tribunal administratif de Caen, qui a fait droit à sa demande de décharge de l'obligation de paiement solidaire au motif que les avis de mise en recouvrement du 31 mars 2015 n'avaient pas été régulièrement notifiés à Chypre à la société Atlanco.

Saisie toutefois d'un appel du ministre de l'économie, des finances et de la relance, la cour administrative d'appel de Nantes a annulé ce jugement par un arrêt du 9 septembre 2021 et remis la somme de 2 163 925 € à la charge de la société Bouygues TP qui se pourvoit en cassation.

3.- Un premier lot de moyens concerne l'arrêt attaqué en tant qu'il a écarté les moyens de la société requérante tirés de l'irrégularité de la procédure d'imposition suivie à l'égard de la société Atlanco.

3.1.- La société soutient que la cour a entaché son arrêt d'erreur de droit et d'insuffisance de motivation en jugeant que cette dernière s'était vu régulièrement notifier, à l'adresse de son siège à Nicosie (Chypre), les deux avis de mise en recouvrement du 31 mars 2015, alors que le pli supposé contenir ces avis, qui n'a pas été distribué, a été retourné à l'administration fiscale, sans qu'un accusé de réception ni aucun avis de mise en instance n'ait été produit.

Les juges d'appel ont rappelé qu'aux termes de l'article R. 256-2 du LPF : « *Lorsque le comptable poursuit le recouvrement d'une créance à l'égard de débiteurs tenus conjointement ou solidairement au paiement de celle-ci, il notifie préalablement à chacun d'eux un avis de mise en recouvrement (...)* » avant d'énoncer, en reproduisant le motif de votre décision *M. Palaprat*⁵, que la garantie que constitue, pour le Trésor public, l'existence de débiteurs tenus solidairement au paiement d'une créance fiscale ne peut être mise en œuvre, lorsqu'il existe un débiteur principal de l'impôt ou de la pénalité fiscale qui est le contribuable, que si cette créance a été régulièrement établie à son égard et, en particulier, s'il a été destinataire d'un avis de mise en recouvrement régulièrement notifié dans le délai de reprise.

Les juges d'appel ont ensuite rappelé les règles applicables à la notification des AMR, notamment lorsqu'elle intervient par lettre recommandée, avant d'énoncer que, lorsqu'un avis de mise en recouvrement est adressé au siège d'une société domiciliée à l'étranger, la preuve de la notification régulière de l'AMR peut être établie par tout mode de preuve présentant des garanties équivalentes à celles prévues pour un envoi à une société domiciliée en France. Ce motif n'est pas la reprise d'un précédent, mais semble plutôt transposer ou adapter la solution, pragmatique, retenue par un arrêt *Sté MDS Promotion* de 2014⁶ par lequel vous avez admis la possibilité de recourir à des modes de preuve présentant une garantie équivalente à un envoi postal opéré depuis l'étranger.

Puis, les juges d'appel ont examiné minutieusement, au point 6 de l'arrêt, les éléments qui leur étaient soumis par le ministre, dont certains avaient été produits pour la première fois en appel, pour établir que, contrairement à ce qu'avaient retenu les premiers juges, la notification des AMR avait été régulière.

⁵ 8^{ème} et 3^{ème} SSR, 9 déc. 2015, n° 367310, T. p. 623.

⁶ 8^{ème} et 3^{ème} SSR, 15 oct. 2014, n° 368927, T. p. 599.

Ils ont relevé :

- que l'administration avait adressé deux AMR à l'adresse du siège de la société Atlanco à Chypre qui figurait sur le procès-verbal de travail dissimulé dressé par l'Urssaf en juillet 2011 et sur le contrat d'emploi de travail intérimaire du 31 mars 2010 signé entre Bouygues TP et Atlanco ;
- que ce pli, retourné à l'administration, mentionnait le motif de non-distribution, les services postaux chypriotes ayant coché la case « *unclaimed* » (non réclamé) ;
- que le ministre produisait un document des services postaux chypriotes précisant que deux tentatives de distribution infructueuses avaient été effectuées à deux semaines d'intervalle, les 30 avril et 26 mai 2015 ;
- que le pli retourné portait en outre la mention « *Registered* » et la date du 30 avril 2015, alors que le ministre produisait un courrier d'envoi d'une mise en demeure qui avait été réceptionné par la société Atlanco le 27 août 2013 et qui porte cette même mention « *Registered* » ainsi que la date manuscrite du 27 août 2013 sur l'avis de réception, ce qui confirmait que la mention « *Registered* » accompagnée d'une date correspondait à une date de présentation.

La cour en a déduit la notification régulière des AMR.

La société requérante lui reproche tout d'abord d'avoir omis de constater qu'un avis de passage et de mise en instance du pli avait été établi.

Elle rappelle que, pour la notification d'une lettre recommandée contre signature en France, vous vous référez à la réglementation postale qui prévoit qu'en cas d'absence du destinataire du pli, le préposé du service des postes doit, en premier lieu, porter la date de vaine présentation sur le volet « preuve de distribution » de la liasse postale, en deuxième lieu, détacher de la liasse l'avis de passage et y mentionner le motif de non distribution, la date et l'heure à partir desquelles le pli peut être retiré au bureau d'instance et le nom et l'adresse de ce bureau, en troisième lieu, déposer l'avis ainsi complété dans la boîte aux lettres du destinataire et, enfin, reporter sur le pli le motif de non distribution et le nom du bureau d'instance (10^{ème} et 9^{ème} ssr, 20 mars 2017, *Min. c/ M. et Mme Cotart*, n° 392213).

Toutefois, appliquer telle quelle la réglementation postale française à Chypre n'est pas justifié et la cour, qui a suffisamment motivé son arrêt, a eu raison de se borner à rechercher, à la lumière des pièces et attestations produites, si la société Atlanco devait être regardée comme ayant fait l'objet de tentatives de distribution du pli par le service postal chypriote d'une nature équivalente à celle qu'aurait réalisé le service postal français pour un envoi en France.

Contrairement à ce que soutient la société Bouygues TP dans une deuxième branche du moyen, la cour n'a pas non plus commis d'erreur de droit en jugeant que les commentaires administratifs publiés au BOI-REC-PREA-10-10 n'étaient pas invocables sur le fondement des dispositions de l'article L. 80 A du LPF, dans sa rédaction issue de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008.

Si, en vertu de ce texte, sont opposables à l'administration les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt, les instructions et circulaires relatives à la procédure d'établissement de l'impôt ou des pénalités fiscales, en revanche, ne le sont pas.

Vous avez ainsi jugé que, dès lors qu'un AMR est l'acte par lequel l'administration établit sa créance sur le contribuable et rend celle-ci exigible, sans pour autant constituer un acte de poursuite, une instruction portant sur les mentions devant figurer sur ce document est relative à la procédure d'établissement de l'impôt ou des pénalités fiscales, et non au recouvrement de l'impôt (3^{ème} et 8^{ème} chr, 11 déc. 2020, *Sté BNP Paribas*, n° 421084, T. pp. 671-683).

La société reproche encore à la cour d'avoir méconnu son office et commis une erreur de droit en jugeant qu'elle devait être regardée comme ayant abandonné son argument, soulevé devant le tribunal administratif, tiré de ce qu'il n'était pas établi que le pli comportait bien les deux AMR, et non un seul.

La cour a rappelé, sur cette amusante question de procédure, que le ministre, sûr de son fait, avait adressé le pli scellé au tribunal administratif de Caen par un envoi du 1^{er} aout 2019 afin que son contenu puisse le cas échéant être vérifié et elle a relevé que la société Bouygues TP n'avait pas, à la suite de cette transmission, demandé l'ouverture du pli au tribunal ou à la cour, ce dont elle a déduit l'abandon de cette ligne d'argumentation.

Ces motifs ne recèlent à nos yeux aucune erreur de droit ni méconnaissance par le juge du fond de son office. Les parties ont, sauf erreur, accès aux pièces de la procédure, à toutes les pièces de la procédure, y compris celles déposées en original au greffe, en format papier, par l'intermédiaire de leurs avocats, qui pouvaient ouvrir le « pli mystère » eux-mêmes ou en demander l'ouverture au greffe ou à la cour, ce qu'ils n'ont pas fait.

3.2.- Un dernier moyen relatif à la régularité de la procédure d'imposition, soulevé sous l'angle de l'erreur de droit et de l'erreur de qualification juridique des faits, se rattache à l'obligation faite à l'administration de communiquer au débiteur solidaire d'une imposition les pièces de la procédure intéressant le débiteur principal.

Le cadre a été posé par votre avis contentieux *Sté BT Zimat* (8^{ème} et 3^{ème} chr, 6 juin 2018, n° 418863, rec. p. 250, à nos concl.).

Tirant les conséquences de la décision du Conseil constitutionnel dans l'affaire *Sté Gecop*, vous avez retenu que, lorsque l'administration adresse un AMR à une personne recherchée en paiement solidaire sur le fondement de l'article 1724 *quater* du CGI, cet avis doit comporter les indications prescrites par l'article R. 256-1 du LPF, afin de lui permettre d'obtenir, à sa demande, la communication des documents mentionnés dans cet AMR ainsi que de tout document utile à la contestation de la régularité de la procédure, du bien-fondé et de l'exigibilité des impôts, taxes et cotisations obligatoires ainsi que des pénalités et majorations correspondantes au paiement solidaire desquels il est tenu.

La société Bouygues s'était plainte de n'avoir pas obtenu l'intégralité des pièces relative à la procédure d'imposition du débiteur principal. Elle mentionnait, en particulier, deux courriels de la société Atlanco mentionnés dans la proposition de rectification du 31 septembre 2014 adressée à cette dernière ainsi qu'un troisième courriel de la société Atlanco

qui était mentionné dans un mémoire de l'administration fiscale en première instance et ne lui a pas été transmis.

Au point 11 de l'arrêt attaqué, la cour a commencé par poser que *« si le débiteur solidaire doit pouvoir avoir accès aux éléments de la procédure d'imposition du débiteur principal utiles à sa défense, ce principe n'implique pas que l'administration soit tenue d'adresser à la société l'ensemble des documents cités dans la proposition de rectification ou dans ses écrits devant le tribunal administratif, dès lors que ces documents ne sont pas utiles à la défense du débiteur solidaire »*.

Puis la cour a jugé que la société Bouygues TP s'en tenait à une position de principe relative à l'obligation de transmission exhaustive de tous les éléments de procédure, sans contester le fait que ces trois courriels n'étaient pas utiles à sa défense, ainsi que le soutenait le ministre. Elle a ajouté qu'au demeurant, la proposition de rectification mentionnait en page 5 la teneur précise du courriel du 2 septembre 2013 et du courriel 17 septembre 2013 et que l'administration fiscale avait produit devant les premiers juges le courriel du 6 septembre 2013 ainsi que celui dit du « 3 octobre 2013 » qui était en réalité le courriel du 16 octobre 2016.

La requérante fait valoir qu'elle n'avait pas à supporter la charge de prouver le caractère utile à sa défense de pièces dont, par définition, elle ne disposait pas. Elle soutient également que la communication s'entend de la remise des pièces originales et non d'une référence à ces pièces dans un autre document élaboré par le service vérificateur.

Nous croyons toutefois que la cour a bien raisonné en se demandant si les trois courriels dont la société Bouygues TP se plaignait de n'avoir pas reçu communication présentaient, objectivement, un intérêt pour sa défense. Il ressort des termes mêmes de votre avis *BT Zimat* que seule la communication de documents « utiles » est exigée. Il n'en va pas différemment en matière de communication de documents ou renseignements provenant de tiers au sens de l'article L. 76 B du LPF, le contribuable n'ayant droit qu'à obtenir communication des documents et renseignements ayant servi à établir l'imposition.

Or devant vous, la société requérante ne soutient pas que les juges d'appel auraient dénaturé les courriels en question en estimant qu'ils n'avaient pas servi à fonder les rectifications. C'est donc sans commettre d'erreur de droit ni d'erreur de qualification juridique qu'ils en ont déduit que la société n'avait été privée d'aucune des garanties légales des exigences constitutionnelles qui entourent la mise en cause du débiteur solidaire.

4.- Nous pouvons en venir aux moyens qui critiquent l'arrêt en tant qu'il a statué sur le bien-fondé des impositions mises à la charge de la société Atlanco.

La cour s'est intéressée successivement à l'impôt sur les sociétés puis à la TVA, en se plaçant successivement au regard du droit interne puis au regard du droit international, convention fiscale franco-chypriote d'un côté, droit de l'Union européenne de l'autre.

Enfin la cour a pris parti sur une intéressante question de double imposition.

4.1.- Une première critique porte sur l'application du principe de territorialité de l'IS. La requérante soutient d'abord que la cour a commis une erreur de droit et insuffisamment

motivé son arrêt en jugeant que l'administration démontrait l'existence d'une entreprise exploitée en France au sens du I de l'article 209 du CGI.

Pour aboutir à cette conclusion, l'administration faisait valoir les éléments suivants :

- i) des personnels d'Atlanco étaient intervenus sur le site de l'EPR de Flamanville, afin d'effectuer des travaux pour le compte de Bouygues, les travailleurs concernés étant restés plus d'un an sur place ;
- ii) leurs contrats de travail étaient signés sur place en France, sans qu'il soit permis de savoir d'où provenaient les documents administratifs transmis par fax ;
- iii) le contrat signé entre Bouygues TP et Atlanco prévoyait la mise à disposition d'un chef de chantier principal, de trois chefs de chantier, de trois assistants chefs de chantier, et de quinze équipes, composées chacune d'un chef d'équipe et de cinq coffreurs ;
- iv) ce contrat prévoyait en outre la mise à disposition d'un coordinateur administratif francophone dont la mission était d'accueillir les travailleurs, de rechercher des moyens de locomotion, d'encadrer le personnel mis à disposition, notamment par le pointage des heures et la retransmission de ces informations au siège pour facturation, et de faire l'interface avec la société Bouygues TP.

Le pourvoi reproche à la cour d'avoir omis de constater que l'entreprise exploitée en France disposait d'une autonomie de gestion par rapport au siège chypriote.

Mais cette critique manque en fait car la cour a bien conclu à l'existence d'un « établissement autonome en France ».

Les faits ne sont pas critiqués pour le surplus et nous avouons garder dans un coin de notre tête les motifs de la décision définitive des juges répressifs, appuyés sur la constatation matérielle de l'absence complète d'activité de la société Atlanco Limited, à Chypre ou au siège de sa mère en Irlande, l'entreprise exerçant son activité de recrutement de main d'œuvre intérimaire à partir de bureaux non dotés de la personnalité morale, situés dans des pays d'Europe de l'Est.

4.2.- Sur le terrain conventionnel, la cour a tenu un raisonnement principal et un raisonnement subsidiaire.

Elle a d'abord rappelé les stipulations de deux articles de la convention conclue le 18 décembre 1981 entre la France et Chypre en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, à savoir :

- d'une part, son article 7, qui donne compétence à l'Etat de la résidence d'une entreprise pour imposer les bénéfices, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé ;
- d'autre part, son article 5, dont le § 1 précise que l'expression "établissement stable" désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité et dont le § 3 énonce qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois.

La cour a retenu – c’est sa position principale – que les éléments mis en avant pour établir l’existence d’une entreprise exploitée en France au sens de la loi fiscale établissaient l’existence d’un chantier de construction constituant un établissement stable en France, et ne pouvaient être regardés comme emportant la simple mise à disposition de personnel.

Mais elle a aussi retenu – c’est la position subsidiaire – que la société Atlanco devait être regardée comme ayant disposé d’une installation fixe d’affaires en France sur le lieu du chantier de l’EPR de Flamanville.

La requérante soutient que la cour a entaché son arrêt d’erreur de droit, d’erreur de qualification juridique des faits et d’insuffisance de motivation en se fondant sur ce que l’organisation en France de la société Atlanco était assimilable à un chantier de construction, alors que l’activité d’Atlanco n’était pas la construction, mais la fourniture d’un service de mise à disposition de personnel.

Cette critique paraît fondée. Certes, les travailleurs recrutés par Atlanco étaient mis à disposition pour travailler sur un authentique chantier de construction. Mais ce n’est pas à l’EPR qu’il faut s’intéresser, c’est à l’existence d’un établissement de chantier de la société Atlanco. Or, au point 18 de son arrêt, la cour n’a mis en avant que la fourniture de main d’œuvre, sans établir qu’elle aurait disposé d’installations physiques de chantier ou de moyens matériels de la nature de ceux qu’on trouve sur un chantier.

Le ministre reconnaît d’ailleurs le bien-fondé du moyen de cassation mais vous invite à valider l’approche subsidiaire et confirmer l’analyse de la cour quant à l’existence d’une installation fixe d’affaires.

Pour identifier une telle installation, la cour a relevé les éléments suivants :

- les contrats de mission du personnel étaient signés en France, par la représentante légale de la société Atlanco en France, qui fournissait également les bulletins de paie et signait divers documents justificatifs transmis à l’administration française ;
- les contrats-cadre de mise à disposition de personnel sur le site de Flamanville ont été signés entre Atlanco et les sociétés chargées de la réalisation des travaux, dont Bouygues TP, à Flamanville ;
- de nombreux contrats et de nombreuses factures avaient été saisis sur place par l’autorité judiciaire dans le cadre de l’enquête de police judiciaire ;
- étaient présents sur place un chef d’équipe, un chef de chantier et un coordinateur administratif habilité par Atlanco, dont le rôle consistait à accueillir les travailleurs, rechercher de moyens de locomotion pour les acheminer sur site et enregistrer hebdomadairement les heures de travail à partir d’un registre de pointage ;
- la société Atlanco disposait à titre permanent en France d’un « responsable opérationnel » et d’un « chef des ventes », ce dernier ayant décrit son emploi

comme consistant à démarcher des entreprises françaises en vue de mettre à leur disposition du personnel.

La société soutient que la cour a commis une erreur de droit et n'a pas suffisamment motivé sa décision car elle s'est abstenue de désigner le local qui aurait permis d'identifier une installation fixe d'affaires.

Il est certain que vous faites dépendre l'existence d'une telle installation de la disposition, à un titre quelconque, d'un local permanent en France, quel qu'il soit : il peut s'agir d'un chalet à la montagne (10^{ème} et 9^{ème} chr, 18 oct. 2018, *Sté Aravis Business retreats Ltd*, n° 405468, T. p., concl. E. Crépey), de dépendances comprises dans l'enceinte d'un aéroport (3^{ème} et 8^{ème} ssr, 31 juil. 2009, *Min. c/ Sté Swiss International Air Lines AG*, n° 297933, rec. p. 336), de bureaux situés dans les bureaux d'une autre entreprise (8^{ème} et 3^{ème} chr, 31 mars 2017, *Gammal*, n° 389577, RJF 2017 n° 538, à nos concl.), d'un domicile particulier (10^{ème} et 9^{ème} ssr, 2 nov. 2011, *M. et Mme Prouvez*, n° 312408, RJF 2012 n° 60) ou, comme nous l'avons vu récemment dans une affaire dans laquelle était en cause, déjà, une activité de placement de salariés polonais par une société polonaise auprès d'entreprises françaises, de simples chambres d'un résidence hôtelière (8^{ème} ch. (na), 4 mai 2021, *Sté Akcja Job SP Zoo*, n° 440122, RJF 2021 n° 905, à nos concl. C905).

En l'espèce, la cour s'est référée à la présence de représentants permanents « sur le site de Flamanville » et c'est peut-être, en effet, un peu limite...

Il aurait suffi d'un bureau, d'une baraque de chantier ou d'un bungalow habituellement occupé par le représentant légal en France d'Atlanco pour qu'il n'y ait rien à redire à ces motifs.

Mais ici, il est à craindre que l'absence de désignation du local depuis lequel l'activité était exercée s'explique par une confusion entre l'activité d'Atlanco, qui porte sur la mise à disposition de personnel, et l'activité du personnel mis à disposition par cette dernière, ledit personnel travaillant sur le site de l'EPR de Flamanville.

Toutefois, nombre de conventions fiscales prévoient – et la franco-chypriote ne déroge pas à la règle, comme le montre son article 5, § 5 – qu'en l'absence d'une installation fixe d'affaires, une entreprise peut néanmoins avoir un établissement stable au lieu où elle est représentée par un agent qui traite des contrats en son nom. Ce critère alternatif, que vous avez déjà rencontré (9^{ème} et 10^{ème} ssr, 12 déc. 2014, *Sté Findlux*, n° 356870), est celui de l'agent dépendant.

La convention stipule ici que, « lorsqu'une personne, autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant (...), agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet Etat pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise ».

Or nous l'avons dit, la cour a pointé le fait que les contrats-cadre liant Bouygues et les autres entreprises chargées de la construction de l'EPR et la société Atlanco avaient été signés à Flamanville, par des représentants permanents en France d'Atlanco habilités par cette dernière, donc dépendants de cette dernière.

Nous pensons donc que vous pourrez, si vous estimez comme nous que la qualification d'installation fixe d'affaires ne pouvait être retenue, substituer celle, qui repose sur des appréciations de fait de la cour non critiquées par un moyen de dénaturation, d'agent dépendant.

4.3.- Vous pourrez ensuite écarter le moyen tiré de ce que la cour aurait méconnu la portée des écritures de la société Bouygues TP en jugeant qu'elle ne contestait pas que la société Atlanco disposait d'un établissement stable en France au sens de l'article 259 du CGI. Le cap de la dénaturation n'est en effet pas atteint, car la société s'était contentée d'un renvoi à ses développements en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, alors qu'elle avait elle-même rappelé que la définition de l'établissement stable TVA est distincte.

5.- Il vous restera à prendre parti sur une question originale, importante par son enjeu financier et intéressante d'un point de vue théorique, au regard du principe de la distinction des contentieux.

La société Bouygues TP soutient que la cour a commis une erreur de droit en jugeant, au point 24 de son arrêt, que la circonstance qu'elle ait acquitté, par le mécanisme de l'auto-liquidation, une quote-part de la TVA mise à la charge de la société Atlanco, ne faisait pas obstacle à ce qu'elle soit poursuivie en paiement solidaire de la TVA mise à la charge de la société Atlanco.

Pour bien comprendre la position du problème, il convient de rappeler qu'en vertu du 2 de l'article 283 du CGI, lorsque des prestations de services dont le lieu est situé en France sont fournies par un assujetti qui n'est pas établi en France, la taxe doit être acquittée par le preneur. La société Bouygues TP avait considéré que les prestations de mise à disposition de personnel que lui fournissait Atlanco relevaient de ce régime d'auto-liquidation, dès lors que son prestataire n'était pas établi en France. Elle a donc auto-liquidé la TVA.

Devant les juges du fond, Bouygues TP a fait valoir qu'elle était en droit de compenser les montants mis à sa charge en tant que débitrice solidaire d'Atlanco avec les montants de TVA auto-liquidés et c'est cette revendication que la cour a repoussée, à notre avis pour de justes motifs.

Le litige est en effet, nous l'avons rappelé en introduction, un litige de recouvrement. Bouygues demandait à être déchargée de l'obligation de payer en tant que débiteur solidaire et vous observerez que le tribunal administratif de Caen, lorsqu'il a accueilli la demande, ne s'y est pas trompé, puisqu'il a déchargé la société de la somme « mise à sa charge en tant que débiteur solidaire de la société Atlanco Limited ».

Certes, notre litige de recouvrement est un peu spécial car la « garantie *Gecop* » conduit à autoriser le débiteur solidaire à soulever, à l'intérieur de cette catégorie particulière de contentieux, des moyens d'assiette : ceux dont nous avons parlé jusqu'à présent. Mais cela ne transforme pas sa nature véritable.

Ce que demande donc Bouygues TP depuis le début du contentieux, c'est de ne pas payer, en tant que débiteur solidaire, l'impôt dont Atlanco est le débiteur principal.

Si, dans ce cadre, la société Bouygues TP se prévalait de ce qu'elle avait, à tort, auto-liquidé la TVA dont elle se croyait redevable en application des dispositions du 2 de l'article

283, il nous paraît clair que cette contestation-là relève d'un litige d'assiette distinct et implique, conformément aux principes les mieux établis de la procédure fiscale, la présentation d'une réclamation préalable, dans les délais prévus par l'article R. 196-1 du LPF, le délai courant, à notre avis, au plus tard à compter de l'événement que constitue la notification d'un AMR en tant que débiteur solidaire ou la lettre d'avertissement précédant la notification de cet avis.

L'identité totale ou partielle des montants ne doit donc pas tromper, et pas davantage la circonstance qu'en matière de TVA, il convient de raisonner par opération.

Nous avons bien deux objets fiscaux distincts : d'une part, une dette de TVA d'Atlanco, certaine et exigible, dont la contestation par Bouygues TP relève d'un litige de recouvrement et, d'autre part, une probable créance de restitution de Bouygues TP, au titre de la TVA auto-liquidée, qui ne constitue cependant pas une dette certaine et exigible du Trésor public, en l'absence de réclamation d'assiette.

PCMNC au rejet du pourvoi de la SA Bouygues TP, ensemble la demande qu'elle a présentée au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.