

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteure publique

Cette affaire vous permettra de clarifier les règles de territorialité applicables à deux taxes assises sur les rémunérations, lorsque celles-ci sont versées par des sociétés étrangères à des travailleurs exerçant leur activité en France : la participation des employeurs à l'effort de construction (PEEC) et la participation à la formation professionnelle continue (PFC), ainsi que, par voie de conséquence, les règles applicables à la taxe sur les salaires.

Vous avez en effet jugé que le champ d'application de ces participations est identique à celui de la taxe sur les salaires, instituée par l'article 231 du CGI, ces impositions étant dues par les « *employeurs établis en France* » à raison des rémunérations versées aux salariés qu'ils emploient (8 avril 2013, min. c/ SARL Pétroservice, n° 346808, aux tables et à la RJF 7/13 n° 721). S'il est acquis qu'elle n'est pas aussi exigeante que celle de l'établissement stable en matière d'IS, il faut reconnaître que la notion d'employeur établi en France, consacrée par votre décision de Plénière du 30 juin 1982, *Centre expérimental de recherche et d'études du bâtiment et des travaux publics* (au rec. et à la RJF 8-9/82 n° 775) n'est, pour reprendre les mots du président Fouquet¹, pas d'une netteté parfaite.

C'est ce flou qui a donné naissance au présent litige.

1. La société de droit britannique Easyjet Airline Company Ltd exerce une activité de transporteur aérien sur le territoire français par l'intermédiaire de trois bases d'exploitation situées dans les aéroports de Roissy-Charles de Gaulle, d'Orly et de Lyon, auxquelles sont rattachés environ 400 personnels navigants. Elle dispose en outre d'une succursale à Paris, à laquelle est affectée une équipe d'une dizaine de salariés, dédiée à la gestion des personnels navigants et chargée notamment de veiller à la correcte application du droit du travail² et du droit social français³. Par une décision de rescrit du 9 novembre 2009,

¹ Conclusions sur l'affaire *Office national du tourisme de Norvège*, citée *infra*.

² Applicable en vertu de l'article 1^{er} du décret n° 2006-1425 du 21 novembre 2006 relatif aux bases d'exploitation des entreprises de transport.

³ En vertu d'un accord signé en mars 2007 entre le CLEISS (organisme en charge des relations internationales pour l'Urssaf) et les autorités britanniques.

l'administration fiscale française a estimé que la société Easyjet ne possédait pas en France d'installation fixe d'affaires ni de représentant permanent susceptibles de constituer un établissement stable, au sens de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968, pour son activité de transport aérien et n'était donc pas passible de l'IS en France à ce titre. Elle a en revanche regardé la succursale parisienne comme un tel établissement stable, au titre de son activité de gestion administrative et sociale du personnel.

A la suite d'une vérification de sa comptabilité au titre des exercices clos de 2008 à 2010, l'administration fiscale a notifié à la société Easyjet des rectifications en matière de PEEC et de PFC. Alors que la société n'avait jamais été assujettie à la première de ces participations et avait déclaré uniquement les rémunérations versées au personnel de sa succursale parisienne au titre de la seconde, l'administration fiscale a considéré qu'elle était redevable de ces impositions à raison de l'ensemble des rémunérations versées à ses salariés français, personnel navigant compris.

Après une demande infructueuse auprès du tribunal administratif de Montreuil pour obtenir la décharge de ces participations⁴, la société Easyjet a obtenu gain de cause devant la cour administrative d'appel de Versailles par un arrêt contre lequel le ministre se pourvoit régulièrement en cassation.

Pour se déterminer les juges de première instance comme les juges d'appel ont recherché si le bureau parisien de la société Easyjet, chargé de la gestion administrative du personnel navigant, disposait ou non d'une autonomie vis-à-vis du siège social de l'entreprise, basé à Luton, au Royaume-Uni. Le tribunal a estimé que tel était le cas, en se fondant sur la présence d'installations fixes de l'entreprise dans les aéroports français, sur la circonstance que le personnel navigant était soumis au droit du travail français et sur le fait que la succursale parisienne, bien que ne procédant ni à l'embauche, ni au licenciement de ces salariés, mettait en œuvre la politique de gestion du personnel décidée par le siège. A l'inverse, la cour a estimé que la succursale française avait un simple rôle d'intermédiaire entre le siège et le personnel navigant, sans pouvoir de décision autonome, et que l'activité opérationnelle de transport aérien développée sur le territoire français était dépendante des directives du siège britannique.

C'est le critère de l'autonomie de l'entité française, aussi bien pour ses aspects relatifs à la gestion du personnel que pour ceux ayant trait à l'exploitation commerciale de l'entreprise, qui a donc, à chaque fois, déterminé les juges du fond. Et le ministre soutient précisément, à l'appui de son pourvoi, que la cour de Versailles a commis une erreur de droit en se fondant sur ce critère, dont elle soutient qu'il n'est pas exigé par votre jurisprudence. La société Easyjet, naturellement, combat cette thèse avec force.

⁴ Le jugement et les conclusions contraires de S. Humbert ont été publiés à la RJF 1/17, n° 26.

2. Pour apprécier les mérites du pourvoi, il vous faut donc vous pencher sur les fondations de votre jurisprudence, s'agissant de la détermination des règles de territorialité en matière de taxe sur les salaires et de participations des employeurs⁵.

2.1. Celles-ci n'ont jamais fait l'objet d'une théorisation très précise, alors que l'article 231 du CGI ne comporte aucune précision à ce sujet. Leur définition par référence à la notion d'employeur établi en France a, pour la première fois, été énoncée dans une circulaire n° 2261 de l'administration fiscale du 11 mai 1950. La décision de Plénière *CEBTP*, qui concernait une entreprise ayant son siège en France et employant des salariés expatriés, la consacre, sans toutefois en préciser les contours et, notamment, sans reprendre à son compte le critère d'une « certaine autonomie » mentionné par la doctrine. Votre commissaire du gouvernement J. F. Verny estimait que la solution procédait de la simple application du principe général de territorialité de l'impôt. Définir les règles de territorialité d'un impôt par rapport au lieu d'établissement des personnes qui en sont redevables n'a pourtant rien d'automatique. Si ce principe s'applique en matière d'IS, les règles de territorialité en matière de TVA⁶ sont, pour partie, définies par référence au lieu de réalisation de l'opération imposable – lieu de livraison d'un bien⁷ ou au lieu d'établissement du preneur assujetti d'une prestation de services, qui n'en est pas nécessairement le redevable⁸.

Il nous semble qu'il n'aurait pas été illogique de fonder les règles de territorialité de la TS par référence au lieu d'accomplissement des opérations imposables, c'est-à-dire, le versement de rémunérations salariées. En effet, le versement forfaitaire de 5% sur les salaires, rebaptisé taxe sur les salaires en 1968¹⁰, a été créé à l'occasion de la réforme de l'IR de 1948, qui a remplacé les impôts cédulaires sur les différentes catégories de revenus par une taxe proportionnelle unique, à laquelle s'ajoutait une surtaxe progressive frappant l'ensemble des revenus¹¹. Si les salaires et les pensions ont été exemptés de cette taxe proportionnelle, ils ont été soumis à la place au versement forfaitaire. Et l'employeur, qui s'acquittait avant 1948 du paiement de l'impôt cédulaire au nom de ses salariés a naturellement été désigné comme le

⁵ La question est également régie par certaines conventions fiscales bilatérales. La convention franco-britannique règle uniquement la question de la taxe sur les salaires, et non des participations assises sur les rémunérations et prévoit que la TS est régie par les dispositions de la Convention applicables aux bénéfices des entreprises.

⁶ Si les employeurs assujettis à la TVA sont, totalement ou partiellement, dispensés de la taxe sur les salaires (v. *infra*), les règles de territorialité en matière de TS ne sont aucunement déterminées par celles qui s'appliquent en matière de TVA, dans la mesure notamment, où les bases d'imposition ne sont pas les mêmes (CE, 21 décembre 2007, SASP Football club de Metz, n° 295646, au rec. et à la RJF 3/08 n° 300, concl. P. Collin BDCF 3/08 n° 37).

⁷ Articles 258 et s. du CGI.

⁸ Articles 259 et s. du CGI.

⁹ V. s'agissant au sujet des règles de territorialité de la TVA en matière de prestations de services, plén. 11 décembre 2020, min. c/ Sté Conversant International Ltd, n° 420174, au rec. et à la RJF 2/21 n° 196 et la chronique de G. de la Taille Lolainville, « Juste imposition des services numériques : l'établissement stable peut être assez souple » dans le même numéro.

¹⁰ Par l'article 39 de la loi n° 66-10 du 6 janvier 1966, qui ne modifie pas les règles d'assiette, de calcul ou de recouvrement de cette imposition mais uniquement sa dénomination ainsi que son affectation.

¹¹ Article 70 du décret n° 48-1986 du 9 décembre 1948.

payeur de cette nouvelle imposition. On voit donc bien qu'historiquement, cette taxe avait vocation à s'appliquer à l'ensemble des salaires imposables à l'IR en France, quelle que soit la nature de l'installation en France de l'employeur. Cette logique initiale s'est toutefois estompée au gré des réformes, la taxe sur les salaires ayant été maintenue lors de la suppression de la part proportionnelle de l'IR en 1959¹², puis lors de la suppression de la réduction de 5% de l'IR applicable aux salaires en 1972, la taxe sur les salaires devenant alors un pur impôt de rendement, à la logique économique incertaine.

Et bien que la TS ait atteint un âge vénérable et qu'elle ait été réformée à plusieurs reprises, le législateur n'a jamais cru bon de remettre en cause les règles jurisprudentielles, issues de votre décision *CEBTP*, qui déterminent son champ d'application. Tel n'a notamment pas été le cas lorsqu'il a procédé en 2002 à une réforme de l'assiette de la TS¹³, pour l'aligner sur celle des cotisations sociales¹⁴, comme vous l'avez d'ailleurs vous-mêmes souligné, dans votre décision précitée *SARL Pétroservice* de 2013.

2.2. Vous auriez aussi pu envisager de retenir des règles de territorialité différentes pour la taxe sur les salaires et pour la participation des employeurs à l'effort de construction ou à la formation professionnelle continue.

En effet, la PEEC, prévue à l'article 235 *bis* du CGI, a pour objet de faire contribuer les employeurs au financement du logement des salariés, ceux d'entre eux qui investissent directement en faveur du logement de leur personnel en étant exonérés (art. L. 313-1, 3^e al. du code de la construction et de l'habitation). Quant à la PFC, prévue à l'article 235 *ter* C du CGI, elle a pour objet de financer les actions de formation continue dont l'accès doit être assuré à l'ensemble des travailleurs et les actions directement mises en œuvre par l'entreprise au profit de ses salariés viennent en déduction du montant dont elles sont redevables (art. L. 6331-9 du code du travail et s., dans leur rédaction alors en vigueur). Il aurait donc été rationnel de prévoir une imposition des employeurs à raison des salaires versés aux personnels exerçant leur activité professionnelle en France ou soumis au droit du travail français.

Outre qu'elle aurait introduit un facteur de complexité de gestion certain pour les entreprises comme pour l'administration fiscale, dans un domaine qui n'en est déjà pas dépourvu, la loi fait obstacle à la reconnaissance d'une telle distinction, s'agissant de la PEEC, puisque l'article L. 313-1 du CCH définit les redevables de cette participation comme les employeurs assujettis à la taxe sur les salaires. Par votre décision précitée *SARL Pétroservice* du 8 avril 2013, vous avez par ailleurs exclu, aussi bien en matière de PEEC que de PFC, de retenir des règles distinctes de celles de la TS sur ce point. Relevons que la question ne se posera plus pour la PFC, qui a été fusionnée, à compter du 1er janvier 2019¹⁵, avec la taxe

¹² Article 16 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959.

¹³ Article 10 de la loi n° 2000-1352 du 30 décembre 2000 de finances pour 2001.

¹⁴ Cette assiette a, depuis, été de nouveau modifiée, pour la seule TS, par l'article 13 de la loi n° 2012-1404 du 17 décembre 2012 de financement pour la sécurité sociale, pour la seule TS, afin d'aligner son assiette sur celle, plus large de la contribution sociale généralisée applicable aux revenus d'activité.

¹⁵ Article 136 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019.

d'apprentissage, dont les règles de territorialité obéissent à un régime différent, expressément défini à l'article 1559 ter A du CGI¹⁶ (et aligné sur celui de l'IS ou de l'IR).

2.3. C'est pourquoi nous résistons à la tentation de vous proposer de renverser la perspective, pour redéfinir les règles de territorialité applicables aux participations en litige par référence au lieu d'exercice habituel de l'activité des salariés.

Relevons par ailleurs, que, si les cotisations supplémentaires mises à la charge de la société Easyjet ne sont pas négligeables puisqu'elles s'élèvent à plus de 2 millions d'euros, les enjeux financiers, pour l'Etat, d'une éventuelle modification des règles de territorialité applicables aux employeurs étrangers, apparaissent modérés. En effet, les sociétés, telles qu'Easyjet, qui sont assujetties à la TVA ne sont pas redevables de la taxe sur les salaires¹⁷ et les entreprises étrangères exerçant en France une activité exonérée de la TVA, qui correspondent essentiellement à celles du secteur bancaire et financier, nous semblent peu susceptibles d'adopter une organisation similaire à celle d'une compagnie aérienne *low cost*, qui rendrait délicate la caractérisation d'un établissement en France pour les besoins des taxes assises sur les salaires.

3. Si l'on conserve le cadre général issu de la jurisprudence CEBPT, reste à apprécier, pour les besoins de sa mise en œuvre, la pertinence de la prise en compte d'un critère d'autonomie de l'installation de l'employeur en France.

Les règles prétoriennes donnent lieu, ainsi que le relevait J.F. Verny dans ses conclusions sur l'affaire de Plénière, à un traitement dissymétrique des employeurs français et étrangers sur le terrain de la loi fiscale : alors que l'employeur français est assujéti à raison de l'ensemble des salaires versés à son personnel, quel que soit le lieu – en France ou à l'étranger - où celui-ci exerce son activité¹⁸, l'employeur étranger ne doit la taxe qu'à raison des salaires versés au personnel travaillant sur le territoire français. La doctrine administrative remédie, en pratique, à cette disparité en prévoyant que les entreprises françaises qui possèdent à l'étranger des centres d'opérations présentant un caractère de permanence suffisant et dotés d'une certaine autonomie ne sont pas redevables de la taxe sur les salaires à raison des salaires payés au personnel relevant de ces centres¹⁹.

¹⁶ A l'article 224 du CGI à la date des faits en litige.

¹⁷ En vertu de l'article 231 du CGI, la taxe sur les salaires est due par les employeurs qui ne sont pas assujettis à la TVA ou qui ne l'ont pas été sur au moins 90% de leur chiffre d'affaires au titre de l'année précédant le paiement des rémunérations. V. aussi, s'agissant de l'appréciation de la situation des employeurs étrangers au regard de l'assujettissement à la TVA : décision de rescrit du 10 juin 2008 n° 2008/13 et CAA Versailles, 5 février 2009, Société Hynix Semi Conductor UK Ltd, 06VE00036, RJF 7/09 n° 635, concl. F. Beaufays BDCF 7/09 n° 89, concernant les succursales rendant exclusivement des services à leur siège.

¹⁸ CEBTP, précitée, confirmée en dernier lieu par SARL Pétroservice, précitée. Le 2 de l'article 51 de l'annexe III au CGI l'énonce expressément.

¹⁹ BOI-TPS-TS-10-10-10, § 100, ce principe étant repris de la circulaire n° 2260 du 11 mai 1950.

3.1. Vos précédents concernent les situations des salariés détachés à l'étranger par des sociétés établies en France et des salariés exerçant sur le territoire national pour le compte d'un employeur étranger. La liste correspondant à la seconde configuration est courte et nous vous proposons de remonter dans le temps pour en faire l'inventaire.

La première décision, en date du 19 février 1969 (n° 74351, *Société spéciale d'entreprise Télé Monte-Carlo*, aux tables, précisant la décision du 13 juillet 1968, *Société Radio Monte-Carlo*, n° 61506, aux tables), concerne une société monégasque disposant en territoire français d'une station technique et d'une antenne assurant la diffusion d'émissions préparées à Monte-Carlo. Vous avez jugé, à propos du versement forfaitaire de 5% sur les salaires, que celle-ci devait être regardée comme un employeur établi en France eu égard au caractère permanent de ces installations et qu'elle était assujettie à raison des salaires versés au personnel de cette station. Comme on le voit, la règle de territorialité est fondée sur le seul critère de la présence en France d'installations par l'intermédiaire desquelles l'entreprise exerce son activité²⁰.

La seconde étape dans la construction jurisprudentielle correspond à une série de décisions, rendues de 1982 à 1984, peu après la décision de Plénière *CEBTP*²¹. Celles-ci concernent des sociétés dont le siège social était situé en Afrique, et disposant d'un bureau permanent à Paris. Vous les avez regardées comme des employeurs établis en France en relevant que le responsable du bureau parisien recrutait et payait le personnel nécessaire à son fonctionnement et que ce bureau était chargé des tâches administratives de suivi des commandes passées en Europe par la société africaine. Vous avez également précisé qu'étaient sans incidence sur la solution la double circonstance que les salaires du personnel parisien étaient remboursés par le siège social à l'étranger et que celle-ci n'était pas assujettie à l'IS en France. C'est à l'occasion de cette affaire que l'on voit poindre, en filigrane dans les conclusions de D. Léger, et sans que cela ne soit expressément affirmé dans les décisions, l'idée selon laquelle l'installation française devrait disposer d'un certain degré d'autonomie pour permettre de retenir la qualification d'employeur établi en France, qui n'était pas présente dans les décisions de 1969.

La troisième étape concerne l'Office de tourisme de Norvège. Par une décision du 18 décembre 1987, vous avez jugé que cet organisme dépendant d'un Etat étranger ne pouvait être regardé comme un employeur établi en France après avoir relevé que le personnel affecté à son fonctionnement était recruté en Norvège et payé en monnaie norvégienne (n° 59433 79634, aux tables, RJF 1/88, n° 34). Dans ses conclusions sur cette affaire, le président Fouquet estimait que la solution à adopter à l'égard de salariés opérant en France pour le

²⁰ C'est également à raison des seules conditions de l'exploitation qu'une entreprise d'armement ayant son siège à Tunis a été regardée comme étant établie à Marseille pour l'application de l'article 231 du CGI mais la solution est moins nette dans la mesure où il semble que cette société n'avait qu'une activité marginale en Tunisie (25 juin 1969, n° 63681, aux tables).

²¹ CE, 15 décembre 1982, n° 31925, SA "Compagnie africaine forestière et des allumettes", aux tables et n° 31925, RJF 2/83, p. 90 ; CE, 11 mai 1983, n° 29635, SA « Union Allumetièrre Equatoriale » et n° 29636, SA CAFAL, RJF 1983, n° 871 ; CE, 25 avril 1984, n° 29637, SA SOTROPAL et n°s 46165 46166, Société UNALOR, RJF 1984 n° 722.

compte de leur employeur étranger appelait une solution symétrique à l'égard de salariés opérant hors de France pour le compte de leur employeur français. Ce souci de symétrie apparaît comme une rupture franche avec la logique de votre décision de Plénière *CEBTP*, qui assumait, au contraire, pleinement, un traitement dissymétrique des employeurs français et étrangers sur le terrain de la loi. Au demeurant, sur le terrain de la loi, l'employeur domicilié en France est redevable de la taxe à raison des rémunérations versées à ses salariés expatriés, que la succursale au sein de laquelle ceux-ci sont détachés soit, ou non, autonome par rapport au siège, même si, comme nous l'avons dit, les conséquences de cette solution sont partiellement gommées, en pratique, par la doctrine.

La dernière étape, intervenue en 2004, se rapproche des préoccupations propres à notre litige puisqu'elle concerne également une compagnie aérienne, Alitalia, dont le siège est à Rome (15 juillet 2004, Société Alitalia, n° 249801, aux tables et à la RJF 11/04 n° 1089, concl. G. Goulard BDCF 11/04 n° 132). Assez étrangement, il n'était pas contesté que cette société, qui disposait, à l'instar d'Easyjet, d'un bureau de gestion administrative à Paris, était un employeur établi en France. Etaient uniquement en cause les règles de détermination de l'assiette, s'agissant des personnels affectés à la succursale parisienne et détachés par le siège italien. Vous avez jugé que les rémunérations de ces personnels détachés devaient être incluses dans l'assiette de la taxe, en relevant que ceux-ci étaient employés pour une période d'au moins un an par la succursale française qui leur versait leurs salaires et qu'ils exerçaient leur activité dans les locaux parisiens de la société. Cette décision a été rendue aux conclusions contraires du président Goulard, qui vous invitait à mettre en œuvre le test de symétrie préconisé dans les conclusions sur l'affaire *Office de Norvège*, pour exclure ces salaires de l'assiette de la taxe. Comme le soulignent les observations à la RJF, vous avez accordé une importance particulière au lieu où le salarié exerce son activité, faisant prévaloir une logique économique globale rendant secondaire le critère de l'auteur du recrutement. Certes, comme nous l'avons dit, cette décision a été rendue en matière d'assiette, et non pour la délimitation du champ d'application de l'impôt. Mais, s'agissant des taxes assises sur les salaires, ces règles se rejoignent et la solution *Alitalia* est fondée, comme le confirme la lecture des conclusions, sur les règles dégagées dans les précédents que nous venons de vous exposer.

3.2. Nous tirons deux principaux enseignements de l'étude de ces précédents.

En premier lieu, s'il est présent dans les conclusions de certains de vos commissaires du gouvernement, le critère de l'autonomie de l'installation française, qui figure expressément dans la doctrine de l'administration²², n'a jamais été expressément consacré par votre jurisprudence, vos décisions se présentant comme autant de cas d'espèce dont la solution repose, pour apprécier l'existence d'un établissement en France, sur le recours à un faisceau d'indices. Et ce qui est déterminant, aussi bien dans la décision de 1969 que dans celles de

²² BOI-TPS-TS-10-10-10, § 80, les critères définis par la doctrine s'appliquant, comme mentionné plus haut, de manière symétrique pour les employeurs étrangers disposant d'un centre d'opérations en France et pour les employeurs français disposant d'un centre d'opérations à l'étranger.

1982 ou 2004, c'est la présence d'installations permanentes en France, au sein desquelles l'entreprise exerce son activité économique, pour les besoins de laquelle elle y affecte du personnel salarié. Dans ce tableau, c'est la décision *Office de tourisme de Norvège* qui apparaît comme hétérodoxe, en exigeant, pour caractériser l'établissement en France, que la relation de travail, depuis la conclusion du contrat jusqu'à la rémunération du salarié, soit gérée en France. Il est aussi permis de penser que cette solution s'adapte à une situation très atypique, s'agissant d'un organisme correspondant à l'émanation d'un Etat souverain, et nous ne sommes pas certaine qu'il y ait lieu de la reproduire lorsqu'est en cause, comme en l'espèce, une entreprise classique.

En second lieu, en présence d'une jurisprudence qui avait pris, avec le temps, l'aspect d'un parc à l'anglaise, vous avez cherché à rétablir, à l'occasion de votre décision *Alitalia*, un peu du classicisme des jardins à la française. Nous lisons cette décision comme répondant, en se fondant sur une analyse économique des conditions d'exploitation du personnel salarié, à la préoccupation de laisser le moins de place possible aux stratégies de contournement des règles par les employeurs étrangers. Il s'agit d'éviter que ces derniers, en organisant opportunément la chaîne hiérarchique au sein de leurs services chargés des ressources humaines, ne puissent échapper à l'imposition, du seul fait que la signature ou la rupture du contrat de travail intervienne à l'étranger ou du fait que les décisions relatives à la gestion administrative des salariés fassent l'objet d'une validation, d'ailleurs parfois purement formelle, du siège établi à l'étranger. De ce point de vue, la décision *Alitalia* marginalise déjà, si elle ne la condamne pas complètement, la décision *Office de tourisme de Norvège* et confirme par ailleurs que l'indice du recrutement en France, relevé par les décisions de 1982, n'est pas déterminant.

Poussant l'analyse un cran plus loin, nous ne voyons pas quelle logique il y aurait à retenir, ou non, dans le champ de la taxe les salaires versés à des employés qui exercent leur activité dans un centre d'opérations en France mais qui sont entièrement gérés par le siège étranger de la société, selon que ce centre d'opérations assure (cas d'*Alitalia*), ou non (cas d'*Easyjet*), de façon autonome la gestion d'autres salariés par ailleurs.

3.3. Ainsi, tout en reconnaissant volontiers que l'arrêt de la cour de Versailles peut légitimement se réclamer de certains de vos précédents, nous n'avons pas l'impression d'ébranler les colonnes du temple, mais plutôt de nous placer dans la continuité de votre décision *Alitalia* – aussi bien que dans l'épuration des décisions originelles rendues en 1969 – en vous proposant de faire droit au moyen d'erreur de droit soulevé par le ministre et de juger que l'autonomie de l'installation française d'un employeur étranger, pour les besoins de la gestion de son personnel en France, aussi bien d'ailleurs que pour ses besoins opérationnels au sens large, ne constitue pas un critère de l'assujettissement aux taxes assises sur les salaires.

Dans cette perspective, vous clarifiez deux des trois critères déterminant le champ d'application de ces impositions. N'est pas ici en cause la définition de la personne redevable de la taxe, qui n'a que peu donné matière à litige jusqu'à présent et qui correspond à l'employeur au sens du droit du travail²³. Vous préciserez en revanche les règles de

territorialité propres aux employeurs dont le siège social est établi à l'étranger, pour lesquels nous vous proposons de retenir qu'ils sont redevables des taxes en cause lorsqu'ils disposent d'une installation en France. Cette installation s'entend de tout lieu utilisé par l'entreprise pour les besoins de son exploitation. Il est clair qu'il ne s'agit pas, mais vous l'avez déjà jugé, d'une installation répondant aux critères de l'établissement stable pour les besoins de l'IS et votre décision apportera la précision selon laquelle il n'est pas nécessaire que cette base d'exploitation dispose d'une autonomie fonctionnelle par rapport au siège étranger. Par exemple, toute installation en France, telle qu'on l'entend pour les besoins de la TVA, en fera partie. Nous vous proposons également de préciser, s'agissant des employeurs étrangers, la nature des opérations imposables lesquelles se confondent avec l'assiette de la taxe, en y incluant, conformément à votre décision *Alitalia*, l'ensemble des rémunérations versées aux salariés rattachés à l'installation française. Si vous nous suivez, votre décision n'aura aucune incidence quant aux règles de l'assujettissement des sociétés domiciliées en France aux taxes assises sur les salaires, qui ne s'en trouveront nullement modifiées.

Précisons aussi que si votre décision *Alitalia* relève que la succursale française était, en l'occurrence, le payeur des rémunérations incluses dans l'assiette de la taxe, l'auteur de l'ordre du virement effectué en faveur du salarié et la domiciliation du compte bancaire de l'émetteur nous semblent, compte tenu de la logique économique que nous vous proposons de retenir et dès lors qu'ils constituent des paramètres aisément modifiables par l'entreprise, indifférents. Succursale française et siège étranger constituent en effet une unique personne morale, redevable de l'impôt en France²⁴.

3.4. Nous vous proposons donc d'annuler l'arrêt attaqué pour erreur de droit et de renvoyer l'affaire à la cour de Versailles afin qu'elle se prononce sur la base des règles ainsi clarifiées.

Relevons, à cet égard, que les bases d'exploitation d'une compagnie aérienne dans les aéroports nous apparaissent, en principe, constituer des installations en France donnant lieu à l'assujettissement aux participations assises sur les salaires à raison des personnels navigants qui sont rattachés à ces bases, du fait qu'ils y prennent et y mettent fin à leur service.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour et au rejet des conclusions présentées par la société Easyjet sur le fondement de l'article L. 761-1 du CJA.

²³ L'employeur est celui envers lequel les salariés sont dans l'état de subordination qui caractérise le contrat de travail (v., notamment, Plén. 21 juin 1972, n° 82.014, Dupont 1972 pp. 335 et, en dernier lieu, CE, 26 mai 2008 n° 285066, min. c/ Greta Alpes Dauphiné : RJF 8-9/08 n° 956, concl. F. Sénors BDCF 8-9/08 n° 105.

²⁴ La prise en charge des rémunérations par un tiers est sans influence sur l'exigibilité de la taxe dans le chef des employeurs des bénéficiaires de ces rémunérations : CE, Plén., 15 mai 1974, Caisse d'Allocations familiales de ..., n° 88294, au rec.).