

PROJET CES SUR LES SOCIÉTÉS BOÎTES AUX LETTRES

# BATAILLE NAVALE: DE NOUVELLES POLITIQUES POUR REPÉRER ET COULER LE RECOURS AUX SOCIÉTÉS "BOÎTES AUX LETTRES"



PROJET CES SUR LES SOCIÉTÉS BOÎTES AUX LETTRES

# BATAILLE NAVALE: **DE NOUVELLES POLITIQUES POUR REPÉRER ET COULER LE RECOURS AUX SOCIÉTÉS "BOÎTES AUX LETTRES"**

Décembre 2016



Avec le soutien financier  
de l'UE

CONFEDERATION  
**SYNDICAT**  
**EUROPEËN**  
**TRADE UNION**



# PRÉFACE

Ce rapport de la CES énonce un certain nombre de recommandations en vue de lutter contre le phénomène des sociétés boîtes aux lettres, par lequel les entreprises se soustraient à leurs obligations de manière à, non seulement, réduire leurs impôts, mais aussi moins rémunérer leurs salariés et leur imposer de mauvaises conditions de travail.

Les sociétés boîtes aux lettres sont des personnes morales qui sont établies dans un pays de l'Union européenne (UE), mais n'y exercent pas (ou peu) d'activités économiques, dans l'objectif de profiter du régime le plus avantageux possible en matière d'impôts, de salaires et de cotisations sociales. On parle alors de "regime shopping". Les sociétés boîtes aux lettres se caractérisent notamment par leur ouverture et leur fermeture rapides, simples et peu coûteuses. Elles peuvent en effet être mises en place et démantelées en quelques heures, ce qui rend leur contrôle extrêmement difficile.

Le premier rapport portant sur l'impact du recours aux sociétés boîtes aux lettres sur les droits des travailleurs et les recettes publiques s'appuyait sur des études de cas menées en Allemagne, en Italie, aux Pays-Bas et en Suède dans les secteurs de la viande, du transport routier, de la construction automobile et du bâtiment. Ces études ont montré que l'évasion fiscale allait souvent de pair avec l'exploitation des travailleurs.

Ce second rapport présente différentes approches et recommandations visant à résoudre ce problème sous trois aspects : l'impôt, la sécurité sociale et le droit du travail. Cette approche horizontale révèle à quel point les cadres réglementaires des différents secteurs politiques nationaux ou européens peuvent être incohérents et contradictoires, voire opposés. Selon le rapport, le cloisonnement des idées a mené à la mise en œuvre d'approches du droit diverses, ce qui a ouvert la voie au contournement des règles et garde-fous par les sociétés. Le problème majeur est que les mesures réglementaires prises dans l'un des secteurs sont souvent rendues inefficaces par les règles en place dans un autre. Par exemple, la déréglementation du droit des sociétés n'aide pas à affiner la définition de ce qu'est une société réelle.

La CES remercie le personnel et les experts qui ont contribué à l'élaboration de ce rapport. Nous tenons à remercier tout particulièrement Séverine Picard, conseillère juridique à la CES, qui a conçu ce projet et piloté sa mise en œuvre. La CES remercie aussi Jan Cremers (Amsterdam Institute for Advanced Labour Studies, Pays-Bas) pour ses contributions, Katrin McGauran (SOMO – Centre de Recherche sur les Entreprises Multinationales, Pays-Bas) pour les études de cas (rapport phase 1 du projet), ainsi que les auteurs de ces rapports thématiques : Mijke Houwerzijl (Tilburg Law School, Pays-Bas), François Henneaux et Edoardo Traversa (Université catholique du Louvain, Belgique). Les rapports rédigés par leurs soins comportent de nombreuses recommandations à l'attention de la CES, lesquelles méritent d'être débattues et examinées en détail. Certaines de ces propositions inspirent d'ores et déjà les travaux de la CES, par exemple en ce qui concerne la révision de la directive sur le détachement des travailleurs, la nécessité de revoir la réglementation de l'UE en vue de coordonner les systèmes de la sécurité sociale, les débats sur la gouvernance d'entreprise (siège réel, lieu de constitution) ou les propositions de réforme de la réglementation relative à l'insolvabilité.

La CES s'engage à poursuivre son travail d'édification d'une Europe sociale authentique. Nous espérons que le présent rapport étiera les débats menés avec la Commission européenne au sujet du socle européen des droits sociaux et, surtout, encouragera les responsables politiques nationaux et européens à reconsidérer leur approche actuelle vis-à-vis des sociétés boîtes aux lettres.

**Esther Lynch**  
CES, Secrétaire Confédérale

# TABLE DES MATIÈRES

## Partie I. **La constitution de sociétés boîtes aux lettres : une stratégie visant à réduire les salaires et à contourner le droit du travail**

De l'exploitation délibérée des règles de détermination du droit applicable en matière de travail et de sociétés en vue de "la recherche d'une main-d'œuvre bon marché"	7
Chapitre 1. <b>Introduction</b>	9
Chapitre 2. <b>Le cadre réglementaire : aperçu et analyse exploratoire</b>	11
Chapitre 3. <b>Analyse des études de cas au regard du cadre réglementaire</b>	25
Chapitre 4. <b>Recommandations finales</b>	41

---

## Partie II. **Les sociétés boîtes aux lettres ou l'art d'esquiver les cotisations sociales**

Enquête sur les montages fictifs utilisés par les entreprises pour détourner et saboter les règles de coordination des systèmes de sécurité sociale de l'Union européenne	47
Chapitre 1. <b>Introduction</b>	53
Chapitre 2. <b>Présentation du cadre réglementaire et analyse des forces et des faiblesses</b>	55
Chapitre 3. <b>Analyse des études de cas sous l'angle de la réglementation</b>	74
Chapitre 4. <b>Recommandations</b>	86

---

## Partie III. **Sociétés boîtes aux lettres et fiscalité**

Liste des acronymes et des abréviations	93
Portée et structure du rapport	95
Chapitre 1. <b>Sociétés boîtes aux lettres : cadre réglementaire et initiatives en cours</b>	97
Chapitre 2. <b>Analyse des études de cas</b>	115
Chapitre 3. <b>Nos recommandations pour la CES</b>	121
Références bibliographiques	125

---

PARTIE I

**LA CONSTITUTION DE SOCIÉTÉS  
BOÎTES AUX LETTRES :  
UNE STRATÉGIE VISANT À  
RÉDUIRE LES SALAIRES ET  
À CONTOURNER LE DROIT DU TRAVAIL**

De l'exploitation délibérée des règles de détermination du droit applicable en matière de travail et de sociétés en vue de "la recherche d'une main-d'œuvre bon marché"

**Mijke Houwerzijl**

Décembre 2016

# TABLE DE LA PARTIE I

<b>Chapitre 1. Introduction</b>	<b>9</b>
1.1. Point de départ et méthodologie	9
1.2. Qu'est-ce qu'une société boîte aux lettres ?	10
1.3. Organisation du rapport	10
<hr/>	
<b>Chapitre 2. Le cadre réglementaire : aperçu et analyse exploratoire</b>	<b>11</b>
2.1. Introduction	11
2.2. Détermination du droit du travail applicable : les instruments en la matière et leurs interactions	12
2.3. Interprétation du "pays du lieu de travail habituel"	14
2.4. Interprétation de la notion d'"établissement qui a embauché le travailleur"	16
2.5. Interprétation de la "clause échappatoire"	16
2.6. Droit applicable en cas de détachement véritable	17
2.7 Nature temporaire et "limitée" du détachement	18
2.8. La notion d'"accès au marché du travail"	20
2.9. Favoriser la "mobilité des entreprises", y compris des sociétés boîtes aux lettres ?	21
<hr/>	
<b>Chapitre 3. Analyse des études de cas au regard du cadre réglementaire</b>	<b>25</b>
3.1. Présentation des études de cas menées au cours de la phase 1	25
3.2. Secteur allemand de la viande : étude de cas Danish Crown	26
3.3. Secteur néerlandais du transport par route : étude de cas Vos	32
3.4. Secteur suédois du bâtiment : étude de cas Pilgrim	37
3.5. Conclusions	39
<hr/>	
<b>Chapitre 4. Recommandations finales</b>	<b>41</b>
4.1. Recommandations sur les problèmes découlant de la divergence entre les règles de détermination de la loi applicable	41
4.2. Recommandations relatives aux liens entre la directive concernant le détachement de travailleurs, sa directive d'exécution, le règlement Rome I et le droit des sociétés	43

# CHAPITRE 1. INTRODUCTION

## 1.1. POINT DE DÉPART ET MÉTHODOLOGIE

La Confédération européenne des syndicats (CES), en partenariat avec IndustriALL Europe, la Fédération européenne des syndicats de l'alimentation, de l'agriculture et du tourisme (EFFAT), la Fédération européenne des travailleurs du bâtiment et du bois (FETBB) et la Fédération européenne des travailleurs des transports (ETF), a lancé un projet sur les sociétés boîtes aux lettres afin de mieux comprendre ce problème, de se positionner sur la question et d'émettre des recommandations à ce propos.

Lors de la première phase de ce projet, le Centre de recherche sur les sociétés multinationales (SOMO) a mené quatre études de cas sur le recours aux montages de sociétés boîtes aux lettres pour contourner les règles en matière de droit du travail et éviter le versement des cotisations sociales et des impôts sur les sociétés. Ces études avaient pour objet d'illustrer concrètement les conséquences de la constitution de telles structures sur les travailleurs. Un document de réflexion<sup>1</sup> portant sur les résultats de ces études de cas a servi de point de départ à la seconde phase du projet. Si les données utilisées par SOMO sont tirées de sources réputées fiables, notez toutefois que l'auteur du présent rapport décline toute responsabilité concernant l'exactitude, la pertinence, l'exhaustivité, la légalité ou la fiabilité des informations contenues dans le rapport de la première étape du projet.

La seconde phase du projet, qui porte sur les problèmes concrets décrits dans ce premier rapport, prend la forme d'une analyse d'experts sur le phénomène des sociétés boîtes aux lettres. Les règles visées par ce type de sociétés englobent les lois sur le travail, les conventions collectives (d'application générale), la législation relative à la sécurité sociale et les lois fiscales.

Le présent rapport contient une analyse des lois en vigueur et de la jurisprudence actuelle, et s'intéresse tout particulièrement à certaines dispositions du **droit du travail et du droit des sociétés**.

Il vise à identifier la façon dont les règles actuelles de détermination du droit (du travail ou des sociétés) applicable affectent les stratégies de recours aux sociétés boîtes aux lettres, ainsi qu'à repérer les vides juridiques et les incohérences dans le cadre juridique en vigueur. Plus spécifiquement, il s'attache à préciser comment les entreprises mettant en place des montages artificiels dans le but d'échapper au droit du travail et de minimiser leurs coûts salariaux exploitent les règles de conflit de lois applicables dans les domaines du droit du travail et du droit des sociétés. Nous proposerons dans un second temps un éventail de solutions, notamment juridiques, qui pourraient permettre de lutter contre ce phénomène.

---

<sup>1</sup> Katrin McGauran, février 2016, "L'impact du recours aux sociétés boîtes aux lettres sur les droits des travailleurs et les recettes publiques", Centre de recherche sur les sociétés multinationales (SOMO).

## 1.2. QU'EST-CE QU'UNE SOCIÉTÉ BOÎTE AUX LETTRES ?

Aux fins du présent projet, les sociétés boîtes aux lettres sont définies comme des personnes morales établies, sur papier, dans un pays de l'Union européenne (UE), mais qui n'y exercent aucune activité économique réelle, permettant de profiter du régime le plus avantageux possible en matière d'impôts, de salaires, de normes du travail et de cotisations sociales, qui s'applique dans le pays de leur siège social. On parle alors de "regime shopping"<sup>2</sup>.

Une société boîte aux lettres peut donc être définie comme une entreprise fixant son siège social dans un État membre tout en exerçant ses activités (de substance) dans d'autres États membres dans le but de contourner ses obligations légales ou de s'y soustraire.

Si les caractéristiques spécifiques de ce type de sociétés peuvent différer en fonction de l'objectif sous-tendant le contournement des règles, les éléments communs suivants ont été mis en lumière dans le premier rapport :

- les sociétés boîtes aux lettres sont fondées sur des **montages artificiels**, dans le cadre desquels la réalité juridique attachée à une personne morale constituée prétendant mener des activités économiques d'une certaine nature ne correspond pas à sa réalité matérielle ;
- les **prestataires de services aux sociétés et fiduciaires** et le **secteur du conseil juridique** jouent un rôle clé dans l'usage des sociétés boîtes aux lettres, puisqu'ils fournissent aux entreprises des services leur assurant une substance et garantissant le respect des règles d'une part, et des conseils juridiques sur les possibilités d'évasion dans un contexte international, d'autre part ;
- **la dissimulation des relations de propriété** constitue également un élément commun des sociétés boîtes aux lettres. Pour y parvenir, deux possibilités : une légale, les prestataires de services proposant alors des services fiduciaires, et une illégale, supposant le recours à des mandataires ou l'utilisation de fausses identités.

## 1.3. ORGANISATION DU RAPPORT

Le chapitre 2 ci-dessous présente les règles de détermination des lois applicables en matière de droit du travail et de création de sociétés.

Le chapitre 3 examine les études de cas réalisées lors de la première phase de ce projet à la lumière (des sections pertinentes) du cadre réglementaire étudié dans le chapitre précédent.

Le chapitre 4 propose quant à lui un ensemble de conclusions et de recommandations.

---

<sup>2</sup> SOMO, Rapport de la phase 1 (n° 1), p. 8 et section 1.3.

# CHAPITRE 2.

## LE CADRE RÉGLEMENTAIRE : APERÇU ET ANALYSE EXPLORATOIRE

### 2.1. INTRODUCTION

La mobilité professionnelle et la migration des travailleurs au sein de l'UE font partie intégrante du marché intérieur. La migration des travailleurs européens et le détachement temporaire d'employés dans le cadre de prestations de services transfrontaliers au sein de l'UE sont protégés par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). Les citoyens de l'UE ont le droit de travailler dans un autre État membre en vertu de l'article 45 TFUE. Les employeurs établis à l'intérieur de l'Union peuvent quant à eux se prévaloir de l'article 56 TFUE en vue du détachement de leurs employés dans un autre État membre.

Le droit à la libre circulation au sein de l'UE implique l'abolition des contrôles administratifs sur la migration (de la main-d'œuvre). Les règles du droit (national et européen) des migrations ne sont pas applicables aux cas intra-européens de mobilité et de migration (de la main-d'œuvre), alors qu'elles régissent les migrations provenant de pays tiers. Ce droit à la libre circulation élimine par conséquent aussi la "fonction protectrice" du droit des migrations, à l'instar des règles (existant dans certains pays) imposant (au minimum) l'application du droit du travail de l'État d'accueil comme condition d'acquisition d'un permis de travail. Ces règles cherchent à éviter l'exploitation des travailleurs immigrés occupant des emplois à faible niveau de compétences ou peu rémunérés. Afin de combler l'absence de fonction protectrice du droit des migrations, les règles relatives à la libre circulation (et le droit européen dérivé fondé sur les libertés) prévoient une égalité (partielle) de traitement entre les travailleurs (immigrés/détachés) et nationaux. Cependant, le droit à l'égalité de traitement reconnu aux travailleurs n'existe qu'en lien avec les règles du droit international privé (régissant les conflits de lois) et le droit de libre circulation de l'employeur en tant que prestataire de services, qui peuvent, dans la pratique, les restreindre.

C'est en raison du caractère privé du contrat de travail conclu entre l'employeur et l'employé que les règles du droit international privé s'appliquent pour déterminer la loi applicable dans le cadre d'une relation de travail comportant des éléments transnationaux. À l'heure actuelle, la loi régissant le contrat de travail est déterminée dans l'ensemble des États membres de l'UE par les règles du droit international privé contenues dans les articles 8 et 9 du règlement Rome I<sup>3</sup>. La directive concernant le détachement de travailleurs<sup>4</sup> présente elle aussi un intérêt en cas de détachement transfrontalier de travailleurs, de même que sa directive d'exécution<sup>5</sup> depuis l'expiration de sa date limite de transposition. Les sections 2.2 à 2.8 ci-dessous présentent les aspects pertinents de ces textes<sup>6</sup>. Au moment voulu, il sera fait brièvement mention de la proposition du 8 mars 2016 de la Commission européenne portant sur une "révision ciblée" de la directive concernant le détachement des

3 Règlement (CE) n° 593/2008 sur la loi applicable aux obligations contractuelles (Rome I), JO 2008, L 177/6.

4 Directive 96/71/CE concernant le détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services, JO L 1997/18, 1.

5 Il s'agit de la directive 2014/67/UE relative à l'exécution de la directive 96/71/CE concernant le détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services et modifiant le règlement (UE) n° 1024/2012 concernant la coopération administrative par l'intermédiaire du système d'information du marché intérieur ("règlement IMI"), JO L 2014/159, 11.

La directive d'exécution devait être transposée dans le droit des États membres au 18 juin 2016. Certains États membres n'ont pas encore signalé sa transposition. Voir : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/NIM/?uri=celex%3A32014L0067>.

6 Cette partie du rapport s'inspire largement de travaux antérieurs, et notamment de : Aukje van Hoek et Mijke Houwerzijl, "Where do, according to Rome I and the (EP)WD, EU mobile workers belong?", in Hervig Verschueren (dir.), 2016, *Where do I belong. EU law and adjudication on the link between individuals and Member States*, Cambridge : Intersentia, p. 215-253 (et les références qui y figurent).

travailleurs, qui est actuellement débattue au sein du Parlement européen<sup>7</sup>. Cette proposition de modification de la directive concernant le détachement de travailleurs ne traite pas des questions abordées dans la directive d'exécution ; d'après la Commission européenne, elles se complètent et se renforcent mutuellement.

Les prestataires de services détachant leurs travailleurs dans des pays étrangers doivent par définition être établis dans un autre État membre. Parmi eux se trouvent les fameuses sociétés boîtes aux lettres. C'est pourquoi nous dresserons, dans la dernière partie de ce chapitre (section 2.9), un bilan de la législation européenne en vigueur sur les questions relatives à la mobilité des entreprises.

## **2.2. DÉTERMINATION DU DROIT DU TRAVAIL APPLICABLE : LES INSTRUMENTS EN LA MATIÈRE ET LEURS INTERACTIONS**

L'article 8 du règlement Rome I harmonise les règles de conflit en Europe concernant le droit applicable aux contrats individuels de travail. En principe, les parties sont libres de choisir le droit applicable à leur contrat de travail. Mais l'article 8(1) de Rome I limite l'effet de ce choix, qui ne peut avoir pour résultat de priver le travailleur de la protection que lui assurent les dispositions auxquelles il ne peut être dérogé par accord en vertu de la loi qui, à défaut de choix, aurait été applicable (la "loi objectivement applicable"). D'après la doctrine majoritaire, cela signifie que la loi choisie par les parties s'applique à l'ensemble du contrat, sauf lorsque les règles impératives de la loi applicable en l'absence de choix offrent une meilleure protection au travailleur<sup>8</sup>. Ce dernier sera ainsi toujours protégé par la loi qui offre la meilleure protection ; si l'employeur et son employé s'accordent sur des conditions de travail plus favorables que celles prévues par la loi applicable à défaut de choix, l'article 8(1) du règlement Rome I privilégie la loi choisie. Mais si les parties s'accordent sur des conditions d'emploi moins intéressantes que celles prévues par la loi objectivement applicable, c'est cette dernière qui prévaut. Ce "principe de faveur" vise à empêcher l'employeur d'abuser de sa position avantageuse dans les négociations.

Puisque la loi objectivement applicable joue le rôle de "plancher", ou norme minimale de protection, il est important de l'identifier. C'est dans ce contexte qu'interviennent les articles 8(2) à 8(4) du règlement Rome I. En vertu de l'article 8(2) de Rome I, le contrat de travail est en principe régi par la loi du pays dans lequel ou, à défaut, à partir duquel le travailleur, en exécution du contrat, accomplit habituellement son travail – à savoir, le lieu de travail habituel. Le pays dans lequel le travail est habituellement accompli n'est pas réputé changer lorsque le travailleur accomplit son travail de façon temporaire (en détachement) dans un autre pays. En faisant référence au lieu de travail *habituel* plutôt qu'au lieu de travail *réel*, cette disposition stabilise la loi régissant le contrat de travail : en cas de détachement temporaire, la loi applicable reste celle de l'État d'origine. L'article 8(3) du règlement Rome I contient une autre règle de référence au cas où il serait impossible de déterminer le pays du lieu de travail habituel. Le contrat est alors régi par la loi du pays dans lequel est situé l'établissement qui a embauché le travailleur. En vertu de l'article 8(4) du règlement Rome I, les critères de rattachement préétablis – le lieu de travail habituel et le lieu de l'établissement qui a embauché le travailleur – peuvent être mis de côté s'il résulte de l'ensemble des circonstances que le contrat présente des liens plus étroits avec un autre pays, auquel cas c'est la loi de cet autre pays qui s'applique (clause échappatoire).

Toutefois, l'article 9(2) du même règlement autorise les juridictions à appliquer les "lois de police" nationales (loi du for), indépendamment de la loi (objectivement) applicable. D'après l'article 9(1) : "Une loi de police est une disposition impérative dont le respect est jugé crucial par un pays pour la sauvegarde de ses intérêts publics, tels

<sup>7</sup> Commission de l'emploi et des affaires sociales du Parlement européen, 2 décembre 2016, Projet de rapport sur la proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 96/71/CE du Parlement européen et du Conseil du 16 décembre 1996 concernant le détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services, COM (2016) 128, PE582.163. L'analyse approfondie de ces documents sort du champ d'application du présent rapport.

<sup>8</sup> Voir également Conclusions de l'avocat général Trstenjak, *Jan Voogsgeerd c. Navimer SA*, paragraphe 48 ; Conclusions de l'avocat général Wahl, *Anton Schlecker c. Melitta Josefa Boedeker*, paragraphe 24. La CJUE n'a pas encore clairement pris position sur cette question, voir ses décisions dans les arrêts *Koelzsch*, C-29/10, paragr. 35 et *Voogsgeerd*, C-384/10, paragr. 28.

que son organisation politique, sociale ou économique, au point d'en exiger l'application à toute situation entrant dans son champ d'application, quelle que soit par ailleurs la loi applicable au contrat d'après le présent règlement." Bon nombre de dispositions de droit du travail possèdent le statut de lois de police, même si les limites entre *lex causae*<sup>9</sup> et loi de police diffèrent d'un État membre à l'autre<sup>10</sup>. Aussi l'article 9 du règlement Rome I favorise-t-il les systèmes juridiques qui dépendent (parfois fortement) des lois de police, tels que les systèmes français et belge.

La directive concernant le détachement de travailleurs, qui vise à réconcilier l'exercice, par les entreprises, de leur droit de fournir des services transfrontaliers conformément à l'article 56 TFUE, à condition d'assurer une concurrence loyale et le respect des droits des travailleurs (préambule, paragraphe 5), a recours, en substance, à la même technique pour parvenir à ses fins. La différence entre cette directive applicable au marché intérieur et les instruments de droit international privé repose toutefois sur le fait que la première impose des obligations aux États membres là où l'article 9 du règlement Rome I leur donne une simple autorisation. Dans son article 3, la directive identifie les dispositions impératives de l'État d'accueil dont les travailleurs détachés *doivent pouvoir se prévaloir*. Ainsi, l'article 3(1)a-g dresse la liste d'un "noyau dur" de conditions de travail que le prestataire de services de l'État membre d'accueil *doit impérativement respecter*. Dans son préambule (considérants 7 à 11), la directive rend obligatoire – pour les travailleurs détachés couverts par ses dispositions personnelles – le caractère jusqu'alors optionnel de l'(actuel) article 9 du règlement Rome I, car elle spécifie les sujets du droit de travail pour lesquels les lois nationales impératives doivent être considérées comme des lois de police.

En effet, du point de vue de l'État d'accueil, la directive comble les "lacunes"<sup>11</sup> créées par l'article 8 du règlement Rome I en matière d'application territoriale du droit du travail. Il est de notoriété publique que "la Directive, rédigée en 1991, était en partie destinée à apaiser les craintes des décideurs politiques des pays à salaires élevés, qui redoutaient que leurs marchés soient inondés d'une population croissante de travailleurs moins payés"<sup>12</sup>. En conséquence, l'article 3(1) de la directive concernant le détachement de travailleurs dispose que : "Les États membres veillent à ce que, *quelle que soit la loi applicable à la relation de travail* [italiques ajoutés], les entreprises visées à l'article 1<sup>er</sup> paragraphe 1 garantissent aux travailleurs détachés sur leur territoire les conditions de travail et d'emploi concernant les matières visées ci-après (...)". Il est donc clairement établi que la loi applicable au contrat de travail est régie par les règles du droit international privé (actuellement l'article 8 du règlement Rome I), mais que la directive concernant le détachement de travailleurs superpose, le cas échéant, les protections minimales existant dans le droit de l'État d'accueil aux protections déjà prévues par la loi applicable au contrat en vertu de l'article 8 du règlement Rome I.

L'article 3(7) de la directive concernant le détachement de travailleurs est lui aussi garant de la complémentarité entre cette dernière et l'article 8 du règlement Rome I. Sa première phrase autorise l'*application* aux travailleurs détachés de protections plus favorables que celles établies dans les dispositions minimales prévues par la directive<sup>13</sup>. Dans ses décisions *Laval* et *Rüffert*, la CJUE a clairement indiqué que cette disposition ne concernait que les conditions d'emploi et de travail plus favorables dont jouissent déjà ces travailleurs conformément à la loi ou à la convention collective applicable dans l'État membre d'origine, ou volontairement acceptées par l'employeur<sup>14</sup>. Certains auteurs, toutefois, semblent déduire de cette jurisprudence une règle de contrôle par le pays d'origine, en vertu de laquelle le travailleur détaché serait soumis aux lois du pays d'établissement de son employeur et

9 La *lex causae* se définit comme la ou les loi(s) relevant des systèmes juridiques pertinents sur laquelle/lesquelles se base le tribunal du for pour prendre sa décision.

10 Pour une description des différents modèles de protection des travailleurs dans les États membres de l'UE, voir A.A.H. van Hoek et M.S. Houwerzijl, 2011, "Comparative Study on the legal aspects of the posting of workers in the framework of the provision of services in the European Union" et 2012, "Complementary study on the legal aspects of the posting of workers in the framework of the provision of services in the European Union", Rapports à la Commission européenne dans le cadre des contrats VT/2009/0541 et VC/2011/0096. Disponibles à l'adresse : <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=471&langId=fr>.

11 Comme indiqué précédemment, l'article 8(2) dispose que le pays dans lequel le travail est habituellement accompli n'est pas réputé changer lorsque le travailleur accomplit son travail de façon temporaire (en détachement) dans un autre pays.

12 A. Kennett et S. Nesbitt, 2000, "The consequences of employing a mobile workforce – a patchwork of protections", *International Company and Commercial Law Review*, n° 12, p. 400. Pour une première ébauche de la directive concernant le détachement de travailleurs, voir Commission européenne, Proposition de directive du Conseil relative au détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services, COM(1991) 230 final – SYN 346. Voir également M. S. Houwerzijl et F. J. L. Pennings, 1999, "Double Charges in Case of Posting of Employees: The Guiot Judgment and its Effects in the Construction Sector", *The European Journal of Social Security*, n° 1, p. 102.

13 Le considérant 17 de la directive concernant le détachement de travailleurs mentionne également l'*application* de conditions de travail et d'emploi plus favorables pour les travailleurs détachés. Pour une application du "principe de faveur" par la jurisprudence antérieure à la directive concernant le détachement de travailleurs : voir Houwerzijl et Pennings, 1999, n° 12, p. 102.

14 Voir les arrêts *Laval*, C-341/05, paragr. 79-81, 120 et *Rüffert*, C-346/06, paragr. 32-34. Pour une analyse approfondie, voir S. Evju, 2009, "Posting Past and Present: The Posting of Workers Directive – Genesis and Current Contrasts", *Formula WP* 8, 32.

l'application de dispositions plus favorables contenues dans la loi applicable en vertu de l'article 8 du règlement Rome I serait interdite<sup>15</sup>. Il est vrai que la référence au "pays d'origine" dans la jurisprudence de la Cour peut prêter à confusion si l'État membre dans lequel l'employé est recruté ou dans lequel il accomplit habituellement son travail diffère de l'État membre où l'employeur est établi. La doctrine fait valoir toutefois que le "pays d'origine" doit être compris comme le pays dont la loi est objectivement applicable en vertu de l'article 8 du règlement Rome I. Il s'agira le plus souvent du pays dans lequel le travail est normalement ou habituellement accompli, et non du pays d'établissement de l'employeur<sup>16</sup>. Cette interprétation est également appuyée par l'article 4(1) de la directive 91/533 qui, sous l'intitulé "travailleur expatrié", fixe des règles sur les conditions d'information à respecter dans les situations où le travailleur est amené à exercer son travail dans ou plusieurs pays autres que l'État membre à la législation et/ou la pratique duquel le contrat ou la relation de travail est soumis [italiques ajoutés]<sup>17</sup>.

Jusqu'à récemment, la CJUE n'avait pas compétence pour interpréter le choix existant des instruments juridiques<sup>18</sup>. Cela a permis aux États membres de développer et/ou de maintenir différentes interprétations concernant les interactions entre les articles 8 et 9 du règlement Rome I et entre ce dernier et la directive sur le détachement de travailleurs. L'article 4 de la directive d'exécution de cette dernière, toutefois, fait référence au règlement Rome I concernant la question de la loi applicable. Dans sa nouvelle proposition de révision ciblée, la Commission européenne vise même à établir un lien explicite entre la directive concernant le détachement de travailleurs et le règlement Rome I en cas de détachement de longue durée (voir la section 2.7 ci-dessous).

## **2.3. INTERPRÉTATION DU "PAYS DU LIEU DE TRAVAIL HABITUEL"**

La jurisprudence de la Cour de justice indique clairement que lorsqu'un commercial travaille dans différents pays, la juridiction nationale doit tenter de déterminer le lieu où le salarié a établi le centre effectif de ses activités professionnelles<sup>19</sup>. Lorsque l'employé exécute une bonne partie de son travail dans le pays où il a établi son bureau, cet État est réputé être le pays *dans lequel et à partir duquel* le travail est habituellement exécuté. En revanche, si un travailleur est envoyé à différents endroits pour exécuter une seule et même activité (p. ex., faire la cuisine à bord de plateformes pétrolières sur le plateau continental), il n'est pas possible de déterminer le centre effectif de ses activités professionnelles, ni d'utiliser un critère de qualité pour déterminer l'"essentiel" des activités. Dans ce cas, le critère pertinent à prendre en considération pour déterminer le lieu de travail habituel est l'endroit où le travailleur a accompli la majeure partie de son temps de travail pour le compte de son employeur<sup>20</sup>. En principe, l'ensemble de la période d'activité du travailleur doit être prise en compte, sauf si les deux parties souhaitent expressément modifier le lieu d'exercice des activités professionnelles, auquel cas seul le dernier lieu de travail sera retenu<sup>21</sup>.

---

15 Voir par exemple M. Fornasier et M. Torga, 2013, "The Posting of Workers: The perspective of the Sending state – The Judgment of the Civil Chamber of the Estonian Supreme Court of 16 January 2013 No 3-2-1-179-12", *EuZA*, n° 3, p. 364. Ces auteurs établissent un parallèle entre cette situation et celle des arrêts *eDate Advertising e.a.*, C-509/09, et *Martinez et Martinez*, C-161/10. Il existe toutefois des différences marquées entre l'affaire *eDate* et la situation décrite dans le présent rapport. Pour plus de détails (et des références), voir : Aukje van Hoek et Mijke Houwerzijl, 2012, "Posting' and 'posted workers' – The need for clear definitions of two key concepts of the Posting of Workers Directive", in Catherine Barnard, Markus Gehring, Iyiola Solanke (dir.), 2011-2012, *CYELS*, vol. 14, p. 419-451.

16 Par ailleurs, les conditions de travail sont spécifiquement exclues du domaine coordonné de la directive 2006/123/CE du Parlement européen et du Conseil du 12 décembre 2006 relative aux services dans le marché intérieur, JO 2006, L 376/36-68, articles 3(1)(a) et 3(2) et considérant 14.

17 La directive 91/533 a été adoptée quelques mois après que la Commission a présenté le premier avant-projet de ce qui deviendrait plus tard la directive concernant le détachement de travailleurs (directive 96/71). Les corrélations entre ces deux directives ont été mises en lumière lors du processus de mise en œuvre de cette dernière. Lors de la phase de transposition, la Commission s'est déclarée convaincue que le respect des exigences de la directive 91/533 (en particulier de ses articles 2 et 4) devait faciliter la mise en œuvre de la directive concernant le détachement de travailleurs, et plus particulièrement la comparaison entre les dispositions de l'État d'origine et celles du pays d'accueil concernant le salaire minimum et les congés payés. Voir Commission européenne, DG Emploi et Affaires sociales, 1999, *Rapport du groupe de travail sur la transposition de la directive concernant le détachement des travailleurs*, p. 13. Le lien entre ces deux directives a également été examiné dans la jurisprudence. Voir *Arblade* (affaires C-369/96 à C-376/96), paragr. 61, 65, 67-68, 70, et *Commission c. Luxembourg* (affaire C-319/06), paragr. 39-41.

18 La compétence d'interprétation de la Convention de Rome, le texte précédant le règlement Rome I, a été établie dans un protocole distinct entré en vigueur le 1<sup>er</sup> août 2014 (voir affaire *Koelzsch*, paragr. 30).

19 Voir l'arrêt *Rutten*, C-383/95, paragr. 23.

20 Voir l'arrêt *Weber*, C-37/00, paragr. 50.

21 Voir l'arrêt *Weber*, C-37/00, paragr. 52-54.

Dans ses arrêts *Koelzsch* et *Voogsgeerd*, la CJUE a précisé clairement que, même dans le cas d'un chauffeur routier travaillant dans le secteur du transport international (*Koelzsch*) ou d'un marin travaillant à bord d'un bâtiment de mer (*Voogsgeerd*), la juridiction nationale devait essayer de déterminer s'il était possible, au vu de l'ensemble des circonstances, d'identifier le pays dans lequel ou à partir duquel le travailleur accomplit réellement son travail<sup>22</sup>. Ces décisions ont été prises en vertu de l'article 6 de la Convention de Rome, qui détermine la loi régissant le contrat de travail. La CJUE justifie cette interprétation large du critère principal de rattachement par la nature protectrice de ce texte : "cette disposition doit être lue comme garantissant l'applicabilité de la loi de l'État dans lequel [l'employé] exerce ses activités professionnelles (...). (...) C'est [là] que le travailleur exerce sa fonction économique et sociale et (...) que l'environnement professionnel et politique influence l'activité de travail. Dès lors, le respect des règles de protection du travail prévues par le droit de ce pays doit, dans la mesure du possible, être garanti"<sup>23</sup>.

Lorsqu'elles cherchent à déterminer le lieu de travail dans le secteur du transport international (y compris le transport maritime), les juridictions nationales doivent tenir compte de l'ensemble des éléments spécifiques à l'activité de l'employé. Il s'agit, plus particulièrement, d'établir dans quel État est situé le lieu à partir duquel le travailleur effectue ses missions de transport, reçoit les instructions relatives à ses missions et organise son travail, ainsi que le lieu où se trouvent ses outils de travail. Elles doivent également vérifier quels sont les lieux où le transport est principalement effectué, les lieux de déchargement de la marchandise ainsi que le lieu où le travailleur rentre après ses missions<sup>24</sup>.

Dans les affaires *Koelzsch* et *Voogsgeerd*, la CJUE a insisté sur l'importance du lieu de travail habituel par rapport au lieu d'établissement de l'employeur. Cette décision est innovante, les contrats de travail du secteur du transport étant réputés être régis par le droit du lieu d'établissement de l'employeur dans de nombreux pays, ce qui était parfois confirmé par les règles régissant l'accès au secteur par voie d'octroi de licences pour le transport. Dans les deux affaires examinées par la CJUE, le "pavillon" de l'entreprise n'a cependant joué aucun rôle. La Cour a indiqué que la référence au lieu de l'établissement qui a embauché le travailleur dans la Convention de Rome ne revêtait qu'un caractère strictement secondaire<sup>25</sup>. Si la détermination du pays dans lequel ou à partir duquel le travail est habituellement accompli s'avère impossible, et seulement dans ce cas, la juridiction peut alors tenir compte du critère subsidiaire relatif au lieu de l'établissement qui a embauché le travailleur<sup>26</sup>.

La détermination du lieu de travail habituel dans les affaires *Koelzsch* et *Voogsgeerd* est laissée à l'appréciation des juridictions nationales. Mais il ressort clairement des faits, dans les deux cas, qu'il n'existait aucun lien pertinent entre l'exécution du contrat par le travailleur et le pays du siège de l'employeur. *Koelzsch*, chauffeur routier de nationalité allemande, opérait à partir de l'Allemagne, tandis que *Voogsgeerd*, marin de nationalité néerlandaise, travaillait depuis Anvers (en Belgique) ; ils étaient tous deux employés par une entreprise luxembourgeoise. **En s'intéressant à l'exécution effective du contrat de travail** comme critère de rattachement (donc en privilégiant le lieu de travail habituel par rapport au lieu du siège de l'employeur), **la Cour s'assure que la loi d'un pays sans lien réel et pertinent avec l'exécution réelle du contrat ne peut être considérée comme la loi objectivement applicable**. Dans un contexte de "recherche de main-d'œuvre bon marché", c'est-à-dire d'application de la loi du pays ayant adopté les normes de travail les moins protectrices, cette approche de la CJUE semble pallier les conséquences négatives du libre établissement et de la libre prestation de services sur la protection des travailleurs. Les compagnies aériennes à bas coût constituent un bon exemple de ce phénomène, mais le transport routier suscite également la création de "pavillons de convenance" (voir l'étude de cas Vos dans le rapport de la phase 1 et dans le chapitre 3, section 3.3 ci-dessous). De plus, en refusant spécifiquement de donner la priorité au lieu du siège de l'employeur, la Cour rejette implicitement l'existence d'une règle de contrôle par le pays d'origine concernant les contrats de travail<sup>27</sup>.

<sup>22</sup> Voir l'arrêt *Koelzsch*, C-29/10, paragr. 47-49.

<sup>23</sup> Voir l'arrêt *Koelzsch*, C-29/10, paragr. 42.

<sup>24</sup> Voir les arrêts *Koelzsch*, C-29/10, paragr. 48-49 et *Voogsgeerd*, C-384/10, paragr. 38-39.

<sup>25</sup> Voir les arrêts *Koelzsch*, C-29/10, paragr. 48-49 et *Voogsgeerd*, C-384/10, paragr. 34-35.

<sup>26</sup> Voir l'arrêt *Voogsgeerd*, C-384/10, paragr. 32-35.

<sup>27</sup> En phase avec la résistance farouche qui s'est opposée à la première proposition de l'actuelle directive 2006/123 (relative aux services), mais à l'inverse des effets de l'arrêt *Viking*, C-438/05.

## 2.4. INTERPRÉTATION DE LA NOTION D' "ÉTABLISSEMENT QUI A EMBAUCHÉ LE TRAVAILLEUR"

Compte tenu de l'interprétation très large du "lieu de travail habituel" prévu par l'article 8(2) du règlement Rome I, on pourrait croire que seul un nombre très restreint de situations sont couvertes par son article 8(3) – qui fait référence, lui, à la loi du pays dans lequel est situé l'établissement qui a embauché le travailleur. La Cour a toutefois précisé ce concept dans sa décision *Voogsgeerd*. Les éléments relatifs à l'exécution du contrat ayant déjà été pris en compte lors de la détermination du lieu de travail habituel, l'examen du lieu d'embauche présente un caractère plus formel et s'intéresse davantage à la procédure de recrutement : "la juridiction de renvoi devrait prendre en considération non pas les éléments relatifs à l'accomplissement du travail, mais uniquement ceux relatifs à la procédure de conclusion du contrat, tels que l'établissement qui a publié l'avis de recrutement et celui qui a mené l'entretien d'embauche, et elle doit s'attacher à déterminer la localisation réelle de cet établissement." Ce critère de rattachement n'établit donc pas de lien pertinent avec l'exécution ou le cycle de vie du contrat de travail, mais est fixé au tout début de celui-ci. Il sert donc à offrir une sécurité juridique au cas où le critère principal de rattachement (le pays du lieu de travail habituel) ne serait pas en mesure d'établir de lien clair avec un pays en particulier<sup>28</sup>. Par conséquent, seule une interprétation stricte de ce critère subsidiaire pourra garantir une prévisibilité totale de la loi applicable au contrat de travail.

## 2.5. INTERPRÉTATION DE LA "CLAUSE ÉCHAPPATOIRE"

Le recours possible à la "clause échappatoire", actuellement régie par l'article 8(4) du règlement Rome I, est au cœur de l'affaire *Schlecker*<sup>29</sup>. Dans cette affaire, une employée allemande (Mme Boedeker) et son employeur, allemand lui aussi (la société Schlecker), sont entrés en litige. Au cours des douze années précédant l'arrêt de la Cour (sur un total de vingt-sept années de service), Mme Boedeker avait travaillé comme responsable de la division néerlandaise de Schlecker, et était chargée à ce titre de superviser ses 300 branches locales. Le fait que les Pays-Bas étaient (devenus) le lieu de travail habituel de cette employée n'était pas remis en cause. Mme Boedeker a donc logiquement invoqué l'application du droit néerlandais pour résoudre le litige l'opposant à son employeur. Schlecker a toutefois avancé que le contrat était davantage rattaché à l'Allemagne, en raison notamment de la nationalité et du lieu de résidence des deux parties, de la langue et de la devise d'origine du contrat, de la référence aux dispositions du droit allemand dans le contrat et des systèmes fiscaux et sociaux (régime de sécurité sociale et régime complémentaire de retraite) dont relevait l'employée. La juridiction pouvait-elle alors ignorer le critère de rattachement que constitue le lieu de travail pour privilégier le droit allemand ?

Dans son arrêt *Schlecker*, la Cour a en effet mis de côté le droit du travail du pays du lieu de travail habituel et appliqué à la place un droit du travail "présentant des liens plus étroits" avec le contrat conclu entre les deux parties. Selon elle, l'un des facteurs les plus significatifs justifiant cette décision était le pays où l'employé paie ses impôts et ses cotisations sociales et où il possède un régime de retraite et d'assurance invalidité et maladie.

Comme l'illustre le cas d'une employée expatriée dans l'affaire *Schlecker*, la loi applicable doit dans un premier temps être déterminée au vu des critères de rattachement préétablis. Toutefois, la juridiction nationale peut passer outre ces critères de rattachement et appliquer la loi d'un autre pays, "même dans l'hypothèse où un travailleur accomplit le travail qui fait l'objet du contrat de travail non seulement de façon habituelle, mais également pendant une longue période et sans interruption dans le même pays", où il ressort clairement des circonstances générales que ledit contrat est plus étroitement lié à ce pays. En interprétant de façon aussi large la possibilité de s'éloigner du droit du lieu de travail habituel au profit d'un autre droit, la Cour semble

<sup>28</sup> Voir l'arrêt *Voogsgeerd*, C-384/10, paragr. 47.

<sup>29</sup> Affaire C-64/12.

– dans une certaine mesure – revenir sur ses décisions dans les affaires *Koelzsch* et *Voogsgeerd*. La clause échappatoire mine l'applicabilité générale de la loi du lieu de travail habituel et donc le principe de territorialité du droit du travail. Dans le contexte du marché intérieur, la règle fixée par la Cour dans l'arrêt *Schlecker* peut, lorsqu'elle est interprétée largement, être assimilée à une **règle de contrôle par le pays d'origine**. De plus, l'importance accordée aux aspects fiscaux et sociaux détourne l'attention vers les règles applicables dans ces domaines juridiques, ce qui pourrait pousser plus loin l'alignement entre les droits applicables en matière de travail et de sécurité sociale. Cela peut aussi, comme le souligne Cornelissen, ouvrir la voie à une (mauvaise) exploitation de la jurisprudence *Schlecker*, liée par exemple à une utilisation (trop) générale de l'article 16 du règlement 883/2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale<sup>30</sup>.

S'il est trop tôt pour prédire l'étendue de l'interprétation de la clause échappatoire par la CJUE dans des affaires qui lui seront présentées à l'avenir (et pour d'autres catégories de travailleurs), l'arrêt *Schlecker* a toutefois incontestablement redonné une certaine importance au droit fiscal et aux régimes sociaux applicables au travailleur. Le poids accordé à ces critères dans l'affaire *Schlecker* montre que c'était bien la structure sociale dans laquelle l'employée était intégrée par le biais du système de charges sociales qui était jugée importante, et non le marché du travail au sein duquel elle exerçait. Dans les litiges relatifs aux règles en matière de licenciement, il peut être logique de relier ce point spécifique du droit du travail au système de sécurité sociale auquel est soumis le travailleur concerné (dans la plupart des droits nationaux, les règles relatives au licenciement et celles portant sur les régimes d'assurance chômage sont rigoureusement harmonisées). On est en droit de se demander, toutefois, si ce motif se justifie également pour les salaires, les heures de travail, la sécurité au travail et les autres règles qui influencent l'exécution quotidienne du contrat.

## 2.6. DROIT APPLICABLE EN CAS DE DÉTACHEMENT VÉRITABLE

En présence de travailleurs détachés, l'approche diffère en fonction de l'affaire en cause. Les travailleurs effectivement détachés ont droit, dans leur État d'accueil, à un noyau dur de protections en matière de salaires, d'horaires de travail, de sécurité au travail et d'autres normes (minimales) du travail qui influencent l'exécution quotidienne de leur contrat. Cela leur permet non seulement d'être mieux protégés tout au long de leur séjour dans le pays d'accueil, mais évite aussi le dumping social. Les questions organisationnelles et contractuelles sont réputées être plus étroitement liées à la relation suivie entre l'employeur et le travailleur détaché, établie dans le pays du lieu de travail habituel (qui, dans les cas de détachement véritable, coïncide généralement avec le pays d'origine commune). Par conséquent, sur ces questions, notamment les dispositions applicables en cas de licenciement et le droit de la cogestion, le travailleur détaché est réputé être plus étroitement lié au marché du travail dans lequel il est habituellement employé. Toutefois, la prédominance du lieu de travail habituel par rapport au lieu de travail réel est par définition limitée : le détachement doit en effet demeurer une circonstance exceptionnelle d'une durée limitée dans le cadre d'un contrat habituellement exécuté dans un autre pays.

C'est pourquoi il est important que la directive concernant le détachement de travailleurs ne couvre que les employés qui satisfont à la définition qu'elle donne du travailleur détaché dans son article 2, et que le détachement remplisse la condition prévue à son article 1(3) : les détachements peuvent avoir lieu entre un prestataire de services et un bénéficiaire ; dans le cadre de transferts internes à une entreprise ; ou via le recrutement de travailleurs par une agence d'intérim, pour autant, dans tous les cas, qu'il existe une relation de travail entre l'entreprise d'envoi et le travailleur pendant la période de détachement. Si les notions de "détachement" et de "travailleur détaché" sont essentielles, elles manquent toutefois de précision, et ce, à plusieurs égards. Par exemple, dans les situations où les travailleurs sont recrutés uniquement à des fins de détachement, il n'existe

<sup>30</sup> Rob Cornelissen, "Conflicting Rules of Conflict: Social Security and Labour Law", in Herwig Verschueren (dir.), 2016, *Where do I belong. EU law and adjudication on the link between individuals and Member States*, Cambridge : Intersentia, p. 272. Voir également le rapport de la phase 2 sur les questions de sécurité sociale.

aucun lieu de travail habituel dans le pays d'origine, tout du moins pas dans le cadre du contrat concerné. En partant de l'hypothèse que la directive concernant le détachement de travailleurs ne peut ni ne doit être interprétée indépendamment de l'article 8 du règlement Rome I, une telle situation ne devrait pas être qualifiée de détachement réel au sens de la directive. Depuis la mise en œuvre de la directive d'exécution, la question semble avoir été résolue : son article 4(3) crée un lien explicite entre le concept de détachement au sens de la directive concernant le détachement de travailleurs et le "pays du lieu de travail habituel" au sens du règlement Rome I. Les conséquences exactes de cette disposition concernant les interactions avec les articles 8 et 9 du règlement Rome I ne sont cependant pas tout à fait claires. Seul le considérant 11 de la directive d'exécution dispose que "lorsqu'il n'y a pas véritable détachement et que se produit un conflit de lois, il y a lieu de tenir dûment compte des dispositions du règlement" Rome I, et que "les États membres veillent à ce que des dispositions soient en vigueur pour protéger convenablement les travailleurs qui ne sont pas véritablement détachés". Il serait par conséquent possible d'introduire l'hypothèse selon laquelle en l'absence de "véritable détachement", le pays d'accueil est l'État dans lequel le travail est habituellement exécuté au sens du règlement Rome I<sup>31</sup>.

## 2.7 NATURE TEMPORAIRE ET "LIMITÉE" DU DÉTACHEMENT

L'interprétation des termes "temporaire" au sens de l'article 8 du règlement Rome I et "période limitée" au sens de l'article 2(1) de la directive concernant le détachement de travailleurs constitue une question controversée, qui n'a pas été résolue ou précisée par la directive d'exécution.

Le considérant 36 du préambule du règlement Rome I<sup>32</sup> fournit quelques indications concernant la nature temporaire/limitée du détachement : "S'agissant des contrats individuels de travail, l'accomplissement du travail dans un autre pays devrait être considéré comme temporaire lorsque le travailleur est censé reprendre son travail dans le pays d'origine après l'accomplissement de ses tâches à l'étranger. La conclusion d'un nouveau contrat de travail avec l'employeur d'origine ou avec un employeur appartenant au même groupe de sociétés que l'employeur d'origine ne devrait pas empêcher de considérer que le travailleur accomplit son travail dans un autre pays de façon temporaire." La deuxième phrase développe la notion de détachement et tient compte des employés expatriés qui, pour des raisons liées à l'immigration, pourraient conclure un contrat avec un établissement du pays de destination, tout en maintenant leur relation contractuelle avec l'employeur d'origine dans le pays d'origine. La première phrase vise, par contraste, à préciser le concept. Elle souligne de nouveau l'importance de l'existence d'une activité économique dans le pays d'origine (le lieu de travail vers lequel le travailleur retourne), sans pour autant préciser de limite spécifique de temps et/ou de finalité quant au détachement<sup>33</sup>.

L'étude de la nature temporaire du détachement du point de vue du marché intérieur montre qu'**il est remarquable que ni la jurisprudence ni la législation fondée sur l'article 56 TFUE ne donnent de définition pratique du terme "temporaire"**. Dans son arrêt *Rush Portuguesa*, la Cour a décidé qu'un prestataire de services "peut se déplacer avec son propre personnel qu'elle fait venir [de son État membre d'origine] pour la durée des travaux concernés"<sup>34</sup>. Le caractère temporaire du détachement semble donc être lié à la durée du service effectué à l'étranger. La jurisprudence générale sur les services n'a jusqu'à présent accepté *aucune limitation dans le temps* du caractère temporaire d'une prestation de services<sup>35</sup>. Comme le dispose la Cour dans son arrêt *Gebhard*, le caractère temporaire des activités est à apprécier non seulement en fonction de la

31 Voir par exemple l'avant-projet de rapport, les amendements déposés par la Commission PE500.574, n°s 90 et 119, dossier de procédure 2012/0061/COD.

32 Dans la proposition COM(2005)650final de la Commission, ces précisions figuraient dans l'article relatif à cette question lui-même, et non dans le préambule.

33 EuroISPA (Association européenne des fournisseurs de services Internet), 2003, "Green Paper on the Conversion of the Rome Convention into a Community Instrument: COM (2002) 654", Document de synthèse, 36-37. Disponible à l'adresse : [http://ec.europa.eu/justice/news/consulting\\_public/rome\\_i/contributions/euroispa\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/justice/news/consulting_public/rome_i/contributions/euroispa_en.pdf).

34 Arrêt *Rush Portuguesa*, C-113/89, paragr. 17 et 19.

35 Arrêt *Commission c. Espagne*, C-514/03, paragr. 22.

durée de la prestation, mais également en fonction de sa fréquence, périodicité ou continuité<sup>36</sup>. Dans l'arrêt *Schnitzer*<sup>37</sup>, l'application de ces critères a poussé la Cour à conclure que l'article 56 TFUE visait des services tels que les projets de construction impliquant de gros travaux fournis sur une période prolongée pouvant aller jusqu'à plusieurs années. D'autre part, la Cour a soutenu dans son arrêt *Trojani* qu'une activité menée de façon permanente ou sans limite prévisible ne pouvait être considérée comme un service au titre de l'article 56 TFUE<sup>38</sup>. Il a également été décidé qu'une société de construction dont l'activité était exclusivement concentrée dans un pays autre que celui où elle était établie ne pouvait être considérée comme un prestataire de services<sup>39</sup>. La distinction entre la libre circulation des services (article 56) et la liberté d'établissement (article 49) est en réalité difficile à concrétiser. Selon les termes de l'avocat général Léger dans ses conclusions dans l'affaire *Gebhard* : "Sur le plan strictement juridique, cette distinction est délicate dans la mesure où elle résulte d'une combinaison de critères, qu'elle dépend étroitement des circonstances de fait en cause et qu'elle n'a jamais fait l'objet d'une définition systématique précise."

Ceci affecte également la distinction entre les situations relevant de la libre circulation des travailleurs (article 45 TFUE) et celles relevant de la libre circulation des services (article 56 TFUE). La nature temporaire du détachement est souvent invoquée pour distinguer les travailleurs détachés des travailleurs migrants, donnant à entendre que ces derniers sont employés de façon plus permanente dans l'État d'accueil. Mais est-ce réellement et nécessairement le cas ? Selon l'analyse convaincante de Verschuere, ce n'est pas systématiquement vrai, bien au contraire<sup>40</sup>. Actuellement, de nombreux travailleurs migrants et frontaliers signent des contrats à durée déterminée. La jurisprudence établit que les travailleurs à temps partiel, les employés sous astreinte et les stagiaires sont considérés comme des travailleurs au sens de l'article 45 TFUE, du moment que leur travail revêt une nature économique et n'est pas (trop) marginal ou accessoire. À la lumière de cette jurisprudence, la courte durée de l'emploi ne peut pas, en soi, exclure ledit emploi de la portée de l'article 45 TFUE. Par exemple, une personne n'ayant travaillé que sous contrats intérimaires pendant deux mois et demi sur le territoire d'un autre État membre que son pays d'origine devrait être considérée comme un travailleur au sens de l'article 45 TFUE, à condition que ses activités ne soient pas purement marginales ou accessoires. Clairement, ce que nous appelions autrefois mouvement "permanent" des travailleurs migrants englobe aujourd'hui de nombreux mouvements transfrontaliers de nature bel et bien temporaire (à durée déterminée)<sup>41</sup>.

## Proposition de révision ciblée concernant le "détachement à long terme"

Dans sa proposition de révision de la directive concernant le détachement de travailleurs, la Commission ne propose pas tant de fixer une limite temporelle au détachement ou de préciser davantage la distinction avec les travailleurs migrants (en contrat temporaire) concernés par l'article 45 TFUE, que d'instaurer une protection complète du travailleur dans le droit de l'État d'accueil en cas de détachement à long terme. Celui-ci se définit comme une situation dans laquelle "la durée prévue ou effective du détachement est supérieure à vingt-quatre mois". Dans ces situations, l'État membre sur le territoire duquel le travailleur est détaché est réputé être le pays dans lequel celui-ci accomplit habituellement son travail. En cas de remplacement de travailleurs détachés effectuant la même tâche au même endroit, la durée cumulée des périodes de détachement des travailleurs concernés est prise en considération, en ce qui concerne les travailleurs détachés pour une durée effective d'au moins six mois<sup>42</sup>.

Cette proposition soulève de nombreuses questions, qui ne peuvent être analysées en profondeur ou résolues dans le cadre du présent rapport. Mais il serait toutefois pertinent de se poser la question suivante : pourquoi choisir un délai de 24 mois comme cadre de référence ? Ce délai cherche clairement à améliorer la cohérence avec d'autres

36 Arrêt *Gebhard*, C-55/94, paragr. 27 ; arrêt *Commission c. Italie*, C-131/01, paragr. 22.

37 Arrêt *Schnitzer*, C-215/01, paragr. 30.

38 Comme le révèle le libellé même de l'article 57 TFUE, qui s'oppose au caractère permanent de l'activité exercée par l'opérateur économique établi dans un État membre (conclusions de l'avocat général Léger dans l'arrêt *Gebhard*, C-55/94, paragr. 32).

39 Ceci découle clairement de l'arrêt *Plum*, C-404/98, dans le cadre de ce qui constitue aujourd'hui le règlement de base 883/04.

40 Sur la nature imprécise de la notion de "travailleur" dans l'article 45 TFUE, voir Herwig Verschuere, "Being economically active: how it still matters", in Herwig Verschuere (dir.), 2016, *Where do I belong. EU law and adjudication on the link between individuals and Member States*, Cambridge : Intersentia, section 4.2.

41 Arrêt *Ninni-Orasche*, C-413/01, paragr. 25 et 32. Voir également les arrêts *Wallentin*, C-169/03 et *Kranemann*, C-109/04, concernant des stagiaires, dont l'un qui n'a travaillé à l'étranger que pendant quelques semaines, comme l'évoque Herwig Verschuere, 2008, "Cross-border workers in the European internal market: Trojan horses for Member States' labour and social security law?", *IJCLLR*, vol. 24, p. 176.

42 COM (2016)128, proposition d'article 2 bis.

textes législatifs européens, plus spécifiquement l'article 12 du règlement de base 883/04 visant à déterminer le système de sécurité sociale applicable en cas de détachement, qui applique la même limite temporelle. Toutefois, la disposition relative au détachement du règlement de base prévoit que la "durée anticipée de 24 mois" limite la période de détachement et s'accompagne d'une "interdiction de remplacement". Il est donc illusoire de croire en un alignement total, mais le risque pour les professionnels de confondre deux notions différentes, mais similaires, relatives au détachement s'en retrouve accru par rapport à la situation actuelle. De plus, le délai de 24 mois est bien trop long. La raison pour laquelle le détachement a été doté d'une telle limite lors de l'adoption du règlement de base en 2004 n'a jamais été clairement justifiée<sup>43</sup>. Il y aurait matière à limiter à nouveau cette période, comme le faisait l'ancien règlement de base 1408/71, qui prévoyait de restreindre le détachement à une durée anticipée de 12 mois. Il serait encore plus judicieux de fixer une limite temporelle aux détachements – de 183 jours – dans les lois fiscales et relatives à la sécurité sociale et au travail<sup>44</sup>.

## 2.8. LA NOTION D'"ACCÈS AU MARCHÉ DU TRAVAIL"

Un critère plus distinctif que la durée pour distinguer la mobilité de l'article 45 de celle de l'article 56 concerne la notion d'"accès au marché du travail". Dans l'arrêt *Rush Portuguesa*, la Cour fait la distinction entre les travailleurs migrants, d'une part, qui intègrent le marché du travail de l'État d'accueil, et les travailleurs détachés, d'autre part, qui ne l'intègrent pas dans la plupart des cas. L'employeur d'un travailleur détaché profite du principe de libre circulation des services. **Le travailleur détaché n'a pas besoin de se prévaloir de la libre circulation de la main-d'œuvre, car, selon la Cour, il ne cherche pas à avoir accès au marché du travail de l'État membre d'accueil, mais plutôt à retourner dans l'État où il travaille habituellement dès la fin de son service.** Ce mouvement passif (le travailleur étant affecté à ce poste par son employeur) peut être illustré par le fait que la personne détachée a conclu un contrat régi par le droit du pays du lieu de travail habituel. Un autre indicateur de mouvement passif, souvent utilisé dans le cadre du droit international privé, est **le paiement ou le remboursement des coûts de déplacement, de repas et d'hébergement par l'employeur**<sup>45</sup>. Plus particulièrement, dans son arrêt *Sähköalojen ammattiliitto*<sup>46</sup>, la Cour a rapproché le statut du travailleur détaché (à cet égard) de celui de l'employé expatrié traditionnel, en déclarant que ces dispositions particulières devaient être considérées comme un dédommagement au titre des dépenses engagées, conformément à l'article 3(7) (deuxième phrase) de la directive concernant le détachement de travailleurs.

La distinction fondée sur l'accès au marché du travail est essentielle dans les cas où le travailleur ne jouit pas de la liberté de circulation, par exemple s'il est couvert par un régime de transition<sup>47</sup>. Mais la distinction entre la mobilité de l'article 45 et celle de l'article 56 a également un impact sur les protections du droit du travail dont bénéficient les travailleurs concernés. La directive concernant le détachement de travailleurs a vocation à fournir aux personnes concernées un degré élevé de protection (mais pas une protection totale) au sein de l'État d'accueil, parce que leur situation (emploi temporaire dans un pays étranger, difficulté à obtenir une représentation convenable, méconnaissance des lois, des institutions et de la langue du pays) peut les rendre vulnérables. Comme l'observe Kilpatrick<sup>48</sup> : "sur le plan social, il n'est pas difficile d'imaginer que passer de longues périodes dans un État d'accueil (où la vie est généralement plus chère) en étant uniquement protégé par un nombre restreint de règles minimales en matière du droit du travail national peut sembler abusif à la fois pour les travailleurs détachés et pour les ressortissants dudit État."

43 Voir Paul Schoukens et Danny Pieters, 2009, "The rules within Regulation 883/2004 for determining the applicable legislation", *EJSS*, n° 1-2, p. 106-107.

44 Voir la recommandation A2 de la section 4.1 et la section 2, point 1.

45 Cet indicateur est explicitement mentionné à l'article 4(2)(d) de la directive d'exécution. Pour plus de détails, voir Van Hoek/Houwerzijl (n° 16).

46 Affaire C-396/13.

47 Ce cas de figure peut être différent lorsque le travailleur est envoyé à l'étranger par une agence d'intérim : voir les affaires jointes C-307/09, 308/09 et C-309/09 *Vicoplus e.a.* Cette distinction permet aux ressortissants de pays tiers travaillant et résidant légalement dans un État membre d'être détachés dans un autre État membre. Voir l'arrêt *VanderElst*, C-43/93, confirmé par l'arrêt *Essent Energie Productie*, C-91/13.

48 C. Kilpatrick, 2009, "British Jobs for British Workers? UK Industrial Action and Free Movement of Services in EU Law", *LSE Legal Studies Working Paper* n° 16/2009, p. 27.

Les différences en matière de coût du travail liées aux deux types de mobilité des travailleurs semblent faire l'objet d'une exploitation de plus en plus stratégique de la part des entreprises (comme modèle économique à part entière) qui cherchent ainsi à profiter de cet "avantage comparatif". Le droit du travail n'est qu'un élément à prendre en considération parmi tant d'autres, par exemple le régime de sécurité sociale et le droit fiscal. Les intermédiaires situés dans les autres États membres sont utilisés dans le seul but de transformer la migration (temporaire ou saisonnière) en détachement. Par exemple, dans l'hypothèse où des travailleurs polonais sont recrutés par une agence d'intérim pour occuper des emplois en Suède, les circonstances réelles ne changent pas selon que l'agence est polonaise ou suédoise, contrairement à la situation juridique. C'est pourquoi les concepts et critères réglementaires confus favorisent la non-conformité, ce qui entraîne la violation du droit du travail et d'autres droits (fondamentaux) des travailleurs migrants.

## Proposition de révision ciblée concernant la rémunération des travailleurs détachés

La Commission européenne a elle-même reconnu que le détachement pouvait avoir – et avait eu – des conséquences imprévues dans certains secteurs et certaines régions. La situation économique et celle du marché du travail au sein de l'UE ont considérablement évolué depuis 1996. Au cours des deux dernières décennies, le marché intérieur s'est développé et les écarts de salaire se sont creusés. D'après la Commission, les travailleurs détachés peuvent gagner jusqu'à 50 % de moins que les travailleurs locaux dans certains secteurs ou États membres, ce qui nuit au principe de concurrence équitable entre les entreprises et d'égalité des chances entre les travailleurs<sup>49</sup>.

C'est la raison pour laquelle la Commission cherche à restaurer ce principe, grâce notamment à l'une des principales modifications proposées en matière de rémunération des travailleurs détachés, selon laquelle les travailleurs détachés, tous secteurs confondus, bénéficient de l'ensemble des règles obligatoires concernant la rémunération prévues par la loi ou les conventions collectives universellement applicables dans l'État membre d'accueil (en remplacement des "taux de salaire minimal"). Sa proposition comprend par ailleurs une nouvelle disposition sur la sous-traitance et garantit le traitement équitable des travailleurs détachés recrutés par des agences d'intérim<sup>50</sup>.

Ces propositions permettraient de renforcer la protection des travailleurs détachés tout en luttant contre le dumping social. La baisse des avantages financiers dans les situations de détachement pourrait même réduire les incitations à créer des sociétés boîtes aux lettres. Mais comment le droit européen favorise-t-il la création de boîtes aux lettres ?

## 2.9. FAVORISER LA "MOBILITÉ DES ENTREPRISES", Y COMPRIS DES SOCIÉTÉS BOÎTES AUX LETTRES ?

La liberté d'établissement donne-t-elle le droit de choisir entre les différentes formes de sociétés disponibles dans les États membres ? En d'autres termes, plus cyniques : "le recours aux sociétés boîtes aux lettres pour contourner les exigences coûteuses des lois nationales en vigueur constitue-t-il un droit ?" Ou la création de sociétés relève-t-elle encore de la compétence du droit interne des États membres, et doit-il en rester ainsi ? "La vraie question est la suivante : existe-t-il un marché intérieur libre des formes de sociétés plutôt qu'un marché intérieur libre au service des sociétés ?"<sup>51</sup> Cette question nous amène à nous intéresser au droit des sociétés.

49 Voir la fiche d'information concernant la proposition de révision ciblée : [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-16-467\\_fr.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-467_fr.htm). Pour consulter des études externes ayant inspiré la proposition, voir, p. ex., J.-P. Lhernould, M. Coucheir, S. Fisker, P. Madsen et E. Voss, 2015, *Study on wage setting systems and minimum rates of pay applicable to posted workers in accordance with Directive 97/71/EC in a selected number of Member States and sectors*, Commission européenne ; F. De Wispelaere et J. Pacolet, 2016, *An ad hoc statistical analysis on short term mobility – economic value of posting of workers. The impact of intra-EU cross-border services, with special attention to the construction sector*, HIVA-KU Leuven, Commission européenne.

50 COM (2016)128, art. 3(1) adapté et nouveaux articles 3(1a) et 3(1b).

51 Justin Borg-Barthet, "Company Law in the Single European Market: Trends and Challenges", in Michel Barnier et al., 2014, *Fostering growth in Europe: Reinforcing the internal market*, Madrid: CEU Ediciones, p. 152.

## Règles applicables en matière de création d'une société

Contrairement aux règles déterminant la loi applicable aux contrats (y compris de travail) transnationaux figurant dans le règlement Rome I, **les règles du droit international privé en matière de droit des sociétés ne sont pas (encore) réglementées à l'échelle de l'UE**. Les États membres utilisent différents critères de rattachement pour déterminer le droit applicable. **Les règles applicables à la création de sociétés varient donc sensiblement d'un État membre à l'autre**. En d'autres termes, il peut exister des lois divergentes, voire contradictoires, concernant d'importantes questions relatives au fonctionnement interne des entreprises, comme leur constitution, l'actionnariat ou la gestion.

Certains États membres, notamment les pays continentaux comme l'Allemagne ou la France, appliquent traditionnellement la "**théorie du siège réel**". Dans ces systèmes, le droit des sociétés applicable est celui de l'État où se situent son administration centrale et ses activités substantielles. La théorie du siège réel incite les sociétés à installer leur bureau central d'opérations sur le territoire d'un État membre pour pouvoir être établies selon le droit de ce pays. D'autres États membres privilégient quant à eux la **théorie du siège statutaire** (ou théorie de l'incorporation). Le Royaume-Uni, par exemple, favorise l'autonomie des parties dans le choix du droit des sociétés applicable. Certains des États membres ayant récemment rejoint l'UE ont également adopté cette théorie, hypothétiquement en vue d'augmenter leur attractivité auprès des sociétés étrangères<sup>52</sup>. Dans les États adhérant à la théorie de l'incorporation, le droit des sociétés applicable est celui de l'État où a été constituée la société, c'est-à-dire le lieu où se situe son siège social<sup>53</sup>, même s'il n'existe aucun rattachement réel avec ce pays. En vertu de ce droit, les sociétés peuvent donc installer leur "siège réel" dans un État membre autre que celui où elles se sont constituées, ce qui implique qu'elles peuvent n'être à la tête que d'une simple boîte aux lettres dans le pays de constitution.

## Jurisprudence de la Cour de justice

Jusqu'à la fin du siècle dernier, la Cour n'interférait pas dans la définition des critères de rattachement permettant de déterminer les règles applicables en matière de constitution de sociétés, qui relevait de la compétence des États membres. Dans la première affaire qui lui a été soumise en matière de droit international des sociétés, *Daily Mail*, la Cour s'est exprimée dans les termes suivants : "Il convient de rappeler que, contrairement aux personnes physiques, les sociétés sont des entités créées en vertu d'un ordre juridique et, en l'état actuel du droit communautaire, d'un ordre juridique national. Elles n'ont d'existence qu'à travers les différentes législations nationales qui en déterminent la constitution et le fonctionnement"<sup>54</sup>. Cet arrêt affirme clairement que la liberté d'établissement ne donne pas le droit aux sociétés de "faire migrer" leur siège réel vers un autre État membre tout en gardant leur personnalité juridique sous le droit de "l'État d'origine". Ainsi, "l'État d'origine", en l'espèce le Royaume-Uni, pouvait refuser au *Daily Mail* le droit de déplacer son bureau central d'opérations (à savoir son siège de direction et son administration centrale) vers les Pays-Bas. Cette jurisprudence est encore d'actualité.

Situation inverse cette fois, la Cour a décidé au début du siècle, dans l'arrêt *Centros* et d'autres arrêts similaires, que "l'État d'accueil" ne pouvait refuser la reconnaissance de la capacité juridique d'une société constituée en vertu du droit d'un autre État membre<sup>55</sup>, même en l'absence d'activité économique dans ce dernier. L'arrêt *Centros* est considéré comme "le tout premier mouvement institutionnel délibéré vers la concurrence réglementaire"<sup>56</sup>. Depuis cet arrêt, le "courant créé par la jurisprudence *Centros*" a généré une importante littérature

52 Il existe de nombreux sites Internet faisant par exemple la promotion de la constitution de sociétés en Estonie, en Roumanie et en Slovaquie. Voir : <http://www.estoniancompanyregistration.com/>, <http://www.companyincorporationestonia.com/>, <http://www.romania-company.com/>, <http://www.theromanianclub.com/>, <http://www.slovenskespolocnosti.sk/en>, <http://zugimpex.com/slovakia-company.html>.

53 Pour une présentation des deux théories, voir S. Rammelo, 2001, *Corporations in Private International Law: A European Perspective*, Oxford : OUP. Pour un aperçu comparatif du choix des règles juridiques applicables aux sociétés, voir P. Paschalidis, 2012, *Freedom of Establishment and Private International Law for Corporations*, p. 5-14.

54 Arrêt *Daily Mail*, C-81/87, confirmé par l'arrêt *Cartesio*, C-210/06.

55 Arrêts *Centros*, C-212/97 et *Überseering*, C-208/00.

56 Voir A. Saydé, "One Law, Two Competitions: An Enquiry into the Contradictions of Free Movement Law", in C. Barnard et O. Odudu, 2010-11, *CYELS*, vol. 13, p. 377, qui cite les conclusions de l'avocat général La Pergola dans l'arrêt *Centros*, C-212/97, au point 20 : "En l'absence d'harmonisation, en somme, c'est la concurrence entre systèmes normatifs ("competition among rules") qui doit pouvoir s'exercer librement, même en matière de sociétés commerciales."

sur la concurrence réglementaire dans le droit européen des sociétés. **Centros a également servi de point de départ à la prolifération des sociétés boîtes aux lettres.** Ce mouvement s'est accéléré avec les arrêts *Laval*, *Rüffert* et *Commission c. Luxembourg*, dans lesquels la Cour a formulé sa célèbre interprétation restrictive de certaines dispositions clés de la directive concernant le détachement de travailleurs, en décidant que la protection qu'elle offrait constituait davantage un plafond qu'un plancher<sup>57</sup>.

Centros Ltd. était effectivement une société boîte aux lettres typique. Propriété de deux citoyens danois résidant au Danemark, elle était immatriculée sous forme de société à responsabilité limitée de droit britannique, sans pour autant exercer de réelles activités économiques au Royaume-Uni, la plupart d'entre elles étant en réalité gérées par le biais d'une branche danoise. La direction danoise du Commerce et des Sociétés a refusé l'immatriculation de la branche de Centros au Danemark au motif que la société, qui n'exerçait aucune activité commerciale au Royaume-Uni, cherchait en réalité à créer un établissement principal au Danemark plutôt qu'une branche. Cette technique aurait permis à la société de contourner les dispositions du droit national des sociétés telles que les exigences de capital minimal. La Cour a décidé que le fait que la société n'ait été constituée dans le premier État membre qu'en vue de s'établir dans le second où serait exercé l'essentiel, voire l'ensemble, de ses activités économiques, ne revêtait que peu d'importance<sup>58</sup>. Elle a ajouté que la décision d'un ressortissant d'un État membre de créer une société dans l'État membre dont les règles de droit des sociétés lui paraissent les moins contraignantes et de créer des succursales dans d'autres États membres ne saurait constituer en soi un usage abusif du droit d'établissement. Si les États membres ont le droit d'adopter des mesures visant à prévenir ou à sanctionner les fraudes, ils ne peuvent toutefois pas refuser l'immatriculation d'une succursale d'une société constituée en conformité avec la législation d'un autre État membre. Le fait que Centros n'ait exercé aucune activité dans l'État membre où elle a son siège et ait exercé ses activités uniquement dans l'État membre de sa succursale ne suffisait pas à démontrer l'existence d'un comportement abusif et frauduleux<sup>59</sup>.

Ainsi, dans plusieurs affaires ayant fait jurisprudence, la Cour n'a pas fourni de réponses claires et cohérentes aux questions concernant la reconnaissance des sociétés. Elle a, en revanche, sinon promu, du moins accepté pendant plusieurs années la prolifération des sociétés boîtes aux lettres au sein de l'UE<sup>60</sup>.

## Liens avec d'autres domaines juridiques

Il convient de remarquer que les institutions législatives européennes n'ont pas non plus adopté de stratégie cohérente concernant le choix des règles de droit dans leurs propositions de règlements et de directives concernant les sociétés supranationales : si le règlement relatif au statut de la société européenne (SE) est fondé sur la théorie du siège réel, exigeant que le siège statutaire de la SE soit situé dans le même État membre que son administration centrale (article 7 du règlement), la proposition relative aux Societas Unius Personae (SUP) omet quant à elle délibérément cette exigence.

Parallèlement à cela, le législateur européen a récemment mené différentes initiatives dans certains secteurs ou concernant certaines questions spécifiques pour lutter contre les sociétés boîtes aux lettres. Citons par exemple les règles de substance spécifiques dans le secteur du transport routier<sup>61</sup> ou le critère indicatif de l'article 4(2) de la directive d'exécution visant à évaluer si un prestataire de services détachant des travailleurs est véritablement établi dans l'État d'origine. Dernièrement, la Commission européenne a été très active dans le cadre de différentes initiatives visant à renforcer le cadre législatif de lutte contre les sociétés boîtes aux lettres constituées aux fins de blanchiment de capitaux.

De plus, compte tenu de l'attitude permissive de la Cour vis-à-vis de la théorie de l'incorporation, la réforme des droits nationaux relatifs à la création de sociétés a peu à peu abandonné la théorie du siège réel, ce qui

57 Arrêts *Laval*, C-341/05 et *Rüffert*, C-346/06. Voir également S. Deakin, Regulatory competition in Europe after *Laval*, *Centre for Business Research*, University of Cambridge Working Paper, n° 364.

58 Karsten Engsig Sørensen, 2015, "The fight against letterbox companies in the internal market", *CMLR*, vol. 52, n° 1, p. 85-117.

59 Karsten Engsig Sørensen, n° 58, p. 91-92.

60 *Ibid.*, p. 116.

61 En particulier, l'article 5 du règlement n° 1071/2009 établissant des règles communes sur les conditions à respecter pour exercer la profession de transporteur par route et l'article 8 du règlement n° 1072/2009 établissant des règles communes pour l'accès au marché du transport international de marchandises par route (cabotage).

s'est accompagné d'un transfert du critère "du siège réel" vers des domaines connexes du droit national, tels que le droit de fond des sociétés, le droit de l'insolvabilité<sup>62</sup> et le droit de la responsabilité civile.

L'un des effets indésirables de cette stratégie se manifeste dans ce que l'on appelle "disjonction", ou découplage, de domaines de droit national fonctionnellement interdépendants et qui bénéficient donc de l'adoption d'une approche harmonisée. Un degré moindre de cohérence signifie que le risque de voir apparaître des lacunes ou des chevauchements, ainsi qu'une complexité juridique entravant l'application et l'exécution effectives de la loi, et favorisant par conséquent l'apparition d'acteurs non fiables, s'accroît.

Les critères de rattachement utilisés afin de déterminer la loi applicable (y compris les critères de substance) dans les domaines du droit du travail, de la sécurité sociale, du droit fiscal, de l'établissement des sociétés et des procédures d'insolvabilité ne sont pas nécessairement toujours alignés de façon parallèle en raison de leurs différentes fonctions et des différents contextes dans lesquels ils s'appliquent. Il est cependant pertinent d'éviter les contradictions ou oppositions superflues entre ces domaines du droit alors qu'il serait au contraire nécessaire d'en faire une interprétation cohérente afin de lutter contre la prolifération des sociétés boîtes aux lettres.

## Absence d'approche cohérente

Pour conclure, il est clair que la divergence entre les règles de conflit donne lieu à des situations complexes dans lesquelles une société peut être soumise aux lois de différents États membres en même temps. Cette situation ébranle la certitude juridique sur le point de savoir quelle loi régit les activités des sociétés, et peut aller à l'encontre de l'établissement et de la prestation de services transfrontaliers de bonne foi, d'une part, et de l'efficacité de la supervision et de l'exécution des règles, d'autre part. Dans ce climat incertain et complexe, une chose est sûre : la situation actuelle crée un environnement propice à la mauvaise foi dans les activités commerciales transfrontalières.

---

<sup>62</sup> La règle du COMI (centre des intérêts principaux du débiteur) est fixée dans le règlement 1346/2000 relatif aux procédures d'insolvabilité, et les règles contre la recherche abusive de la juridiction la plus favorable ("forum shopping") sont renforcées dans la refonte du règlement 2015/848.

# CHAPITRE 3. ANALYSE DES ÉTUDES DE CAS AU REGARD DU CADRE RÉGLEMENTAIRE

## 3.1. PRÉSENTATION DES ÉTUDES DE CAS MENÉES AU COURS DE LA PHASE 1

Les études de cas étudiées dans ce chapitre concernent les secteurs européens de la viande (affaire Danish Crown, Allemagne), du transport (affaire Vos Transport, Pays-Bas) et du bâtiment (affaire Pilgrim, Suède).

### Éléments communs aux études de cas

Le rapport de la phase 1, rédigé par SOMO, remet les trois cas étudiés dans leur contexte, et présente des secteurs où il est fait (largement) usage d'ententes de détachement fictif. Dans les trois cas, on est en droit de se demander si les conditions suivantes, fixées par la directive concernant le détachement de travailleurs, sont respectées :

- relation de travail réelle entre le travailleur détaché et l'employeur à l'origine du détachement ;
- détachement restreint à "une période de temps limitée" ;
- détachement vers un État membre autre que celui où exerce normalement (habituellement) le travailleur.

Les trois cas examinés lors de la phase 1 de ce projet partagent un autre point commun : les inspections du travail des États d'accueil avaient en effet déployé peu d'efforts pour surveiller et/ou enquêter (sur demande) sur les irrégularités<sup>63</sup>. Les sous-traitants du secteur allemand de la viande avaient même recours à des pratiques mafieuses, et les autorités allemandes semblaient manquer de volonté et/ou de capacité politique(s) pour surveiller/faire appliquer la loi<sup>64</sup>. Clairement, les travailleurs concernés étaient trop pauvres et dépendants pour chercher à obtenir justice<sup>65</sup>. En 2013, les autorités ont finalement pris conscience de la situation, mais seulement après que des journalistes d'investigation et des syndicats tirent la sonnette d'alarme sur les rémunérations inférieures au salaire minimum vital et les conditions de travail abusives s'apparentant à un véritable trafic d'êtres humains, suite à une plainte déposée par le gouvernement belge auprès de la Commission européenne, contre les pratiques abusives de détachement dans le secteur allemand de la viande donnant lieu à un dumping salarial dans ce pays<sup>66</sup>.

Si une chose ressort clairement des trois études de cas, c'est le besoin urgent d'intensifier les activités de contrôle et d'application de la loi et de renforcer le cadre juridique en matière de protection du droit du travail des travailleurs détachés (notamment la directive concernant le détachement de travailleurs et sa directive d'exécution). Une liste non exhaustive contenant des recommandations sur ces points figure au chapitre 4, section 4.2 (points 1 et 5).

63 Voir le rapport de la phase 1, en particulier en ce qui concerne l'affaire Danish Crown et l'absence générale de contrôle et d'application de la loi dans le secteur allemand de la viande, p. 23, 27 et 28, et pour des observations sur les règles relatives au transport routier, p. 17.

64 Le rapport de la phase 1 indique que les plaintes qui sont déposées aboutissent rarement à des enquêtes.

65 Le rapport de la phase 1 explique que les travailleurs portant plainte sont licenciés (pas d'argent = retour chez soi).

Les litiges, lorsqu'ils ont été entamés, sont réglés en dehors des tribunaux. Les condamnations dépendent fortement des renseignements fournis par les syndicats.

66 Rapport de la phase 1, p. 19, se référant par exemple au document suivant : Parlement européen, plainte en matière de dumping social déposée contre l'Allemagne par les ministres belges, questions parlementaires E-004208-13, 12/04/2013 (en anglais), <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+WQ+E-2013-004208+0+DOC+XML+V0//EN>.

## 3.2. SECTEUR ALLEMAND DE LA VIANDE : ÉTUDE DE CAS DANISH CROWN

Nous citons et analysons ci-dessous, au regard du cadre réglementaire examiné dans le chapitre 2, certaines parties intéressantes de l'étude de cas de la phase 1 concernant le secteur allemand de la viande en général et Danish Crown en particulier.

### Danish Crown et sa stratégie de recours aux sociétés boîtes aux lettres

Selon le rapport de la phase 1, Danish Crown est le quatrième plus grand acteur de la filière de viande porcine en Allemagne, où il élargit son activité depuis quelques années. La société représente 80 % de la production sur le marché intérieur danois. Danish Crown, comme d'autres sociétés européennes du secteur de la viande, poursuit une stratégie de réduction du coût de la main-d'œuvre en délocalisant l'abattage et la découpe sur le marché allemand voisin, ce qui lui permet d'obtenir un coût de main-d'œuvre bon marché en employant des travailleurs d'Europe de l'Est en sous-traitance.

En 2010, Danish Crown a racheté D&S Fleisch, l'une des plus grandes sociétés allemandes du secteur de la viande, et son abattoir de porcs situé à Essen (Oldenburg), une stratégie lui ayant permis [de faire son entrée dans le secteur allemand de la viande par la grande porte]. La plus grande usine d'Allemagne, qui emploie près de 1 300 personnes, et abat et transforme 64 000 porcs par semaine, se situe à Essen (district de Cloppenburg), une petite ville du nord-est de l'Allemagne. Les usines de transformation (découpe) se trouvent à Boizenburg, dans le Land de Mecklenbourg-Poméranie-Occidentale (360 employés) et à Oldenburg, en Basse-Saxe (250 employés). Deux autres divisions de transformation de la viande sont présentes à Oldenburg et Essen employant au total 180 personnes. L'usine de transformation de viande bovine de Danish Crown est basée à Husum (Schleswig Holstein) ; elle emploie 100 personnes et abat et découpe 2 000 bœufs par semaine.

Les entreprises de transformation de la viande externalisent le travail à **plusieurs sous-traitants**, lesquels ont recours à un réseau de sociétés boîtes aux lettres pour sous-traiter le travail à d'autres entreprises et **signer des contrats avec les travailleurs pour des périodes rarement supérieures à six mois**. Ces sociétés boîtes aux lettres sont tantôt immatriculées en Europe de l'Est avec des adresses en Allemagne, tantôt immatriculées en Allemagne.

### Danish Crown : un phénomène courant

La structure de Danish Crown s'inscrit dans une stratégie commerciale plus large caractérisant l'ensemble du secteur allemand de la viande :

"[Un **réseau d'entreprises** (...), qui sont en fin de compte toutes détenues par une seule et même personne physique, **chang[e] d'adresse postale tous les six mois** et [est] **gér[é] par des mandataires**. (...) Pour ce qui est des travailleurs, **l'employeur final (l'entreprise de transformation de la viande) signe un contrat de service avec une société contractante (le contractant principal)**. Cette dernière est une société boîte aux lettres, nationale ou étrangère, qui n'existe généralement que pendant un ou deux ans et **externalise le service à un autre sous-traitant, lui aussi une société boîte aux lettres, généralement situé à l'étranger**. Cette société boîte aux lettres sous-traitante emploie des travailleurs qu'elle trouve par l'intermédiaire de cabinets de recrutement locaux basés dans les pays d'Europe de l'Est. (...) Si l'une d'elles est visée par les autorités chargées d'enquêter sur les fraudes à la sécurité sociale ou les ententes de détachement fictif, ou qu'elle encourt des dettes fiscales, une autre société reprend le contrat de sous-traitance et embauche tout simplement les mêmes personnes. **Les sociétés changent souvent de siège social dans le but de brouiller les pistes des autorités qui tenteraient de les identifier**. Les employés sont généralement payés en espèce, et dans le cas de cette enquête, les justificatifs des salaires ont été détruits après les contrôles<sup>67</sup>."

67 Rapport de la phase 1, p. 21, encadré 2 : Pyramides de sous-traitance dans le secteur de la viande en Allemagne.

"Selon le syndicat NGG, des travailleurs sont détachés depuis plusieurs années dans la même entreprise, et **leur contrat est renouvelé tous les six mois par une société boîte aux lettres différente, qui dépose le bilan dès que les autorités fiscales commencent à effectuer des contrôles ou que des travailleurs réclament leur salaire impayé ou des vacances**<sup>68</sup>."

"Le directeur général du groupe allemand Wiesenhof a reconnu personnellement dans un entretien accordé (...) au magazine allemand *Stern*, qu[e les] **entreprise[s] sous-traitante[s] utilisée[s] par la société était[en]t en fait contrôlée[s] par Wiesenhof elle-même (...), permettant ainsi de créer une distance contractuelle entre l'employeur final et son personnel grâce au recours à un sous-traitant fictif**, et ce, dans le but d'éviter les normes du travail et les coûts salariaux<sup>69</sup>. (...) Certaines entreprises du secteur de la viande [créent] leurs propres sociétés sous-traitantes par l'intermédiaire de mandataires, c'est-à-dire **des hommes de paille dont le rôle consiste à masquer l'identité du véritable propriétaire de l'entreprise**, comme notamment dans le cas de Wiesenhof mentionné plus haut<sup>70</sup>."

**Analyse juridique** : il ne fait aucun doute que **les montages typiques de sociétés boîtes aux lettres, dans le cadre desquels le siège social, d'une part, et l'administration/le centre réel des activités, d'autre part, se situent dans plusieurs pays différents, sont monnaie courante** dans le secteur allemand de la viande, dans lequel opère Danish Crown. Ces stratégies abondent en raison du fait que les règles de conflits de loi dans le domaine du droit des sociétés sont régies par les États membres. Si certains appliquent la théorie du siège réel, d'autres privilégient la théorie de l'incorporation, qui favorise la création de sociétés boîtes aux lettres dénuées de réalité économique. Dans certains cas, la CJUE a décidé que les États membres pouvaient restreindre la liberté d'établissement en cas de montages totalement artificiels ayant vocation à se soustraire à l'application de la législation de l'État membre concerné. Mais il est très difficile dans la pratique de remettre en cause les montages fictifs en raison de l'absence, à l'échelle européenne, de "règles de substance" précises qui permettraient de les définir.

Il existe néanmoins dans l'UE des **critères de substance (siège réel)** dans d'autres domaines juridiques, comme c'est le cas pour **la loi applicable en cas d'insolvabilité** (qui semble plutôt fréquente dans le secteur allemand de la viande), qui pourraient au moins être utilisés dans ces cas précis. Le recours à des mandataires réduit toutefois l'efficacité de cette stratégie.

De plus, **afin de faciliter l'identification des véritables détachements et de prévenir les abus et contournements**, l'article 4(2) de la **directive d'exécution** (qui devait être transposée dans le droit des États membres au plus tard le 18 juin 2016) **fournit aux autorités des États membres des "règles de substance"**, une liste non exhaustive d'éléments factuels indicatifs pouvant être utilisés à l'occasion d'une évaluation générale, afin de déterminer si une société exerce des activités véritablement substantielles autres que des activités purement liées aux tâches administratives et/ou de gestion interne<sup>71</sup>.

**Conclusion** : il est essentiel de prendre des sanctions plus importantes contre les montages fictifs et de redoubler d'efforts pour les repérer. Il serait logique, à des fins de prévention, d'**introduire le principe du siège réel dans l'ensemble des domaines juridiques à l'échelle européenne**, y compris les règles sur l'établissement des personnes morales. Il est toutefois très improbable qu'une telle mesure soit réalisable à court terme. Nous conseillons donc, en deuxième recours, d'**axer les efforts sur l'élaboration de politiques fortes et l'application de "critères de substance concrets" dans d'autres domaines du droit, comme les procédures d'insolvabilité et celles liées au détachement des travailleurs**.

68 Rapport de la phase 1, p. 21.

69 Johannes Röhrig/Stern, 03/07/2013, *Fleischindustrie: Wiesenhof steckte selbst hinter umstrittener Leiharbeit*, <http://www.stern.de/wirtschaft/news/fleischindustrie-wiesenhof-steckte-selbst-hinter-umstrittener-leiharbeit-3786468.html>.

70 Rapport de la phase 1, p. 31.

71 Ces éléments **peuvent** comprendre, notamment : a) le lieu où sont implantés le siège statutaire et l'administration centrale de l'entreprise, où elle a des bureaux, paye des impôts et des cotisations sociales et, le cas échéant, en conformité avec le droit national, est autorisée à exercer son activité ou est affiliée à la chambre de commerce ou à des organismes professionnels ; b) le lieu de recrutement des travailleurs détachés et le lieu d'où ils sont détachés ; c) le droit applicable aux contrats conclus par l'entreprise avec ses salariés, d'une part, et avec ses clients, d'autre part ; d) le lieu où l'entreprise exerce l'essentiel de son activité commerciale et où elle emploie du personnel administratif ; e) le nombre de contrats exécutés et/ou le montant du chiffre d'affaires réalisé dans l'État membre d'établissement, en tenant compte de la situation particulière que connaissent, entre autres, les entreprises nouvellement constituées et les PME.

**Concernant l'utilisation de mandataires**, l'adoption de la quatrième directive anti-blanchiment de capitaux, en mai 2015, représente une mesure importante de lutte contre ces pratiques, bien que ledit texte vise principalement à contrer le financement des activités terroristes. Cette directive exige des États membres qu'ils mettent en place des **registres nationaux de bénéficiaires effectifs des sociétés** et de certaines fiducies. Une telle initiative **rendra plus difficile pour les bénéficiaires effectifs de dissimuler leur identité**. Les États membres se sont engagés à mettre en œuvre ce train de mesures au plus tard à la fin 2016. De plus, la Commission européenne a proposé de renforcer la transparence des propriétaires réels des sociétés et fiducies. Cette proposition prévoit, par exemple, de mettre en place **une interconnexion directe des registres pour faciliter la coopération entre les États membres**, d'accorder au public un accès illimité à certaines informations contenues dans ces registres et d'étendre le champ des informations accessibles aux autorités. Il a par ailleurs été proposé que **l'utilisation de ces outils afin de faciliter la détection de stratégies de recours aux sociétés boîtes aux lettres à des fins de fraude sociale** soit contrôlée et/ou encouragée, ce qui permettrait aux inspections du travail et aux syndicats de cibler les marionnettes au service de ces stratégies et les conseillers juridiques/prestataires de services aux sociétés pouvant agir comme hommes de paille pour dissimuler les liens existant entre le bénéficiaire effectif et la société, et notamment le contrôle de cette dernière par le premier.

## Faux détachements dans le secteur allemand de la viande, y compris au sein de Danish Crown

Les sous-traitants du secteur de la viande n'exerçant pas (souvent) d'activités économiques réelles et indépendantes, ils n'entretiennent pas non plus de véritables relations de travail avec leurs travailleurs "détachés".

"Même si, **conformément au contrat**, les travailleurs détachés travaillent dans les locaux de **l'entreprise de transformation de viande**, cette dernière **n'a aucun droit de direction sur les travailleurs employés** ni aucun contrôle sur les conditions de travail, et elle ne dispose d'aucune information sur les heures de travail effectuées, les salaires ou les conditions de travail ; ces aspects relèvent en effet de la société sous-traitante."<sup>72</sup>

"Dans le cadre des ententes de détachement, le sous-traitant est responsable de la qualité du produit, et l'entreprise contractante n'a aucune autorité directe sur les travailleurs, laquelle incombe à l'employeur immédiat. **En réalité**, toutefois, **[il arrive que] des contremaîtres de l'entreprise contractante [donnent] des consignes directes aux travailleurs et leur imposent même des amendes.**"<sup>73</sup>

"Le syndicat dénonce le détournement de [la] loi **[relative aux détachements] et réclame l'emploi direct des travailleurs par les entreprises du secteur de la viande**. Les ententes de détachement masquent le fait que les travailleurs étrangers employés dans le cadre d'une sous-traitance exercent des activités qui devraient faire l'objet de contrats de travail ordinaires et de longue durée, dans le cadre d'un recrutement direct par l'entreprise ou par l'intermédiaire d'agences d'intérim (cabinets de recrutement). Les ententes de détachement et le changement constant des sociétés boîtes aux lettres permet (...) de se dégager des responsabilités à l'égard des travailleurs, notamment en ce qui concerne les réclamations des salaires impayés, des congés payés et des indemnités maladie."<sup>74</sup>

"[il faudrait] (...) un accord contraignant sur l'emploi direct dans le secteur, réclamé par le syndicat NGG" et soutenu depuis peu par le ministère régional de l'Économie de Basse-Saxe<sup>75</sup>.

**Analyse juridique** : d'après la directive concernant le détachement de travailleurs, le détachement peut être considéré comme relevant de l'un des types de prestations de services transnationaux visés par l'article 1(3), pour autant qu'il existe, dans les trois cas, **une relation de travail entre l'entreprise d'envoi et le travailleur**. Il est donc possible de vérifier en vertu de la loi allemande si cette relation d'emploi direct existe **réellement** entre le travailleur détaché et l'employeur (supposé) responsable du détachement (le sous-traitant). Il semble

72 Rapport de la phase 1, p. 20.

73 *Ibid.*, p. 31.

74 *Ibid.*, p. 21.

75 *Ibid.*, p. 20.

en outre évident qu'il n'est pas – dans la quasi-totalité des cas – satisfait aux critères définissant le "travailleur détaché" énoncés à l'article 2 de la directive concernant le détachement de travailleurs : les sociétés boîtes aux lettres sont utilisées et changées tous les six mois (voir les citations précédentes tirées du rapport de la phase 1) afin de dissimuler le fait que **les travailleurs sont en permanence déployés au même endroit**. Les "détachements" n'ont donc pas lieu sur une "période de temps limitée", et ne sont clairement pas effectués dans un État membre autre que celui où exerce normalement (habituellement) le travailleur. Au contraire, **les travailleurs "détachés" du secteur allemand de la viande, y compris dans les locaux de Danish Crown, semblent ne travailler qu'en Allemagne**, qui doit donc être alors considérée comme le pays de leur "lieu de travail habituel" au sens de l'article 8(2) du règlement Rome I.

**Conclusion** : l'application du cadre juridique européen en vigueur permettrait en principe aux autorités allemandes de soumettre pleinement les travailleurs "détachés" des usines de transformation de la viande au droit du travail allemand (l'Allemagne ayant en l'espèce le statut de pays du lieu de travail habituel), et ce dès le début de leur détachement dans les locaux de Danish Crown et d'autres usines du secteur. **Les autorités allemandes pourraient se prévaloir des critères de l'article 4(3) de la directive d'exécution pour cibler les ententes de détachement fictif dans le secteur de la viande**. Nous proposons que le législateur allemand intègre ces critères, s'il ne l'a déjà fait, dans sa loi de mise en œuvre de la directive d'exécution.

**Cependant**, l'évaluation prévue à l'article 4 de la directive d'exécution doit être effectuée au cas par cas. Le ciblage des abus généralisés (bien documentés) tels que ceux qui rongent le secteur allemand de la viande devient alors totalement inefficace ; **les analyses au cas par cas** (qui débouchent souvent sur des procédures judiciaires) sont difficiles et coûteuses, et **ne peuvent être effectuées avant que le montage suspect ne soit en place et ait fait l'objet d'une enquête**. Dans les situations impliquant des détachements de courte durée, il peut même sembler inutile de faire quoi que ce soit. C'est la raison pour laquelle la demande de NGG et du ministère régional de l'Économie de Basse-Saxe visant à conclure **un accord contraignant avec le secteur de la viande concernant** (un certain taux d') **l'emploi direct** semble judicieuse sur le plan de la prévention, puisqu'une telle solution collective **permettrait de prendre le contre-pied de la "course vers le bas" qui existe actuellement** dans le secteur de la viande, au détriment des conditions de travail décentes.

Si les pays refusent de mettre en œuvre les critères proposés dans l'article 4 de la directive d'exécution, le législateur européen devrait réviser ce texte afin de renforcer, le cas échéant, la nature contraignante et, si possible (du moins pour les secteurs à haut risque), préventive, dudit article.

## Danish Crown : pure exploitation de la main-d'œuvre et véritable dumping social ?

Il a été constaté à plusieurs reprises que les sociétés boîtes aux lettres ayant recours aux ententes de détachement fictif ne se contentaient pas de contourner les règles allemandes, mais ne semblaient se soumettre à aucune règle, de quelque nature que ce soit, ce qui donnait lieu à des rémunérations inférieures au salaire minimum vital et à des conditions de travail abusives s'apparentant à un véritable trafic d'*êtres humains*.

### Danish Crown : site de découpe de porc à Oldenburg

"En 2010, (...) 32 Roumains ayant travaillé (...) à Oldenburg se sont plaints de ne pas être payés. Dix travailleurs ont indiqué qu'ils n'avaient pas été payés, ou seulement en partie, pour le travail effectué le mois précédent, et que **leur salaire était inférieur au salaire minimum vital** et ne respectait pas les promesses faites par le sous-traitant lors de leur recrutement en Roumanie : "Pour 152 heures de travail et un salaire horaire promis de 7,50 euros, j'aurais dû percevoir 1 140 euros. Dans les faits, j'ai reçu 467,69 euros. Cela correspond à un taux horaire de 3 euros", a déclaré l'un des travailleurs."<sup>76</sup>

<sup>76</sup> Ibid., p. 27.

## Danish Crown : site d'abattage et de découpe de porc à Essen

**"En mars 2015, 50 travailleurs polonais ont fait grève contre l'abattoir de Danish Crown, à Essen.** La société sous-traitante MARBAR, basée à Brême et détenue par Oleg Surgutskij (qui a depuis dissous l'entreprise et changé son nom pour Casus GmbH, voir sous-chapitre suivant) n'avait **donné** à ses hommes que **270 euros** du salaire qui leur était dû en février, **desquels ils devaient déduire 100 euros** pour des logements visiblement insalubres situés à Badbergen, et qui seraient utilisés illégalement comme site d'hébergement. Suite au rassemblement organisé dans la cantine de l'usine, **Danish Crown a ordonné au propriétaire de l'entreprise sous-traitante le paiement complet des salaires le jour même.**"<sup>77</sup>

"Les dernières allégations de dumping social par le biais de la sous-traitance, proférées à l'encontre de sous-traitants de Danish Crown, datent d'**octobre 2015**. Le programme télévisé d'actualité "Report Mainz" révélait, le 6 octobre, que **la société sous-traitante n'avait pas payé leur dernier mois de salaire** à des travailleurs roumains employés dans l'abattoir d'Essen, **et que les montants versés au titre des indemnités maladie et des congés payés étaient incorrects**. L'enquête journalistique révélait également que les **conditions d'hébergement n'avaient pas non plus été améliorées**, malgré les promesses de Danish Crown."

Le syndicat NGG et les médias ont été informés d'incidents ayant eu lieu sur le site d'Essen :

- des journées de 14 à 20 heures de travail ;
- un salaire mensuel oscillant entre 700 et 900 euros ;
- le non-paiement des congés, indemnités maladie et heures supplémentaires.

"Les bulletins de salaire de travailleurs roumains (...) présentent un certain nombre d'irrégularités."<sup>78</sup>

## Danish Crown : un phénomène courant

Dans le secteur allemand de la viande, des abus similaires ont été signalés :

- "le non-respect des obligations des employeurs en cas d'accident du travail : les travailleurs seraient renvoyés chez eux, et seul le jour de l'accident est dédommagé, au lieu de la totalité de la période d'arrêt de travail ;
- l'exploitation financière des travailleurs : les loyers des hébergements mis à disposition (qui ne respectent pas les normes standard de santé et de sécurité) [sont] surfacturés (dix euros par jour et par matelas dans des logements collectifs surpeuplés). En Allemagne, les sociétés sous-traitantes et celles de la transformation de la viande ont développé une activité parallèle de location de logements afin d'exploiter les besoins de leurs travailleurs en la matière."<sup>79</sup>

**Analyse juridique :** les passages cités ci-dessus montrent que (même si l'on partait de l'hypothèse que les employés des sous-traitants de Danish Crown étaient véritablement détachés, ce dont nous doutons) **la directive concernant le détachement de travailleurs n'est pas respectée. Il existe en réalité un dumping social dans sa forme la plus pure (le non-respect des règles, non seulement de l'État d'accueil, mais aussi de l'État d'origine)**, la réglementation sur le temps de travail n'étant pas respectée et les travailleurs étant apparemment (parfois) privés de rémunération ou ne recevant qu'une petite portion de leur salaire et aucune indemnité de congés payés. De même, les employeurs tentent de minimiser les coûts salariaux à l'aide de **déductions illégales et d'autres astuces**. D'après l'article 3 de la directive concernant le détachement de travailleurs, l'employé détaché devrait recevoir un salaire minimum, conformément à la législation de l'État membre d'accueil (l'Allemagne a mis en place un salaire minimum obligatoire depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015 et s'est dotée d'une convention collective, applicable depuis 2014 dans le secteur de la

<sup>77</sup> Ibid., p. 27.

<sup>78</sup> Ibid., p. 28.

<sup>79</sup> Ibid., p. 22.

viande et couverte par l'AEtG, la loi nationale de mise en œuvre de la directive concernant le détachement de travailleurs)<sup>80</sup>. Les protections prévues par la réglementation relative à la santé et à la sécurité (y compris les dispositions sur les obligations des employeurs en cas d'accident du travail) et aux horaires de travail dans l'État d'accueil doivent également concerner les travailleurs détachés.

**Conclusion :** les principaux problèmes que posent l'affaire Danish Crown et le secteur allemand de la viande en général n'ont visiblement pas (ou plus) trait aux principes juridiques bien établis, mais plutôt à la non-application des lois en vigueur. Par conséquent, dans ce secteur, il convient de renforcer en priorité les dispositifs d'application et de suivi de la mise en œuvre, par l'État d'accueil, de la directive concernant le détachement des travailleurs et des dispositions réglementaires concernant le salaire (minimum), ainsi que de vérifier l'absence de déductions interdites. Plus précisément, compte tenu de la longue liste de violations ayant lieu dans le secteur allemand de la viande, qui en fait un "secteur à haut risque", **il serait utile d'imposer le plus rapidement possible des sanctions réellement dissuasives après la découverte d'une fraude et/ou d'un abus**. Il conviendrait de faire jouer plus souvent la possibilité de suspendre la prestation de services en cas de violation grave de la législation relative au détachement ou des conventions collectives en vigueur (en particulier dans les secteurs tels que le secteur de la viande en Allemagne, où l'on constate une tendance à la disparition des sociétés juste après qu'elles font l'objet de mesures de contrôle ou d'application de la loi).

De plus, les problèmes concernant la déduction des coûts d'hébergement, entre autres frais, confirment la **nécessité d'introduire une obligation claire de paiement ou de remboursement des coûts de déplacement, de repas et d'hébergement, pour les prestataires de services**. Depuis l'arrêt de la Cour dans l'affaire *Sähköalojen ammattiliitto ry* (C-396/13), les parties prenantes allemandes sont compétentes pour instaurer une telle obligation dans le droit interne ou les conventions collectives contraignantes ; l'ajout d'une telle obligation à l'article 3(7) de la directive concernant le détachement de travailleurs permettrait cependant d'aller plus loin, en renforçant la position des travailleurs détachés et la sécurité juridique des prestataires de services.

## Les sociétés boîtes aux lettres, étrangères comme nationales, permettent-elles d'échapper aux responsabilités ?

La loi allemande d'exécution de la directive concernant le détachement de travailleurs (AEtG) a introduit dès 1999 une **responsabilité conjointe de la chaîne dans les processus de sous-traitance**. Cet outil juridique s'applique au secteur de la viande depuis 2014. La responsabilité de la chaîne est considérée comme un outil particulièrement utile dans les cas de dumping salarial ou d'emploi illégal dans le pays d'accueil et figure – certes, de façon moins approfondie – dans l'article 12 de la directive d'exécution. Le secteur allemand de la viande semble toutefois ignorer cette disposition légale.

"Les structures mises en place par les entreprises pour échapper aux obligations salariales (...) impliquent le recours à des sociétés boîtes aux lettres étrangères (Hongrie, Pologne et Roumanie) et nationales permettant de détacher des travailleurs dans les entreprises allemandes. Les entreprises de transformation de la viande signent un contrat avec un sous-traitant étranger ou, de plus en plus fréquemment, avec une filiale allemande d'un sous-traitant étranger ou national, définissant un calendrier ainsi que le type de services fournis. Le contrat stipule le prix du produit fini et sa durée de fabrication, et **précise les clauses de responsabilité concernant les outils de travail et le personnel employé pour réaliser le service ; le contrat ne définit donc ni le salaire horaire ni les heures de travail**. Le sous-traitant est responsable de la qualité du **produit fini** et est libre de décider de sa méthode de fabrication."<sup>81</sup>

80 Comme l'explique le rapport de la phase 1, p. 19 : "L'apparition des pratiques de dumping social dans le secteur allemand de la viande au cours des 15 dernières années a été facilitée par une combinaison de facteurs, ou plutôt de défaillances, réglementaires, notamment la non-inclusion du secteur de la viande dans la loi sur le détachement des travailleurs et l'inexistence d'un salaire minimum général applicable à ce secteur jusqu'en 2015. (...) Cela signifie qu'avant cette date-là, les travailleurs détachés dans les secteurs non prévus par la loi pouvaient recevoir légalement le salaire minimum de leur pays d'origine, soit trois euros en Roumanie, par exemple. (...) Depuis le 1<sup>er</sup> août 2014, la convention collective du secteur de la viande est incluse dans la loi allemande sur le détachement des travailleurs. Selon les estimations du syndicat allemand NCG, seulement 60 % des travailleurs détachés relèvent d'une convention collective."

81 *Ibid.*, p. 20.

"Le syndicat NGG a déposé deux plaintes au nom de, respectivement, 28 et neuf travailleurs en provenance d'Europe de l'Est en raison d'heures supplémentaires et de congés non payés, pour des montants s'élevant respectivement à 70 000 et 60 000 euros. **Les entreprises de transformation de la viande allèguent qu'elles ne peuvent être tenues responsables dans la mesure où elles ne sont pas les employeuses**, malgré le système de responsabilité conjointe prévu par la loi allemande sur le détachement de travailleurs."<sup>82</sup>

**Analyse juridique** : d'après le rapport de la phase 1, les entreprises de transformation de la viande allèguent qu'elles ne peuvent être tenues responsables dans la mesure où elles ne sont pas les employeuses. Le rapport ne précise pas si des décisions ont ou non été prises dans le cadre des affaires portées par NGG devant les juridictions. Toutefois, au vu du paragraphe 14 de l'AEntG, les arguments des usines de transformation de la viande semblent, à première vue, faciles à démonter. Cette disposition introduit en effet la responsabilité de "l'entrepreneur", et non pas de l'employeur. D'après des sources allemandes<sup>83</sup>, le terme "entrepreneur" couvre, conformément à son objet, le contractant principal, ses sous-traitants et leurs éventuels sous-traitants. **L'ensemble de la chaîne de sous-traitance est donc responsable, quel que soit le pays du siège du contractant** (même s'il se situe à l'extérieur de l'espace économique européen). Les employés qui n'ont pas été payés ont par conséquent le droit de saisir les juridictions du travail allemandes pour demander des indemnités au contractant principal ou à toute autre partie contractante située au-dessus de son employeur dans la chaîne verticale de sous-traitance. **Il est toutefois possible que l'utilisateur final** (le client, puisqu'il est le dernier bénéficiaire du service) **soit exclu** de cette interprétation du paragraphe 14 de l'AEntG. Dans ce cas, et si les entreprises du secteur de la viande se qualifient d'utilisatrices finales et non de contractantes principales, leur défense pourrait aboutir. Dans une telle situation regrettable, la conclusion est la suivante : les entreprises du secteur de la viande ne peuvent être tenues responsables pour le non-paiement des salaires et congés que s'il peut être prouvé qu'elles étaient en fait le véritable employeur de la main-d'œuvre.

**Conclusion** : un outil potentiellement puissant comme l'article relatif à la responsabilité de la chaîne en Allemagne peut perdre tout son intérêt si les entreprises du secteur de la viande se positionnent en tant qu'utilisatrices finales et si l'utilisateur final/le client n'est pas couvert par cette disposition. Nous estimons que le législateur allemand devrait réviser, et, le cas échéant, modifier, ces dispositions législatives afin de combler ce (possible) vide juridique.

### **3.3. SECTEUR NÉERLANDAIS DU TRANSPORT PAR ROUTE : ÉTUDE DE CAS VOS**

La deuxième étude de cas de la phase 1 du projet de la CES sur les sociétés boîtes aux lettres concerne le secteur du transport par route aux Pays-Bas, et plus spécifiquement la société Vos, pris dans le contexte du marché intérieur européen du transport. Cette étude de cas est axée sur la lutte difficile contre les violations des droits du travail prévus par la convention collective néerlandaise applicable dans un secteur infesté par les sociétés boîtes aux lettres transfrontalières. Nous nous intéressons plus particulièrement au "critère de substance", qui devrait être appliqué afin de garantir l'établissement stable et effectif des transporteurs par route dans un État membre. Nous citons et analysons ci-dessous, au regard du cadre réglementaire examiné dans le chapitre 2 et en association, le cas échéant, avec la réglementation spécifique aux transporteurs par route, plusieurs points intéressants de l'étude de cas de la phase 1. Avant cela toutefois, nous présentons rapidement le cadre (réglementaire) très spécifique du secteur européen du transport routier.

<sup>82</sup> *Ibid.*, p. 21/22.

<sup>83</sup> Pour plus de détails, voir Koberski *et al.*, 2011, *Kommentar Arbeitnehmer-Entsendegesetz / Mindestarbeitsbedingungengesetz*, München : Verlag C. H. Beck, 3., neubearbeitete Auflage ; Y. Jorens, S. Peters et M. Houwerzijl, juin 2012, *Study on the protection of workers' rights in subcontracting processes in the European Union* (commissionné par la CE), Gand, p. 52.

## Critères de substance concernant le secteur du transport par route

Comme l'explique le rapport de la phase 1, le secteur du transport par route est soumis à des règles européennes spécifiques, qui distinguent différents types de transport international. Au total, un tiers du volume total du transport de marchandises en Europe relève du transport international. Le transport bilatéral (l'entreprise de transport est établie dans l'un des pays depuis lequel ou vers lequel la marchandise est livrée) représente 70 % de ce transport international ; 5 % du transport international relève du cabotage<sup>84</sup>, qui est régi par une législation spécifique<sup>85</sup> ; et le transport entre des pays tiers où l'entreprise de transport n'est pas établie compte pour 25 % du transport international<sup>86</sup>.

Dans le domaine de la prestation de services de transport international au sein de l'UE, "les écarts de salaire donnent lieu à des abus [systématiques] commis par le biais de la sous-traitance à des filiales dont le rôle consiste, avant tout, à fournir des conducteurs à la société mère. Certes les grandes sociétés de transport de marchandises exercent effectivement des activités dans ces pays, toutefois, le rôle principal de ces filiales est de fournir des conducteurs pour des transports effectués à l'étranger."<sup>87</sup> Selon l'ETF : "[l]es bas salaires et les conditions sociales et de travail difficiles qui découlent du système «boîte aux lettres» semblent aujourd'hui servir de référence à tout le secteur. Ce système constitue une menace pour les chauffeurs qui y sont soumis et pour la profession dans son ensemble."<sup>88</sup>

Le législateur européen a reconnu le problème : depuis 2009, les conditions relatives à l'établissement sont prévues à l'article 5 du règlement (CE) n° 1071/2009 relatif au transport par route<sup>89</sup>, qui vise à lutter contre, entre autres, le phénomène des sociétés boîtes aux lettres. Afin de satisfaire à l'**exigence relative à un établissement stable et effectif dans un État membre**, une société doit impérativement :

"a) dispose[r] d'un établissement, situé dans ledit État membre, avec des locaux dans lesquels elle conserve ses principaux documents d'entreprise, notamment ses documents comptables, les documents de gestion du personnel, les documents contenant les données relatives au temps de conduite et de repos et tout autre document auquel l'autorité compétente doit pouvoir accéder pour vérifier le respect des conditions prévues par le présent règlement. Les États membres peuvent prévoir que les établissements situés sur leur territoire tiennent aussi d'autres documents à disposition dans leurs locaux, en permanence ;

b) une fois qu'une autorisation est accordée, dispose[r] d'un ou de plusieurs véhicules, qui sont immatriculés ou mis en circulation par un autre moyen conformément à la législation dudit État membre, que ces véhicules soient détenus en pleine propriété ou, par exemple, en vertu d'un contrat de location-vente ou d'un contrat de location ou de crédit-bail (leasing) ;

c) dirige[r] effectivement et en permanence ses activités relatives aux véhicules visés au point b) en disposant des équipements administratifs nécessaires, ainsi que des équipements et des installations techniques appropriés dans un centre d'exploitation situé dans cet État membre."

Dans la pratique, la lutte des syndicats contre les sociétés boîtes aux lettres reposant sur ce critère d'établissement stable et effectif semble se heurter à deux problèmes majeurs : une application insuffisante des lois de la part des autorités, et l'évolution des stratégies relatives aux sociétés boîtes aux lettres.

84 Le cabotage désigne le transport de marchandises ou de passagers entre deux points, dans le même pays, réalisé par un transporteur enregistré dans un autre pays.

85 Règlement n° 1072/2009. Les restrictions suivantes s'appliquent au cabotage : un transporteur est autorisé à effectuer jusqu'à trois transports de cabotage consécutifs dans un État membre dans un délai de sept jours après un transport international.

86 Rapport de la phase 1, p. 35.

87 *Ibid.*, p. 35/36.

88 *Ibid.*, p. 37, citant la Stratégie de la section transport par route de l'ETF 2013-2017.

89 Règlement (CE) n° 1071/2009 du Parlement européen et du Conseil du 21 octobre 2009 établissant des règles communes sur les conditions à respecter pour exercer la profession de transporteur par route, et abrogeant la directive 96/26/CE du Conseil.

## Une application insuffisante des lois ?

"Bien que les règles en matière de substance concernant l'établissement d'entreprises de transport autorisées à employer des conducteurs soient très claires, l'utilisation des sociétés boîtes aux lettres est largement répandue dans le secteur. Selon les [universitaires spécialisés et les organisations syndicales du transport], le problème rencontré dans le transport par route dans l'UE n'est donc pas imputable à une législation inappropriée, mais plutôt à une application insuffisante par les autorités."<sup>90</sup>

"Il est cependant **difficile d'établir** si le sous-traitant étranger est une véritable entreprise. La FNV a constaté que, malgré les demandes d'information adressées par l'inspection du travail néerlandaise à d'autres pays, **les bureaux d'inspection des transports de ces pays connaissent très peu le fonctionnement des règles en matière de transport par route**. C'est pourquoi la FNV collabore désormais davantage avec les syndicats étrangers, et ce, afin de détecter les éventuels abus commis au moyen d'accords de sous-traitance. La FNV emploie des homologues roumains, hongrois et polonais qui se rendent sur les zones de stationnement et recueillent des informations sur les conditions de travail et les contrats. Les organisations syndicales des pays d'Europe de l'Est où sont établies les sociétés boîtes aux lettres vérifient ensuite si ces accords sont artificiels ou non."<sup>91</sup>

En effet, "certains États membres estiment que l'existence d'un bureau responsable de la comptabilité des salaires suffit, tandis que d'autres interprètent les dispositions du règlement comme exigeant de réelles activités de transport"<sup>92</sup>. Du point de vue de la prévention des sociétés boîtes aux lettres, et compte tenu du libellé de l'article 5, il semblerait logique que cette dernière interprétation soit la bonne. Toutefois, sa formulation pourrait gagner en concision et être concrétisée davantage. Le fait que les États membres n'ont aucun moyen d'agir contre leurs pairs qui ne respectent pas les obligations du règlement est également problématique.

La Commission européenne signale par ailleurs les différences d'interprétation dont font l'objet l'article 5 et d'autres dispositions par les États membres et les transporteurs. D'après elle, "les incohérences dans les pratiques en matière de contrôle de l'application et le manque de coopération entre les États membres constituent des obstacles considérables à l'exécution effective des règlements et sont source d'incertitude juridique pour les opérateurs"<sup>93</sup>.

L'application insuffisante ne se limite pas au seul article 5 du règlement n° 1071/2009. Un autre exemple figurant dans l'étude de cas concerne l'obligation de tenir un registre électronique national (Registre européen des entreprises de transport routier, ERRU) ; "toutefois, de nombreux pays ne respectent toujours pas cette consigne"<sup>94</sup>. L'ERRU consiste en réalité en une association des registres électroniques nationaux des sociétés de transport par route. Les États membres délivrent des licences communautaires à leurs transporteurs immatriculés. Une licence autorise le transporteur à effectuer des transports internationaux et des transports de cabotage dans tous les États membres. La base de données reliée ERRU est opérationnelle depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013 et, si les États membres s'y conformaient, elle permettrait d'améliorer les échanges d'information entre ces derniers, par exemple sur les infractions graves, de façon à ce que les autorités compétentes puissent mieux contrôler le respect des règles en vigueur par les sociétés de transport par route<sup>95</sup>. Une fois encore, ceci souligne la nécessité d'intensifier les efforts d'application de la loi. Pour que ces efforts portent leurs fruits, ils doivent s'accompagner de mesures visant à combler les vides juridiques, corriger les incohérences et pallier les faiblesses (telles que l'absence de sanctions adéquates en cas de non-respect des lois par les États membres) dans le cadre juridique<sup>96</sup>.

90 Rapport de la phase 1, p. 35.

91 *Ibid.*, p. 35.

92 Pour consulter des propositions très intéressantes, voir ABVV, 2014, *Whitebook: 25 measures to combat social dumping in road transport*, Anvers, en trois langues : [http://www.btb-abvv.be/images/stories/Wegvervoer/sociale\\_dumping/Witboek.pdf](http://www.btb-abvv.be/images/stories/Wegvervoer/sociale_dumping/Witboek.pdf).

93 Évaluation des règlements (CE) n° 1071/2009 sur l'accès à la profession de transporteur par route et (CE) n° 1072/2009 concernant l'accès au marché du transport international de marchandises par route.

94 Rapport de la phase 1, p. 34.

95 La création de registres nationaux et leur interconnexion sont prévues par le règlement (CE) n° 1071/2009 établissant des règles communes sur les conditions à respecter pour exercer la profession de transporteur par route. La classification commune entre infractions graves et très graves aux règles européennes du transport par route, adoptée le 18 mars 2016, offre aux États membres une base de référence uniforme pour étendre leurs registres nationaux des sociétés de transport par route.

96 Pour consulter des propositions très intéressantes, voir ABVV, 2014, *Whitebook: 25 measures to combat social dumping in road transport*, Anvers, en trois langues : [http://www.btb-abvv.be/images/stories/Wegvervoer/sociale\\_dumping/Witboek.pdf](http://www.btb-abvv.be/images/stories/Wegvervoer/sociale_dumping/Witboek.pdf).

## Comment lutter contre l'évolution des montages de sociétés boîtes aux lettres ?

L'étude de cas distingue **trois schémas de relations d'emploi artificielles** utilisés à des fins de dumping social, qui impliquent tous la présence de sociétés boîtes aux lettres<sup>97</sup> :

- 1) Les sociétés de transport sous-traitent leur travail à leurs propres filiales basées en Europe de l'Est, qui exercent une réelle activité économique dans le pays. C'est le cas des grandes sociétés européennes de transport de marchandises dont la taille leur permet d'effectuer des opérations dans plusieurs pays européens.
- 2) Un autre, davantage utilisé par les sociétés moyennes qui ne sont pas en mesure d'élargir leur activité commerciale, correspond à la sous-traitance par le biais de sociétés boîtes aux lettres auprès des pays à bas coûts où elles n'exercent aucune activité réelle.
- 3) Une autre pratique, dont témoigne la route chypriote, consiste à faire appel, tout simplement, à des prestataires de services à l'étranger pour la signature des contrats<sup>98</sup>.

L'étude de cas fait valoir que les sociétés boîtes aux lettres se sont complexifiées avec le temps. Il est plus difficile aujourd'hui de détecter les montages *purement* artificiels :

"C'est aux alentours de 2006 que les sociétés de transport néerlandaises auraient commencé à se délocaliser en Europe de l'Est dans le but d'y déclarer leur personnel ; elles ont bénéficié de l'aide de conseillers juridiques et ont souvent eu recours aux sociétés boîtes aux lettres. De l'expérience a depuis été acquise et consolidée dans le domaine du contournement réglementaire ; par exemple, les sociétés mettent en place des schémas plus complexes et prennent soin de diriger leurs appels téléphoniques vers les bureaux délocalisés."<sup>99</sup>

**Analyse juridique et conclusion** : il ressort clairement du cas Vos et d'autres études (p. ex., de DG Move) que, dans le secteur du transport par route, **la priorité doit être donnée à la vérification et au renforcement de l'efficacité de l'application des règles**. Il semblerait que **les États membres n'ont pas les moyens d'agir contre un homologue ne respectant pas l'obligation qui lui incombe** en vertu de l'article 12 du règlement n° 1071/2009 établissant des règles communes sur les conditions à respecter pour exercer la profession de transporteur par route. Cet article exige des États membres qu'ils **vérifient que les entreprises satisfont à l'exigence d'établissement stable et effectif (et aux autres exigences visées par l'article 3)**. Il est donc recommandé d'adapter ledit article et d'**indiquer plus précisément ce que les États membres d'établissement doivent faire pour garantir le respect des conditions d'établissement réel**. De plus, le texte de l'article 13, qui demande aux États membres de retirer l'autorisation d'exercer la profession de transporteur par route si les sociétés ne satisfont pas aux conditions d'établissement, devrait être formulé de façon plus stricte, en particulier en ce qui concerne les délais prévus à l'alinéa 1.

Aussi longtemps que les États membres interpréteront différemment le critère de substance prévu à l'article 5 du règlement n° 1071/2009<sup>100</sup>, celui-ci devra préciser qu'il n'est pas possible de se contenter d'un bureau maintenant une comptabilité des salaires ou répondant au téléphone, et que de **véritables activités de transport doivent être exercées**. Seulement si une société exerce des activités de transport véritables pourra-t-elle être réputée avoir un établissement stable et effectif dans un État membre.

Chaque État membre devrait pour le moins être obligé de signaler chaque année les mesures concrètes qu'il a prises pour enquêter sur les possibles violations, à sa propre initiative ou sur demande d'autres États membres et d'autres parties prenantes telles que les syndicats. **Il est impératif que le règlement soit mis en œuvre efficacement et que les États membres vérifient que c'est effectivement le cas**. Si les États membres continuent de retarder l'échéance ou de se soustraire à leurs obligations de coopération loyale (telle que prévue par l'article 4(3) du TUE), **la Commission européenne devra lancer des procédures en manquement**. De même, aucune autre mesure de libéralisation ne devrait être envisagée tant que les conditions de travail décent et le principe de concurrence équitable ne pourront être garantis dans le secteur du transport par route.

<sup>97</sup> Rapport de la phase 1, p. 43.

<sup>98</sup> Même si le recours aux sociétés boîtes aux lettres chypriotes employant des conducteurs néerlandais a fait l'objet de beaucoup d'attention dans les médias, la FNV affirme que Chypre n'est pas la principale voie d'évasion réglementaire pour le secteur du transport aux Pays-Bas. En effet, seules quatre ou cinq sociétés de transport néerlandaises utiliseraient la "route chypriote". Voir rapport de la phase 1, p. 32.

<sup>99</sup> Rapport de la phase 1, p. 32.

<sup>100</sup> D'après la recommandation 16 d'ABVV, 2014, *Whitebook: 25 measures to combat social dumping in road transport*, Anvers.

## La relation entre une filiale (artificielle) et les chauffeurs routiers peut-elle être qualifiée de relation de travail réelle et directe ?

"Étant donné que **certaines filiales de transport d'Europe de l'Est parviennent à remplir un nombre minimum de critères de substance**", l'étude de cas émet la recommandation suivante : "ces derniers devraient non seulement permettre de **vérifier** si la filiale d'une société de transport enregistre des ventes ou dispose de places de stationnement dans le pays d'embauche, mais aussi **si les conducteurs employés par une filiale contractante sont effectivement supervisés par cette filiale**, et **si leur travail en question se fait depuis le pays où ils sont employés.**"<sup>101</sup>

La relation directe entre la filiale et les employés, ou plutôt son absence, était au cœur du litige opposant la société Vos au syndicat néerlandais FNV :

"Vos Transport BV affirme que les conducteurs roumains et lituaniens sont supervisés, gérés et planifiés depuis ses bureaux situés en Roumanie et en Lituanie. Selon la FNV, il n'en est pas ainsi. Le syndicat s'est rendu aux adresses respectives de deux sociétés roumaines et a constaté que **l'une d'entre elles correspond à un logement privé, et l'autre ni à un logement ni à des bureaux. (...) À ces endroits, personne ne planifie les trajets des conducteurs.** Même si la société Vos dispose de témoignages de planificateurs lituaniens déclarant qu'ils travaillent depuis la Lituanie, les pages Facebook de ces personnes indiquent qu'elles travaillent pour Vos Transport BV et qu'elles vivent aux Pays-Bas.

Par ailleurs, **les contrats de travail sont signés par Jules Menheere, directeur général chez Vos Transport BV aux Pays-Bas. Selon ces contrats, les conducteurs roumains doivent se soumettre aux ordres des planificateurs néerlandais et respecter le règlement interne de Vos Transport BV. Les instructions sur l'ordinateur de bord sont également envoyées par les planificateurs travaillant aux Pays-Bas. Les conducteurs roumains et lituaniens stationnent leurs camions sur des places de parking appartenant à Vos aux Pays-Bas.** Ils disposent de chambres et douches individuelles dans les locaux de Vos aux Pays-Bas, et Vos Transport BV dispose des dossiers de tous les employés de Vosescu SRL dans ses bureaux néerlandais. Aussi, **les chauffeurs lituaniens et roumains ont l'obligation d'ouvrir un compte bancaire aux Pays-Bas pour recevoir leur salaire.**"<sup>102</sup>

Toutefois, afin de vérifier si les chauffeurs employés par une filiale contractante sont réellement gérés par cette filiale, ce n'est pas l'article 5 du règlement n° 1071/2009 qui prévaut, mais plutôt les règles applicables dans les domaines du droit fiscal, du travail et de la sécurité sociale.

**Analyse juridique et conclusion** : comme l'explique le chapitre 2 ci-dessus, lorsqu'elles cherchent à déterminer le lieu de travail dans le secteur du transport international, les juridictions nationales doivent tenir compte de l'ensemble des éléments spécifiques à l'activité de l'employé. Il s'agit, plus particulièrement, d'établir dans quel État est situé le lieu à partir duquel le travailleur effectue ses missions de transport, reçoit les instructions relatives à ses missions et organise son travail, ainsi que le lieu où se trouvent ses outils de travail. Elles doivent également vérifier quels sont les lieux où le transport est principalement effectué, les lieux de déchargement de la marchandise ainsi que le lieu où le travailleur rentre après ses missions<sup>103</sup>.

En s'intéressant, dans ses arrêts *Koelzsch* et *Voogsgeerd*, à l'exécution effective du contrat de travail comme critère de rattachement (donc en privilégiant le lieu de travail habituel par rapport au lieu du siège de l'employeur), la Cour s'assure que la loi d'un pays sans lien réel et pertinent avec l'exécution réelle du contrat ne peut être considérée comme la loi objectivement applicable. Dans un contexte de "recherche de main-d'œuvre bon marché", c'est-à-dire d'application de la loi du pays ayant adopté les normes de travail les moins protectrices, cette approche de la Cour doit (du moins en théorie) aider à lutter contre les abus et le dumping social. De plus, en refusant spécifiquement de donner la priorité au lieu du siège de l'employeur, la Cour rejette implicitement l'existence d'une règle de contrôle par le pays d'origine concernant les contrats de travail<sup>104</sup>.

<sup>101</sup> Rapport de la phase 1, p. 43.

<sup>102</sup> *Ibid.*, p. 32.

<sup>103</sup> Voir les arrêts *Koelzsch*, C-29/10, paragr. 48-49 et *Voogsgeerd*, C-384/10, paragr. 38-39.

<sup>104</sup> En phase avec la résistance farouche qui s'est opposée à la première proposition de l'actuelle directive 2006/123 (relative aux services), mais à l'inverse des effets de l'arrêt *Viking*, C-438/05.

Par conséquent, si les critères fixés dans l'arrêt *Koelzsch* sont appliqués correctement, de nombreux chauffeurs routiers déployés par Vos devraient bénéficier d'une assurance sociale aux Pays-Bas ou dans d'autres pays où la société assure de nombreuses opérations commerciales et/ou dans lesquels ses travailleurs exercent des activités substantielles.

### 3.4. SECTEUR SUÉDOIS DU BÂTIMENT : ÉTUDE DE CAS PILGRIM

L'affaire Pilgrim concerne le secteur suédois du bâtiment et est expressément axée sur la fraude à la sécurité sociale (à la fois dans le pays de détachement et d'origine). Certains aspects de cette étude de cas portent toutefois sur l'assurance sociale complémentaire, qui relève du droit du travail. Nous citons et analysons ci-dessous, au regard (des dispositions pertinentes) du cadre réglementaire examiné dans le chapitre 2, plusieurs points intéressants de l'étude de cas de la phase 1.

Le rapport de la phase 1 nous informe que Pilgrim Sp. z o.o. est une société polonaise créée en 1992. Son propriétaire entretient des liens étroits avec la Chambre de commerce suédo-polonaise. Pilgrim Sp. z o.o. est immatriculé à la même adresse que la Chambre de commerce suédo-polonaise et que les consulats honoraires néerlandais et suédois en Pologne. Il opère comme sous-traitant sur le marché suédois depuis 2006, où il signe des contrats avec de grandes entreprises de construction suédoises.

"La convention collective du secteur suédois du bâtiment est également applicable dans ce cas. En effet, celle-ci protège **tous les travailleurs employés par des sous-traitants établis de façon permanente<sup>105</sup> en Suède.**"

#### 1. Pilgrim a-t-il respecté les conditions relatives au détachement ?

"Il semble que [Pilgrim] n'exerce aucune activité réelle en Pologne (à savoir approvisionner en personnel les chantiers en Pologne)." Les activités principales de Pilgrim Sp. z o.o. se déroulent dans les bureaux de Gdansk, en Pologne. Or, en se rendant à l'adresse de Gdansk, Stoppafusket a constaté que les locaux de la société étaient composés d'une simple pièce équipée d'un ordinateur, les bureaux et le numéro de téléphone indiqué étant partagés avec la Chambre de commerce suédo-polonaise. Toutes les organisations se trouvant à cette adresse exercent des fonctions de conseil, et aucune activité liée au secteur du bâtiment, et aucune preuve ne permet d'indiquer que Pilgrim Sp. z o.o. déploie des activités de construction en Pologne. Son site Internet précise uniquement qu'il a des clients suédois, et les enquêtes de Stoppafusket n'ont permis d'identifier aucune activité sur le marché polonais du bâtiment.<sup>106</sup> "En 2013, les recettes opérationnelles de la société s'élevaient à 1,5 million de dollars US sans aucun employé déclaré."<sup>107</sup>

**Analyse juridique :** voir l'article 4(2) de la directive relative à l'exécution de la directive 96/71/CE concernant le détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services : les autorités compétentes procèdent à une évaluation globale de tous les éléments de fait qu'elle estime nécessaires, afin de déterminer si une entreprise exerce réellement des activités substantielles autres que celles relevant uniquement de la gestion interne ou administrative. Ces éléments peuvent comporter notamment : (a) le lieu où sont implantés le siège statutaire et l'administration centrale de l'entreprise, où elle a des bureaux, paie des impôts et des cotisations sociales et, le cas échéant, en conformité avec le droit national, est autorisée à exercer son activité ou est affiliée à la chambre de commerce ou à des organismes professionnels ; b) le lieu de recrutement des travailleurs détachés et le lieu d'où ils sont détachés ; c) le droit applicable aux contrats conclus par l'entreprise

<sup>105</sup> Un établissement est généralement considéré comme permanent s'il exerce une activité en Suède depuis un lieu fixe pour une période supérieure à six mois. Cela signifie que si une société étrangère a signé un projet de construction de plus de six mois en Suède, les activités seront considérées comme permanentes en vertu de la loi suédoise. Un établissement permanent oblige les employeurs étrangers à retenir les impôts sur le revenu suédois sur le salaire payé aux employés au titre du travail effectué dans le pays. Voir rapport de la phase 1, p. 6.

<sup>106</sup> Rapport de la phase 1, p. 51.

<sup>107</sup> *ibid.*, p. 48.

avec ses salariés, d'une part, et avec ses clients, d'autre part ; d) **le lieu où l'entreprise exerce l'essentiel de son activité commerciale** et où elle emploie du personnel administratif ; e) **le nombre de contrats exécutés et/ou le montant du chiffre d'affaires réalisé dans l'État membre d'établissement**, en tenant compte de la situation particulière que connaissent, entre autres, les entreprises nouvellement constituées et les PME.

**Conclusion :** Pilgrim ne semble pas satisfaire aux critères (d) et (e). Les critères (a) et (c) peuvent également poser problème. Bien que les éléments listés ne soient que des facteurs indicatifs dans l'évaluation globale à réaliser et ne puissent donc pas être pris isolément, l'affaire peut être suffisamment convaincante (si l'on s'appuie sur les renseignements incomplets fournis par le rapport de la phase 1).

## **2. Pilgrim pourrait-il se reposer sur la loi polonaise relative au dispositif "Umowy o dzieło" (comme il l'a fait jusqu'en 2014) pour refuser de payer les cotisations sociales obligatoires en Suède ?**

**Analyse juridique :** les informations en anglais relatives au dispositif *Umowa o dzieło* indiquent qu'il s'agit de contrats de droit civil et non de contrats de travail, conclus dans un but précis : "des contrats visant à accomplir une tâche ou des travaux spécifiques sont fréquemment conclus, car ils ne sont pas soumis aux cotisations sociales. Toutefois, si une société conclut avec un employé un contrat en vue d'accomplir une tâche ou des travaux spécifiques, elle est dans l'obligation de payer les cotisations sociales, comme elle le ferait dans le cadre d'un contrat de travail."<sup>108</sup> Si ces informations sont correctes, les organismes de sécurité sociale polonais peuvent au moins être compétents pour évaluer si les contrats conclus sont en réalité des contrats de travail.

Concernant la possibilité de requalifier le dispositif *Umowa o dzieło* afin qu'il soit tenu compte des cotisations sociales dans le droit du travail et la convention collective en vigueur, il est possible de s'aider de l'article 4(5) de la directive d'exécution. D'après cette disposition, les éléments employés pour déterminer si une situation constitue un détachement véritable peuvent aussi être pris en compte pour déterminer si une personne relève de la définition applicable de travailleur prévue à l'article 2, paragraphe 2, de la directive 96/71/CE. Les États membres devraient s'appuyer notamment **sur les faits** relatifs à la prestation de travail, à la subordination et à la rémunération du travailleur, quelle que soit la qualification de la relation dans tout accord, qu'il soit contractuel ou non, ayant pu être conclu entre les parties. Par conséquent, c'est l'interprétation de la loi suédoise qui prévaut, la directive concernant le détachement de travailleurs prévoyant que c'est le droit de l'État d'accueil qui est décisif sur cette question.

D'après les informations obtenues lors de recherches antérieures<sup>109</sup>, il serait plus difficile en Pologne de faire valoir ce principe, puisque les "travailleurs doivent saisir la justice pour revendiquer (et prouver) leur statut d'employé. Les inspections du travail ne peuvent agir sans ce préalable. Le Code du travail polonais prévoit une théorie du contrat concernant les relations de travail. **La priorité est ici donnée à la volonté des parties au contrat, qui ont la possibilité de choisir librement le fondement juridique de leur coopération.** Cependant, l'article 22 du Code du travail en vigueur permet de considérer l'emploi répondant aux critères de la relation de travail comme un emploi fondé sur une relation de travail, et ce, quel que soit le nom donné au contrat conclu entre les parties. Dans la pratique, la possibilité de remettre en question la relation juridique entre le contractant et le sous-traitant est très limitée et suppose d'obtenir des preuves de la création d'une transaction juridique apparente entre les parties."

## **3. En sa qualité "d'établissement permanent", en vertu du droit (fiscal) suédois, Pilgrim est-il obligé de payer les charges patronales de sécurité sociale ?**

"Selon le syndicat, Pilgrim Sp. z o.o. est considéré comme un établissement permanent dans la mesure où il est engagé dans un projet de construction en Suède pour une durée supérieure à six mois, ce qui l'oblige à déclarer et à payer les charges patronales de sécurité sociale en vigueur en Suède (...). Pilgrim Sp. z o.o. **ne payait pas les cotisations patronales de sécurité sociale d'une cinquantaine de travailleurs employés en sous-traitance sur deux chantiers de Serneke situés à Göteborg, alors que ces cotisations étaient retenues sur leur salaire.**" Fora, la société suédoise prestataire de services en matière

<sup>108</sup> <http://www.foreignersinpoland.com/types-employment-contracts-poland/>

<sup>109</sup> Jorens/Peters/Houwerzijl, 2012, *Study on the protection of workers' rights in subcontracting processes in the European Union*, p. 45.

d'assurance sociale, a depuis confirmé que Pilgrim Sp. z o.o. aurait dû payer les cotisations en Suède et qu'il n'avait pas payé d'assurance santé à ses employés "lors des quatre dernières années (2011-2014), [une dette qui s'élève] à 313 000 couronnes suédoises (35 000 euros)"<sup>110</sup>.

Le syndicat Byggnads Väst considère également que Pilgrim Sp. z o.o. **a enfreint les accords de la convention collective du secteur du bâtiment concernant les obligations générales en matière de salaire, la réduction du nombre d'heures de travail, la rémunération des jours fériés et la délivrance de bulletins de salaire.**"<sup>111</sup>

**Analyse juridique :** cette exigence pourrait être basée sur le droit suédois, qui pourrait alors être incompatible avec la version actuelle de la directive concernant le détachement de travailleurs (mais qui pourrait correspondre à la nouvelle proposition d'article 3(1b) de la directive), ou alors, plutôt que d'avoir mentionné le paiement des cotisations sociales, il convenait de faire référence aux règles fiscales du traité modèle de l'OCDE (une limite temporelle de 6 mois est applicable en l'espèce, et la notion d'"établissement permanent" résulte également des règles fiscales sur le détachement/l'affectation). Le système suédois est expliqué en détail à la page 46 du rapport de la phase 1, et semble en effet relever du domaine fiscal.

**Conclusion :** il est difficile, sur la seule base des données incomplètes fournies dans l'étude de cas, de répondre correctement à la question de savoir si Pilgrim est obligé de payer les charges patronales de sécurité sociale compte tenu de son statut d'"établissement permanent", en vertu du droit (fiscal) suédois. Toutefois, si nous partons de l'hypothèse que les travailleurs de Pilgrim ne sont pas véritablement détachés (ce qui semble probable), il devient évident que le droit suédois, y compris les dispositions relatives aux charges patronales de sécurité sociale, doit s'appliquer dès le premier jour.

### 3.5. CONCLUSIONS

Les trois études de cas analysées ci-dessus s'inscrivent dans un cadre plus large de recueil de "preuves anecdotiques par les médias", les journalistes d'investigation et les universitaires et chercheurs en politique s'intéressant aux abus de la circulation transfrontalière de la main-d'œuvre au sein de l'UE "à l'initiative des employeurs". Les études (p. ex.) de Wagner et Berntsen fondées sur des entretiens avec des travailleurs déployés sur les chantiers de construction de la Banque centrale européenne en Allemagne et de l'Eemshaven aux Pays-Bas, ainsi que sur des sites d'usines de transformation de la viande et dans les centres de grande distribution, montrent clairement que les travailleurs concernés ne connaissent généralement pas leur statut juridique<sup>112</sup>. Ce statut est en effet difficile à déterminer, puisque la grande majorité des cas présentés comme des détachements peuvent, après examen des faits, être considérés comme n'étant pas des détachements "réels", l'employeur n'étant pas véritablement établi dans un autre État, le travailleur n'exerçant pas habituellement dans un autre État que l'État d'accueil ou la relation de travail entre employeur et employé faisant, d'après les faits, défaut.

Les trois études de cas ci-dessus concernent spécifiquement les sociétés boîtes aux lettres créées aux fins de détachement. Les travailleurs semblent le plus souvent forcés de travailler sous la supervision directe de la société utilisatrice, créant ainsi une situation de fausse sous-traitance ou de fourniture illégale de main-d'œuvre. L'absence quasi totale d'activités véritables (de l'employeur et/ou des travailleurs) dans le pays d'origine, associée à des détachements à répétition, donne lieu à des situations où les employés "détachés" travaillent dans un État membre de façon (quasi) permanente. De même, il existe des situations de détache-

110 Rapport de la phase 1, p. 49.

111 *Ibid.*, p. 50.

112 L. E. Berntsen, 2015, *Agency of labour in a flexible pan-European labour market: A qualitative study of migrant practices and trade union strategies in the Netherlands Groningen*, thèse de doctorat, Université de Groningen, SOM research school, et I. Wagner, 2015, *Posted Work and Deterritorialization in the European Union: A study of the German Construction and Meat Industry*, thèse de doctorat, Université de Groningen, SOM research school. Ces deux documents sont le fruit de recherches menées au niveau micro (à partir d'entretiens) sur les stratégies relatives aux travailleurs migrants/détachés et les stratégies des syndicats sur deux gros chantiers de construction, ainsi que dans les secteurs de la grande distribution et de la viande, aux Pays-Bas et en Allemagne. Voir également, pour le Royaume-Uni : C. Barnard et A. Ludlow, "Enforcement of Employment Rights by EU-8 Migrant Workers in Employment Tribunals", présenté comme un document de travail lors de la conférence LLRN organisée du 25 au 27 juin 2015 à Amsterdam.

ment tournant, dans le cadre desquelles les travailleurs sont détachés tour à tour dans différentes sociétés et/ou États membres voire, mois après mois, après un congé non rémunéré entre deux détachements, dans un seul et même État membre.

Les trois cas étudiés ci-dessus viennent donc confirmer, outre les autres éléments de preuve mentionnés, qu'il y a des raisons de s'inquiéter des violations des libertés reconnues par le marché intérieur européen. La directive concernant le détachement de travailleurs est systématiquement détournée et constitue désormais l'élément central d'un modèle économique fondé sur la concurrence salariale dans les marchés du travail des États d'accueil. De plus, et ceci est particulièrement vrai dans le secteur allemand de la viande, certaines activités illégales s'apparentent à du trafic d'êtres humains, contre lequel il faut lutter<sup>113</sup>.

Les syndicats et les autorités d'application de la loi (en sous-effectifs) ont du mal à repérer ces situations et à les combattre. La fluidité qui caractérise le contexte transfrontalier, avec des entreprises qui disparaissent d'un pays à l'autre ou déposent sans cesse le bilan, entrave les mesures qu'ils prennent pour appliquer (et faire exécuter) les normes de travail locales. Et dans le nombre relativement restreint de cas où les syndicats et les institutions de l'État d'accueil arrivent à s'approcher des travailleurs, ils se heurtent à d'importantes difficultés pratiques lorsqu'il s'agit de déterminer exactement les conditions qui s'appliquent (ou devraient s'appliquer) à une relation de travail spécifique, en raison de la complexité caractérisant les règles applicables aux situations transfrontalières<sup>114</sup>.

Compte tenu des conclusions de la première phase de ce projet, il n'est pas difficile de conclure qu'il faut considérablement multiplier les efforts de suivi et d'exécution de la loi. Toutefois, pour veiller à ce que ces efforts accrus portent leurs fruits, il est essentiel, en parallèle, de combler les vides juridiques et de corriger les incohérences actuelles du cadre juridique. Comme le dispose clairement la directive concernant le détachement de travailleurs, un travailleur détaché est détaché pour une période *limitée* dans un État membre autre que celui *dans lequel il travaille habituellement*. Cette définition semble indiquer clairement que les travailleurs détachés ne peuvent être utilisés pour pourvoir en continu des entreprises ou des contrats en personnel par le biais de détachements répétés. Cela semble pourtant être le cas dans les trois affaires étudiées ci-dessus : le détachement est alors perçu comme la règle et non plus comme l'exception. Afin de prévenir les situations de détachement continu/successif, le cadre juridique doit impérativement être renforcé, par exemple en procédant à une révision ciblée de la directive concernant le détachement de travailleurs. Cela nous amène à la dernière partie de cette étude : les recommandations.

113 L'Agence des droits fondamentaux de l'Union européenne (FRA) a appelé à une "tolérance zéro envers l'exploitation grave par le travail" (y compris les détachements factices) dans son rapport *L'exploitation grave par le travail : la main-d'œuvre provenant d'États membres de l'UE ou de pays tiers – les obligations des États et les droits des victimes* (Bruxelles, 2015).

114 Dans le même ordre d'idées : Berntsen (n° 92), p. 170-175 ; Wagner (n° 92), p. 70-76.

# CHAPITRE 4.

## RECOMMANDATIONS FINALES

### 4.1. RECOMMANDATIONS SUR LES PROBLÈMES DÉCOULANT DE LA DIVERGENCE ENTRE LES RÈGLES DE DÉTERMINATION DE LA LOI APPLICABLE

Nous émettons ci-dessous dix recommandations classées en quatre catégories, qui reflètent une perspective combinée des règles permettant de déterminer les normes applicables en matière de droit fiscal, de droit de la sécurité sociale, de droit du travail et de droit (relatif à l'établissement) des sociétés.

#### A. Détachement et affectation

1) *L'adoption d'un régime commun à l'UE en matière sociale et fiscale* répartissant les compétences entre l'État où est basée la société à l'origine du détachement ("l'État d'établissement") et l'État où le travailleur accomplit ses missions ("l'État d'activité") permettrait de simplifier le système actuel et de renforcer la sécurité juridique.

#### 2) *Délais et interdiction du remplacement*

- a) Au-delà de 6 mois d'activité dans un même État d'accueil, la société devrait appliquer les règles du droit du travail dudit État et y payer ses impôts et cotisations sociales<sup>115</sup>.
- b) Le travail en intérim exercé dans un État d'accueil en l'absence d'activité réelle dans l'État membre d'établissement doit être soumis aux règles de l'État d'accueil dès son commencement<sup>116</sup>.
- c) L'interdiction du remplacement d'un travailleur par un autre doit être prononcée pour l'ensemble des domaines juridiques<sup>117</sup>. Des négociations au sein d'un même secteur peuvent être envisagées. Sources d'inspiration : directive Carte bleue et directive sur les transferts intragroupes.

**Outils :** plusieurs instruments seraient ici nécessaires : adaptation des règles relatives à la sécurité sociale, adoption d'une directive dans le domaine fiscal (par opposition aux traités bilatéraux actuels).

**Faisabilité :** à l'exception de la proposition 1c), ces propositions sont déjà conformes aux pratiques fiscales actuelles, même si une directive unique rendrait la législation plus lisible pour les sociétés. La mise en place des propositions de changement 1a) et 1b) devrait entraîner des modifications importantes des règles relatives à la coordination de la sécurité sociale (et donc se heurter à une certaine résistance)<sup>118</sup>. En ce qui concerne la directive sur le détachement de travailleurs, les propositions 1a) et 1c) vont très loin et s'éloignent de la "proposition de révision ciblée" actuellement discutée<sup>119</sup>.

115 Inspiré des modèles de conventions fiscales de l'OCDE tels que mis en œuvre dans la plupart des traités fiscaux bilatéraux.

116 Inspiré des modèles de conventions fiscales de l'OCDE tels que mis en œuvre dans la plupart des traités fiscaux bilatéraux (voir la définition d'une société/d'un employeur aux fins de la détermination du délai).

117 Inspiré de l'interdiction de remplacement prévue par les dispositions relatives au détachement du règlement n° 883/04 sur la coordination des systèmes de sécurité sociale et de son règlement d'exécution (n° 987/09).

118 Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil modifiant le règlement (CE) n° 883/2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale et le règlement (CE) n° 987/2009 fixant les modalités d'application du règlement (CE) n° 883/2004 (COM/2016/815 final).

119 Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 96/71/CE concernant le détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services (COM/2016/128 final).

### 3) Perspectives de renforcement accru du caractère exceptionnel

L'adoption de dispositions supplémentaires pourrait restreindre davantage les exceptions prévues au point 2c). Exemple tiré de la convention fiscale entre l'Allemagne et la Pologne : cette exception n'est pas applicable si (a) le travailleur rend des services à une personne autre que son employeur, personne qui supervise directement ou indirectement l'exécution de ses missions et (b) l'employeur n'assume ni les responsabilités ni les risques liés à l'exécution du contrat de travail de l'employé.

### 4) Approche sectorielle

Le seuil de 183 jours pourrait être revu à la baisse dans certains secteurs et à la hausse dans d'autres (personnel qualifié et de direction spécifique).

**Outils :** dialogue social (sectoriel européen)

**Faisabilité :** varie d'un secteur à l'autre + aucune compétence requise en vertu de l'article 153 TFUE.

## B. Présence potentielle d'aides d'État

### 5) Non-application

La non-application à grande échelle des règles sociales et fiscales dans certains secteurs peut être due à un problème d'aides d'État, sur lequel devra se pencher la Commission européenne : le non-respect de ces règles peut constituer un moyen déguisé de fournir des aides d'État aux sociétés nationales opérant dans ces secteurs<sup>120</sup>.

**Outils :** à déterminer. Un nouveau programme d'aides d'État? (Règlement de la Commission)

**Faisabilité :** si l'approche en matière d'aides d'État est bien connue dans le domaine fiscal, il s'agit d'une stratégie totalement nouvelle dans les domaines de la fraude à la sécurité sociale et de la violation des conventions collectives.

## C. Lieu de résidence des sociétés

### 6) Théorie du siège réel ou théorie de l'incorporation?

Nous recommandons une harmonisation à l'échelle de l'UE de la définition du "lieu de résidence". La CES est plus favorable à la théorie du siège réel. Une autre solution consisterait en l'acceptation de la théorie de l'incorporation, accompagnée toutefois d'une liste de clauses visant à prévenir la fraude. Ces clauses auraient pour objectif de supprimer la plupart des effets pratiques du lieu d'immatriculation.

Toutefois, et ce, quels que soient la définition et les critères retenus, la procédure mise en place par les autorités compétentes afin de prouver que la résidence d'une société ne correspond pas au lieu déclaré est longue et semée d'embûches. Par conséquent, pour permettre à la CES d'éliminer les sociétés boîtes aux lettres, cette procédure doit être associée à tout un éventail de mesures complémentaires telles que celles proposées dans les recommandations spécifiques aux différents domaines juridiques.

**Outils :** un instrument de droit international privé dans le domaine du droit (relatif à l'établissement) des sociétés

**Faisabilité :** difficile dans le cadre du Traité sur l'Union européenne (TUE) en vigueur et compte tenu de la jurisprudence actuelle de la CJUE

7) Ne serait-ce qu'à des fins sociales et fiscales, le lieu de résidence d'une société pourrait être déterminé au sein de l'UE sur la base d'un **critère spécifique** si ladite société réalise ou compte réaliser des bénéfices ou un chiffre d'affaires supérieurs à un certain pourcentage (à savoir 80 %) sur le territoire d'un État membre. Cette société pourrait, dans ce cas de figure, être réputée avoir sa résidence dans l'État où elle exerce ses activités, quels que soient le pays où elle a été constituée et le lieu où se situe l'équipe de direction. Les

<sup>120</sup> Communication de la Commission relative à la notion d'"aide d'État" visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, C/2016/2946, JO C 262 du 19/07/2016, p. 1-50.

bénéfices "réalisés" sur le territoire d'un État pourraient être définis comme étant les revenus résultant d'activités exercées par le biais d'un ou plusieurs individus présents dans cet État. Dans le système actuel, ces sociétés ont souvent un établissement permanent dans l'État où sont exercées la plupart de leurs activités, ce qui permet audit État de prélever un impôt sur les bénéfices imputables à l'établissement permanent. Cette recommandation garantit cependant que les bénéfices tirés des activités d'une société sont toujours imposables dans l'État où elles sont exercées — et, en outre, que les travailleurs relèvent de la compétence de ce même État dès le début, ne serait-ce que sur les plans social et fiscal (voir points 2 et 3 ci-dessus).

## D. Application des lois

**8)** Afin de mieux identifier les actionnaires des sociétés boîtes aux lettres, la CES pourrait appuyer la récente proposition de la Commission visant à mettre en place, entre les autorités fiscales de l'UE, un **échange systématique des informations sur les propriétaires bénéficiaires** collectées dans le cadre de la loi anti-blanchiment de capitaux. Cet échange automatique pourrait être étendu aux inspections nationales.

**9)** Afin de mieux identifier les dirigeants des sociétés boîtes aux lettres, un système similaire d'échange d'informations sur **l'identité et le lieu de résidence des directeurs de sociétés pourrait être mis en place**.

**10)** Les règles nationales relatives à **"l'incapacité substantielle"** débouchant sur une interdiction d'être nommé **à un poste de directeur** devraient être évaluées à l'échelle de l'UE. Les décisions de l'administration et des juridictions nationales sur l'incapacité substantielle devraient au moins être intégrées à une base de données accessible par les administrations d'autres États membres et éventuellement par toute personne intéressée, sur demande. Cela protégerait les travailleurs, mais aussi les consommateurs et d'autres acteurs économiques.

## 4.2. RECOMMANDATIONS RELATIVES AUX LIENS ENTRE LA DIRECTIVE CONCERNANT LE DÉTACHEMENT DE TRAVAILLEURS, SA DIRECTIVE D'EXÉCUTION, LE RÈGLEMENT ROME I ET LE DROIT DES SOCIÉTÉS

### Bref résumé des études de cas pertinentes

Les études de cas figurant dans le rapport de la phase 1 concernent les secteurs européens du bâtiment (affaire Pilgrim, Suède), du transport (affaire Vos Transport, Pays-Bas) et de la viande (affaire Danish Crown, Allemagne), considérés comme des "secteurs à haut risque" en matière d'exploitation de la main-d'œuvre et de dumping social. Caractéristiques communes : \* (principalement) ententes de détachement fictif. Les sous-traitants du secteur allemand de la viande ont même recours à des pratiques mafieuses. \* Les syndicats sont très investis dans la collecte d'informations. \* Les autorités semblent manquer de volonté et/ou de capacité politique(s) à exercer des contrôles/faire appliquer la loi. \* Les travailleurs sont trop pauvres et dépendants pour chercher à obtenir justice.

### Objectifs des recommandations

Les recommandations ci-dessous visent à éliminer les défaillances identifiées dans les règles, pratiques et/ou outils actuels, afin de lutter efficacement contre la fraude et le dumping social(e). Nous ne pouvons vraisemblablement pas nous contenter d'intensifier les contrôles et l'application de la loi. Nous ne pourrions cibler efficacement les sociétés boîtes aux lettres qu'en élargissant notre champ d'action afin d'y inclure des mesures "préventives" permettant d'éliminer les incohérences et les failles du cadre juridique qui facilitent ou déclenchent de telles pratiques. En substance, cette approche revient en fin de compte à chercher un nouveau compromis entre les principes de

reconnaissance mutuelle et de non-discrimination dans les champs de la liberté d'établissement et de la liberté de circulation des services prévues par le droit européen. Nous estimons qu'un nouvel équilibre s'impose tout du moins dans les "secteurs à haut risque", où les circonstances (voir les caractéristiques communes<sup>\*121</sup> des études de cas ci-dessus) empêchent les sociétés nationales (et donc les travailleurs nationaux) de concurrencer, sur la base du mérite, des sociétés (et donc des travailleurs) provenant d'États à bas coûts. Il est essentiel de renforcer le principe de concurrence équitable dans ces secteurs afin de consolider l'appui et la confiance du public envers l'UE.

## **1. Supprimer les incitations à la création de sociétés boîtes aux lettres en procédant à une révision ciblée de la directive concernant le détachement de travailleurs**

Les incitations favorisant la création de sociétés boîtes aux lettres doivent être éliminées. La proposition actuelle d'une révision ciblée de la directive concernant le détachement de travailleurs représente un pas dans la bonne direction, car elle vise à renforcer le principe de salaire équitable pour un même travail dans un même lieu, et limite le détachement à une durée déterminée. En effet, pour que le principe de concurrence équitable voie le jour dans le cadre de la directive concernant le détachement de travailleurs, les dispositifs nationaux prévoyant un salaire minimum doivent impérativement être appliqués. Il ne doit faire aucun doute que ces dispositifs sont autorisés dans le cadre de la directive. Toutefois, la proposition peut être renforcée de différentes façons, autant de possibilités qui font actuellement l'objet de discussions au sein du Parlement européen. Bien que la formulation de propositions détaillées d'amendements dépasse le champ du présent rapport, nous fournissons toutefois ci-dessous quelques grandes recommandations. Si la mise en œuvre de ces recommandations en général n'est pas réalisable dans la pratique, l'objectif est ici de les introduire au minimum dans les fameux "secteurs à haut risque".

- **Une limite temporelle de 183 jours plutôt que de 24 mois**, dans la lignée de la plupart des règles fiscales (bilatérales) (voir les recommandations communes). Une "clause échappatoire" ayant les mêmes fins que l'article 16 du règlement 883/2004 (sur la coordination des systèmes de sécurité sociale) doit être prévue, pour les cas où un délai de 183 jours nuirait aux intérêts mutuels des travailleurs détachés et des sociétés (par exemple en présence de personnel très qualifié ou occupant des postes de direction clés, à condition que leurs conditions de travail soient "supérieures à la moyenne", et notamment qu'ils signent avec l'employeur à l'origine du détachement un contrat de travail à durée indéterminée). Ces exceptions à la limite de 183 jours en matière de détachement peuvent être fixées d'un commun accord entre les sociétés, les bureaux de liaison de l'État d'accueil et les travailleurs concernés, ou au niveau sectoriel, par le biais du dialogue social sectoriel européen ou des accords bilatéraux entre les partenaires sociaux dans certains secteurs et pays (s'inspirer des accords d'ULAK sur les caisses de congés et de l'accord des partenaires sociaux des Pays-Bas et de Belgique dans le secteur du bâtiment; voir également l'article 12 de la directive 2014/66, où différents délais sont appliqués à différentes catégories de ressortissants de pays tiers faisant l'objet de transferts intragroupes).
- La directive devrait prévoir **l'interdiction des remplacements et des détachements tournants**. Il devrait également y être précisé très clairement que **"les détachements multiples" sont interdits**, à savoir les situations où la société utilisatrice/le bénéficiaire des services détache de nouveau un employé vers une autre société utilisatrice/bénéficiaire. À cet égard, la condition relative à l'existence d'un contrat de service entre l'employeur et le bénéficiaire du service dans l'État hôte, qui semble actuellement (n') exister (que) pour deux types de détachements, doit être interprétée de façon stricte, puisqu'elle empêche d'appliquer la directive concernant le détachement de travailleurs aux détachements dans le cadre desquels le contrat de travail est signé par une entité autre que le prestataire de services.

---

<sup>121</sup> Le fort taux de mises en liquidation des sociétés constitue un autre indicateur de risque élevé.

- Une **obligation explicite, pour les prestataires de services, de paiement et de remboursement des coûts de déplacement, de repas et d'hébergement** devrait par exemple être intégrée à l'article 3(7) de la directive concernant le détachement de travailleurs. La loi nationale devrait être passée en revue afin d'en préciser le libellé et de s'assurer d'une bonne application lorsque les concepts nationaux diffèrent de ceux utilisés dans le cadre du détachement : par exemple, certaines lois prévoient que les indemnités journalières versées dans le cadre de déplacements professionnels ne sont pas considérées comme faisant partie du salaire minimum à l'échelle nationale, tandis qu'elles le sont dans le contexte du détachement.

## 2. Réduire le champ du dumping et de la fraude social(e) en encourageant l'application du "principe du siège réel"

Le fait que le siège social d'une part et l'administration/le centre réel des activités d'autre part se situent dans différents pays constitue une caractéristique typique des sociétés boîtes aux lettres. Ces montages sont facilités par le fait que les règles de conflit de lois dans le champ du droit des sociétés sont régies par les États membres. Le critère de rattachement déterminant la loi applicable varie grandement d'un État membre à l'autre. Si certains appliquent la théorie du siège réel, selon laquelle le droit des sociétés applicable est celui de l'État où se situent l'administration centrale et les activités substantielles d'une entreprise, d'autres privilégient la théorie du siège statutaire, selon laquelle le droit des sociétés applicable est celui de l'État où a été constituée la société (le lieu où se situe son siège social). Le TFUE tel qu'interprété par la CJUE dans différentes affaires emblématiques<sup>122</sup> ne tranche pas clairement les questions relatives à la reconnaissance des sociétés. À l'heure actuelle, l'interaction entre la compétence nationale et les limites imposées à l'exercice de cette compétence par le droit européen demeure donc compliquée. On observe également une absence de stratégie cohérente au niveau de la politique législative européenne concernant le choix des règles de droit dans les propositions de règlements et de directives concernant les sociétés supranationales : si le règlement relatif au statut de la société européenne (SE) est fondé sur la théorie du siège réel, exigeant que le siège statutaire de la SE soit situé dans le même État membre que son administration centrale (article 7 du règlement), la proposition relative aux SUP omet quant à elle délibérément cette exigence<sup>123</sup>.

Il est clair que la divergence entre les règles de conflit donne lieu à des situations complexes dans lesquelles une société peut être soumise aux lois de différents États membres en même temps. Cette situation ébranle la sécurité juridique sur le point de savoir quelle loi régit les activités des sociétés, et peut aller à l'encontre de l'établissement et de la prestation de services transfrontaliers de bonne foi d'une part, et de l'efficacité de la supervision et de l'exécution des règles d'autre part. Dans ce climat incertain et complexe, une chose est sûre : la situation actuelle crée un environnement propice à la mauvaise foi dans les activités commerciales transfrontalières.

Pour lutter contre les sociétés boîtes aux lettres, il serait plus judicieux de garantir que seules les sociétés véritablement "établies" jouissent du libre établissement et de la libre prestation de services, et donc de la directive concernant le détachement de travailleurs. Il est essentiel de prendre des sanctions plus importantes contre les montages fictifs et de redoubler d'efforts pour les repérer. Il serait logique, à des fins de prévention, d'introduire **le principe du siège réel dans l'ensemble des domaines juridiques à l'échelle européenne, y compris les règles sur l'établissement des personnes morales.**

Avantages : cela réduirait la complexité et favoriserait l'établissement véritable des sociétés, la sécurité juridique et l'efficacité des contrôles et de l'application de la loi.

Inconvénients : le droit relatif à la constitution des sociétés relève encore de la compétence nationale, ce que vient confirmer la jurisprudence. Ceci constitue un obstacle de taille à l'introduction générale de la théorie du siège réel dans le droit européen.

Compte tenu de la situation actuelle, l'introduction de la théorie générale du siège réel dans l'UE semble difficilement réalisable. Il est donc recommandé de composer avec un "plan B" (voir recommandation 3), du moins à court terme.

<sup>122</sup> Voir, par exemple, les arrêts *Daily Mail*, *Centros*, *Inspire Art*, *Überseering*, *Cartesio* et *Vale*.

<sup>123</sup> Le considérant 12 de cette proposition dispose que : "[a]fin de permettre aux entreprises de tirer pleinement parti du marché intérieur, les États membres ne devraient pas exiger que le siège statutaire et l'administration centrale d'une SUP soient obligatoirement situés dans le même État membre."

### 3. Encourager l'application cohérente et alignée d'indicateurs liés au "siège réel" dans différents domaines juridiques et abolir les dispositions favorisant la constitution de sociétés boîtes aux lettres

Si les critères de rattachement utilisés pour déterminer le droit applicable sur les plans fiscal, du travail, de la sécurité sociale, des sociétés et des procédures d'insolvabilité n'ont pas toujours besoin d'être harmonisés compte tenu de la diversité des contextes et des fonctions qu'ils sont appelés à remplir, les contradictions ou oppositions évitables et inutiles entre ces différents domaines juridiques peuvent accroître l'insécurité juridique, donner lieu à des problèmes de contrôle et d'exécution de la loi ainsi qu'à l'augmentation des dépens en raison de l'application fréquente de lois de fond étrangères dans les juridictions. Dans la pratique, les lacunes doivent être comblées le plus rapidement possible lorsqu'il n'existe aucune relation pertinente entre le travailleur et le pays d'établissement du prestataire de services<sup>124</sup>. Ceci souligne une nouvelle fois l'importance de s'assurer que, dans les cas de libre prestation de services supposant le détachement de travailleurs, chaque prestataire impliqué exerce de "véritables activités" dans l'État membre où le travailleur détaché accomplit habituellement ses missions et constitue de ce fait une entreprise réelle. Actuellement, la formulation des articles 4(2) et 4(3) de la directive relative à l'exécution de la directive 96/71/CE concernant le détachement de travailleurs n'est pas suffisamment stricte pour obliger les sociétés à se conformer aux conditions préalables au détachement de bonne foi.

Afin d'empêcher les sociétés de se soustraire à leurs obligations dans un État membre en créant une société boîte aux lettres dans un autre État membre, il semble impératif :

**(3a) de préciser et d'harmoniser autant que possible certaines notions analogues, telles que "centre des intérêts principaux", "établissement véritable", "établissement stable et effectif" et "activités substantielles"** dans les textes de loi européens relatifs à différents domaines juridiques (p. ex.<sup>125</sup>, l'article 4(5)<sup>126</sup> de la directive 2006/123/CE relative aux services, l'article 4(2) de la directive relative à l'exécution de la directive concernant le détachement de travailleurs, l'article 3 sur le COMI du règlement 2015/848 relatif aux procédures d'insolvabilité<sup>127</sup>, les articles 12 et 13 du règlement 883/04 en association avec l'article 14 du règlement 987/09 et l'article 5 du règlement 1071/2009), **à l'aide d'indicateurs d'évaluation comparables reposant sur des éléments factuels**, tels que le lieu où sont conservés les principaux documents d'entreprise et de gestion des ressources humaines, la localisation de l'administration, des bureaux ou du centre opérationnel, l'existence de licences et autorisations professionnelles, le lieu d'exécution des activités commerciales substantielles, les effectifs du personnel (administratif), le montant du chiffre d'affaires, etc.

**(3b) de supprimer les dispositions (proposées)**, telles que celles figurant dans la proposition d'une directive relative aux sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée, **qui pourraient faciliter le recours aux sociétés boîtes aux lettres**. À cet égard, l'ajout d'une clause générale anti-abus dans le TFUE mérite réflexion.

### 4. Renforcer l'obligation, pour les États membres d'établissement, d'enquêter sur les éventuelles situations de fraude et d'abus dans le secteur du transport par route

La Commission européenne organise actuellement une consultation publique sur dix directives et règlements européens applicables au secteur du transport par route. Cela aboutira au lancement d'une Initiative routière au cours du premier semestre 2017. Une approche sectorielle renforcée pourrait en effet s'avérer judicieuse, outre les obligations relevant du droit européen qui visent à garantir que (1) les chauffeurs routiers internationaux peuvent effectivement se prévaloir des normes de travail minimales de l'État d'accueil (au moins) dans le cadre du cabotage, et (2) le pays à partir duquel l'employé accomplit habituellement son travail dans le cadre de son contrat fait l'objet d'une interprétation large dans tous les États membres, conformément à la jurisprudence de la CJUE (arrêts *Koelzsch* et *Voogsgeerd*). Dans cette optique, **le considérant 10 de**

124 De nombreuses situations de fraude supposent la présence de travailleurs détachés (en intérim) qui n'ont jamais réellement été employés sur le territoire de l'État membre du siège de l'employeur (même si cet État est, en théorie, son lieu de travail habituel).

125 Les acquis communautaires, y compris les textes législatifs sur le droit des sociétés, telles que la directive mères-filiales, doivent faire l'objet d'un examen approfondi afin d'en repérer toutes les dispositions pertinentes.

126 Cette directive définit l'établissement dans les termes suivants : "l'exercice effectif d'une activité économique [...] pour une durée indéterminée et au moyen d'une infrastructure stable à partir de laquelle la fourniture de services est réellement assurée". Cette définition est relativement large et (trop) difficile à mettre en œuvre dans la pratique.

127 Voir également les considérants 29-32 du règlement 2015/848.

la proposition de révision ciblée de la directive concernant le détachement de travailleurs, qui invite à adopter des règles spécifiques au secteur du transport international, **devrait donc être supprimé, puisqu'il vient trop tôt et ne fait qu'augmenter l'insécurité juridique au lieu d'aider à régler les problèmes actuels.**

Il ressort clairement du cas Vos et d'autres études (p. ex., de DG Move) que, **dans le secteur du transport par route, la priorité doit être donnée à la vérification et au renforcement de l'efficacité de l'application des règles.** Il semblerait que les États membres n'ont pas les moyens d'agir contre un homologue ne respectant pas l'obligation qui lui incombe en vertu de l'article 12 du règlement n° 1071/2009 établissant des règles communes sur les conditions à respecter pour exercer la profession de transporteur par route. Cet article dispose que les États membres doivent vérifier que les entreprises satisfont à l'exigence d'établissement stable et effectif (et aux autres exigences visées par l'article 3). Il est donc recommandé d'adapter ledit article et d'**indiquer plus précisément ce que les États membres d'établissement doivent faire pour garantir le respect des conditions d'établissement réel.** De plus, le texte de l'article 13, qui demande aux États membres de retirer l'autorisation d'exercer la profession de transporteur par route si les sociétés ne satisfont pas aux conditions d'établissement, devrait être formulé de façon plus stricte, en particulier en ce qui concerne les délais prévus à l'alinéa 1.

Aussi longtemps que les États membres interpréteront différemment l'article 5 du règlement n° 1071/2009<sup>128</sup>, celui-ci devra préciser qu'il n'est pas suffisant de se doter d'un bureau maintenant une comptabilité des salaires, et que de véritables activités de transport doivent être menées. Seulement si une société exerce des activités de transport véritables pourra-t-elle être considérée comme ayant un établissement stable et effectif dans un État membre.

Chaque État membre devrait pour le moins être obligé de signaler chaque année les mesures concrètes qu'il a prises pour enquêter sur les possibles violations, à sa propre initiative ou sur demande d'autres États membres et d'autres parties prenantes telles que les syndicats. Il est impératif que le règlement soit mis en œuvre efficacement et que les États membres vérifient que c'est effectivement le cas. Si les États membres continuent de retarder l'échéance ou de se soustraire à leurs obligations de coopération loyale (telle que prévue par l'article 4(3) du TUE), la Commission européenne devra lancer des procédures en manquement. De même, aucune autre mesure de libéralisation ne devrait être envisagée tant que les conditions de travail décent et le principe de concurrence équitable ne pourront être garantis dans le secteur du transport par route.

## **5. Introduire des obligations et mesures plus strictes et/ou précises en matière de contrôle et d'application de la loi, et favoriser l'autonomisation des travailleurs transfrontaliers<sup>129</sup>**

La directive relative à l'exécution de la directive concernant le détachement de travailleurs (p. ex., son article 9) permettrait de lutter plus efficacement contre les sociétés boîtes aux lettres si ses articles 12 (sur la responsabilité solidaire) et 4 (sur les critères visant à vérifier le caractère véritable du détachement et de l'établissement de la société procédant au détachement) étaient renforcés. L'instauration d'une **responsabilité obligatoire de la chaîne, à savoir de l'ensemble des participants y compris de l'utilisateur final**, et la transformation en obligation de la suggestion d'appliquer les indicateurs relatifs au caractère non véritable du détachement et de l'établissement, permettraient de promouvoir l'efficacité potentielle de ces instruments. L'introduction d'un **système européen de notification** (ainsi que d'un registre européen permettant à la fois d'établir des statistiques et de faciliter le contrôle et l'application de la loi) mérite une réflexion approfondie. Il est conseillé, en vue de la mise en œuvre des dispositions sur le renforcement de la coopération entre différentes autorités compétentes et d'autres parties prenantes, de collaborer avec la Plateforme européenne visant à lutter contre le travail non déclaré<sup>130</sup> et avec le Comité des hauts responsables de l'inspection du travail pour limiter la charge financière que cela représente.

<sup>128</sup> D'après la recommandation 16 d'ABVV, 2014, *Whitebook: 25 measures to combat social dumping in road transport*, Anvers.

<sup>129</sup> Il ne ressort pas clairement des cas tels que ceux étudiés lors de la première phase si les travailleurs concernés sont – après dissipation de "l'écran de fumée" – des travailleurs migrants ou des travailleurs détachés. Nous utilisons par conséquent le terme "travailleurs transfrontaliers" lorsque les mesures recommandées devraient englober ces deux catégories de travailleurs.

<sup>130</sup> Voir notamment l'article 6 (activités) de la décision 2016/344.

De même, le **statut des travailleurs transfrontaliers** (plus spécifiquement des travailleurs peu rémunérés des secteurs à haut risque) **doit être amélioré davantage**. À cet égard, il est fortement conseillé d'élaborer une feuille de route<sup>131</sup> visant à renforcer leur accès à une représentation syndicale et leur statut individuel. L'importance pratique de la directive sur **l'aide judiciaire** (directive 2003/8/CE) pour les travailleurs transfrontaliers doit être étudiée (et, le cas échéant, renforcée). **L'extension de la portée du règlement instituant une procédure européenne de règlement des petits litiges aux revendications salariales en cours** et à d'autres revendications simples portant sur des montants inférieurs à 5 000 euros peut elle aussi s'avérer utile<sup>132</sup>. De plus, **la "directive déclaration écrite" (directive 91/533) doit être améliorée**. Son caractère dissuasif doit notamment être renforcé, et la déclaration écrite doit aussi concerner les détachements d'une durée inférieure à un mois<sup>133</sup>. Il pourrait être judicieux, afin de réduire la charge administrative, d'autoriser l'utilisation des déclarations écrites dans les procédures de signalement.

Enfin, il est fondamental de prononcer le plus rapidement possible des **sanctions réellement dissuasives** après la découverte d'une fraude et/ou d'un abus. Dans les secteurs à haut risque, il conviendrait de faire jouer plus souvent **la possibilité de suspendre la prestation de services en cas de violation grave** de la législation relative au détachement ou des conventions collectives en vigueur (en particulier dans les secteurs où l'on constate une tendance à la disparition des sociétés juste après qu'elles font l'objet de mesures de contrôle ou d'application de la loi).

## **6. Renforcer la transparence et dissiper l'"écran de fumée"**

La directive relative à l'exécution de la directive concernant le détachement de travailleurs, le système d'information du marché intérieur (IMI) et plusieurs registres tels que ceux existant dans le secteur du transport par route et le Registre européen du commerce et des sociétés (EBR), la directive relative aux services (article 29), la directive contre le blanchiment de capitaux et les directives sur le droit des sociétés contiennent tous des règles sur les échanges d'informations et les exigences de divulgation pesant sur certains types de sociétés. Il est malgré cela relativement facile pour les actionnaires et les cadres de dissimuler leur identité aux autorités de nombreux États membres. Bon nombre de sociétés boîtes aux lettres sont officiellement dirigées par une seule personne – homme de paille étranger ou individu utilisant une fausse identité – qui agit à la fois comme actionnaire nominatif et directeur général. Dans certains cas, un même homme de paille représentait au moins 15 sociétés boîtes aux lettres.

L'adoption de la quatrième directive anti-blanchiment de capitaux, en mai 2015, représente une mesure importante en faveur de la lutte contre ces pratiques, bien que ledit texte vise principalement à contrer le financement des activités terroristes. Cette directive exige des États membres qu'ils mettent en place des registres nationaux de bénéficiaires effectifs<sup>134</sup> des sociétés et de certaines fiducies. Une telle initiative rendra plus difficile pour les bénéficiaires effectifs de dissimuler leur identité. Les États membres se sont engagés à mettre en œuvre ce train de mesures au plus tard à la fin 2016. Pendant ce temps, la Commission européenne a proposé de **renforcer la transparence des propriétaires réels des sociétés** et fiducies (voir communiqué de presse du 5 juillet 2016). Cette proposition prévoit, par exemple, de mettre en place **une interconnexion directe des registres pour faciliter la coopération entre les États membres**, d'accorder au public un accès illimité à certaines informations contenues dans ces registres et d'étendre le champ des informations accessibles aux autorités.

131 S'inspirer de la feuille de route visant à renforcer les droits procéduraux des suspects ou des personnes poursuivies dans le cadre des procédures pénales.

132 Règlement (UE) 2015/2421 du 16 décembre 2015 modifiant le règlement (CE) n° 861/2007 et règlement (CE) n° 1896/2006 instituant une procédure européenne d'injonction de payer. Après son adoption (14 juillet 2017), le règlement s'appliquera, en matière civile et commerciale, aux litiges transfrontaliers lorsque le montant des demandes, aussi bien contestées qu'incontestées, ne dépasse pas 5 000 euros. Il garantit également que les décisions rendues dans le cadre de cette procédure sont exécutoires sans aucune procédure intermédiaire, notamment sans qu'une déclaration constatant leur force exécutoire soit nécessaire dans l'État membre d'exécution (suppression de l'exequatur).

133 La directive devrait prochainement subir une refonte. Voir Tableau de bord REFIT, Annexe au Programme de travail de la Commission pour 2017, "Priority 5: A deeper and fairer economic and monetary union", p. 23.

134 Les personnes qui contrôlent réellement – depuis les coulisses/derrière l'écran de fumée – la société.

- Il est important que **l'utilisation de ces outils afin de faciliter la détection de stratégies de recours aux sociétés boîtes aux lettres à des fins de fraude sociale soit contrôlée et/ou encouragée et que les inspections du travail et les syndicats aient la possibilité de cibler les marionnettes au service de ces stratégies et les conseillers juridiques/prestataires de services aux sociétés pouvant agir comme hommes de paille** pour dissimuler les liens existant entre le bénéficiaire effectif et la société, et notamment le contrôle de cette dernière par le premier.

## **7. Prévenir les fraudeurs "récidivistes" grâce à un registre européen des propriétaires et bénéficiaires effectifs d'entreprises**

Les sociétés qui agissent de façon frauduleuse au regard des droits du travail et des sociétés doivent être dûment sanctionnées et exclues des marchés publics (et de la sous-traitance). Voir : article 57 de la directive 2014/24<sup>135</sup>. La création d'un registre européen devrait être envisagée. La mise en place d'un numéro européen unique d'identification pourrait se révéler utile à cet égard.

---

<sup>135</sup> S'inspirer de l'article 7 de la directive 2009/52.



PARTIE II

**LES SOCIÉTÉS BOÎTES AUX LETTRES  
OU L'ART D'ESQUIVER  
LES COTISATIONS SOCIALES**

Enquête sur les montages fictifs utilisés  
par les entreprises pour détourner et  
saboter les règles de coordination des  
systèmes de sécurité sociale de  
l'Union européenne

**Mijke Houwerzijl**

Décembre 2016

## TABLE DE LA PARTIE II

<b>Chapitre 1. Introduction</b>	<b>53</b>
1.1. Historique et méthodologie	53
1.2. Qu'est-ce qu'une société boîte aux lettres?	54
1.3. Structure du rapport	54
<hr/>	
<b>Chapitre 2. Présentation du cadre réglementaire et analyse des forces et des faiblesses</b>	<b>55</b>
2.1. Introduction	55
2.2. Structure du règlement de base	56
2.3. Principales caractéristiques des règles servant à déterminer la législation applicable en matière de sécurité sociale	57
2.4. Dérogation au principe lex loci laboris dans le cadre du détachement de travailleurs	59
2.5. Règles visant à empêcher le recours abusif au détachement	62
2.6. Détermination de la législation applicable en cas d'activités exercées dans deux ou plusieurs États membres	64
2.7. Clause d'exonération générale	68
2.8. Outils administratifs et coopération interétatique	70
<hr/>	
<b>Chapitre 3. Analyse des études de cas sous l'angle de la réglementation</b>	<b>74</b>
3.1. Présentation des études de cas réalisées durant la phase I	74
3.2. Danish Crown : étude de cas sur la filière allemande de la viande	75
3.3. Vos : étude de cas sur le transport routier aux Pays-Bas	77
3.4. Pilgrim : étude de cas sur l'industrie du bâtiment suédoise	81
3.5. Conclusions	85
<hr/>	
<b>Chapitre 4. Recommandations</b>	<b>86</b>
Propositions pour remédier aux problèmes posés par les règlements relatifs à la coordination des systèmes de sécurité sociale européens	86

# CHAPITRE 1. INTRODUCTION

## 1.1. HISTORIQUE ET MÉTHODOLOGIE

La Confédération européenne des syndicats (CES) a lancé un projet de recherche sur les sociétés boîtes aux lettres en partenariat avec IndustriALL Europe, la Fédération européenne des syndicats de l'alimentation, de l'agriculture et du tourisme (EFFAT), la Fédération européenne des travailleurs du bâtiment et du bois (FETBB) et la Fédération européenne des travailleurs des transports (ETF). L'objectif est de mieux cerner cette problématique, de prendre position par rapport aux enjeux et d'émettre des recommandations.

Dans un premier temps, le Centre de recherche sur les sociétés multinationales (SOMO) a réalisé quatre études de cas portant sur les stratégies d'utilisation des sociétés boîtes aux lettres pour contourner le droit du travail, les cotisations sociales et l'impôt sur les sociétés. Ces travaux visaient à illustrer les conséquences de ces montages sur les travailleurs à l'aide d'exemples concrets. Leurs conclusions ont été rassemblées dans un document d'analyse<sup>136</sup> en vue de la deuxième phase du projet. Bien que les sources d'information consultées par SOMO soient réputées fiables, l'auteur du présent document ne saurait être tenue responsable quant à la précision, la pertinence, l'exhaustivité, la légalité ou la fiabilité des informations figurant dans ce premier rapport.

Le rapport SOMO a ensuite été soumis à des spécialistes chargés d'analyser les études de cas et, plus largement, le phénomène des sociétés boîtes aux lettres, lesquelles ciblent notamment le droit du travail, les conventions collectives (généralement applicables), la législation relative à la sécurité sociale et le droit fiscal. Le présent rapport se concentre sur la **réglementation relative à la sécurité sociale** et passe en revue la législation applicable et la jurisprudence.

Le rapport se propose de recenser les dispositions en vigueur relatives à la sécurité sociale qui entrent en ligne de compte dans les montages des sociétés boîtes aux lettres, et de mettre en évidence les vides juridiques et les incohérences du cadre applicable. Plus particulièrement, il entend faire toute la clarté sur les stratégies adoptées par les entreprises pour exploiter à leur avantage la législation européenne sur la coordination des systèmes de sécurité sociale et créer des montages fictifs, dans le but de contourner ou de minimiser leurs obligations envers les régimes sociaux. Enfin, le rapport propose plusieurs pistes d'action — juridiques ou non — en vue de remédier à ce phénomène.

---

<sup>136</sup> McGauran, K., *The impact of letterbox companies on labour rights and public revenue*, février 2016, Centre de recherche sur les sociétés multinationales (SOMO).

## 1.2. QU'EST-CE QU'UNE SOCIÉTÉ BOÎTE AUX LETTRES ?

Aux fins du présent document, les sociétés boîtes aux lettres désignent des personnes morales établies officiellement dans l'une des juridictions de l'Union européenne (UE) sans pour autant y exercer d'activité économique substantielle, ce qui leur permet de bénéficier du régime le plus avantageux possible, appliqué dans le pays où se trouve leur siège social : allègements des salaires, des impôts et des cotisations sociales et assujettissement à des normes du travail moins strictes<sup>137</sup>.

Une société boîte aux lettres est donc une entreprise établie dans un État membre A, qui exerce ses activités (substantielles) dans un État membre B, de manière à contourner ou à se soustraire à ses obligations légales.

Ces sociétés partagent plusieurs caractéristiques, même si, dans les détails, leur configuration peut varier selon les raisons qui les poussent à contourner les règles. Le premier rapport met en évidence les points communs suivants :

- Les sociétés boîtes aux lettres reposent sur des **montages artificiels** : la réalité matérielle et la réalité juridique de l'entité légalement constituée et réputée exercer une activité économique déterminée sont donc en conflit.
- Le recours à des **prestataires de services aux sociétés et fiduciaires** (pour se conformer à la réglementation et aux exigences de substance) et à des **cabinets de conseil juridique** (pour connaître les possibilités de contournement des règles dans les contextes transfrontaliers) est indispensable.
- Les sociétés boîtes aux lettres tendent également à **brouiller les relations de propriété**, par des moyens légaux (par le biais d'agents fiduciaires) ou illégaux (par le biais de mandataires ou sous couvert d'une fausse identité).

## 1.3 STRUCTURE DU RAPPORT

Le chapitre 2 fournit une description générale des règles applicables en matière de sécurité sociale, complétée par une analyse critique de leur application dans le cadre du détachement de travailleurs, de l'exercice d'activités dans deux ou plusieurs États membres et du recours à une clause échappatoire générale.

Le chapitre 3 examine les études de cas réalisées au cours de la première phase du projet, à la lumière des dispositions réglementaires sur la coordination des systèmes de sécurité sociale.

Le quatrième et dernier chapitre récapitule les conclusions et formule des recommandations.

---

<sup>137</sup> SOMO, rapport I (n 1), voir p. 8 et section 1.3.

# CHAPITRE 2. PRÉSENTATION DU CADRE RÉGLEMENTAIRE ET ANALYSE DES FORCES ET DES FAIBLESSES

## 2.1. INTRODUCTION

L'Union européenne a harmonisé les législations des 28 États membres en matière de sécurité sociale afin de protéger les droits des travailleurs se déplaçant à l'intérieur de la Communauté<sup>138</sup>. La coordination des systèmes de sécurité sociale européens veut éviter aux citoyens circulant dans l'UE toute perte de leurs droits en la matière. Les conditions de travail et le niveau de protection sociale dont jouissent les travailleurs peuvent varier d'un État membre à l'autre, ce qui n'est pas, en soi, incompatible avec le Traité. La réglementation européenne relative à la coordination des systèmes de sécurité sociale s'en tient strictement à un rôle de coordination et n'a pas vocation à se substituer aux régimes nationaux pour créer un régime unique. De même, la réglementation des systèmes nationaux et le choix de prestations plus ou moins avantageuses pour les travailleurs relèvent de la compétence des États membres et ne sont pas affectés par ce règlement. Tous les pays sont libres de choisir les bénéficiaires, la nature et les conditions d'octroi des prestations de sécurité sociale.

La coordination de la sécurité sociale est l'un des plus vieux bastions du droit européen. Le règlement (CE) n° 883/2004 s'est substitué au règlement (CEE) n° 1408/71<sup>139</sup>, lui-même ayant remplacé le règlement n° 3<sup>140</sup> arrêté en 1958. Le principal socle juridique<sup>141</sup> est l'article 48 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) spécifiant l'obligation pour le Conseil d'adopter des mesures de sécurité sociale, afin de promouvoir la libre circulation des travailleurs. Les mesures mentionnées dans l'article 48 sont détaillées dans le règlement (CE) n° 883/2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, souvent désigné comme le « règlement de base » (RB). Le règlement (CE) n° 987/2009 ou « règlement d'application » (RA) fixe quant à lui les modalités d'application du règlement (CE) n° 883/2004<sup>142</sup>.

La coordination des systèmes de sécurité sociale se range également parmi les domaines les plus épineux du droit européen. L'application des dispositions doit être garantie en premier lieu dans chaque État membre. Pour cela, les pouvoirs publics, les institutions compétentes, les partenaires sociaux, les magistrats, les représentants des organisations non gouvernementales (ONG), ainsi que d'autres spécialistes doivent se mobiliser. Il leur revient de statuer ou de rendre leur avis sur un grand nombre de dossiers. Il est donc peu surprenant que l'application de ces dispositions ait débouché sur une jurisprudence abondante liée, dans ce cas précis, à la libre circulation des travailleurs ou des personnes et aux politiques sociales. En effet, dans son argumentaire visant à interpréter les dispositions relatives à la coordination, la Cour de justice de l'Union

138 L'appellation "Europe" comprend ici l'Europe des Vingt-Huit, le Liechtenstein, la Norvège et la Suisse. Le règlement européen s'applique donc actuellement aux systèmes de sécurité sociale des 31 pays de l'Espace économique européen (en vertu de l'accord sur l'EEE) et de la Suisse (en vertu de l'accord entre la Confédération suisse et la Communauté européenne et ses États membres sur la libre circulation des personnes). Elle s'étend aux ressortissants de pays tiers couverts par le règlement (UE) n° 1231/2010.

139 Journal officiel des Communautés européennes, L 149, 5 juillet 1971.

140 Journal officiel des Communautés européennes, P 30, 16 décembre 1958.

141 La situation des travailleurs non actifs relève d'autres dispositions du TFUE, p. ex., l'art. 352.

142 Actuellement, il s'agit du règlement (CE) n° 883/2004 (JO de l'UE, L 200, 7 juin 2004), modifié en dernier lieu par le règlement (UE) n° 465/2012 (JO de l'UE, L 149, 8 juin 2012), et du règlement (CE) n° 987/2009 fixant les modalités d'application (JO de l'UE, L 284, 30 octobre 2009), modifié en dernier lieu par le règlement (UE) n° 465/2012 (JO de l'UE, L 149, 8 juin 2012). Pour les termes "règlement de base" et "règlement d'application", se reporter à l'article premier, paragr. 1, alinéas a) et b) du règlement (CE) n° 987/2009.

européenne (CJUE) se réfère souvent à la place occupée par l'article 48 du TFUE (ou ses prédécesseurs) dans le Traité. Le préambule du règlement de base est explicite : ces dispositions doivent être interprétées de manière à favoriser la libre circulation et l'égalité de traitement, notamment des employés, et non comme une question purement technique<sup>143</sup>.

## **2.2. STRUCTURE DU RÈGLEMENT DE BASE**

Le règlement (CE) n° 883/2004 se découpe en quatre volets : les articles 1 à 10 (Titre premier) donnent la définition de certains des termes utilisés dans le document et précisent les champs d'application personnel et matériel, ainsi que les principes et techniques essentiels de coordination. Ce dernier point sera détaillé plus avant dans le rapport, dans les parties concernées.

Les articles 11 à 16 (Titre II) énoncent les **règles générales et particulières permettant de déterminer la législation applicable**, notamment l'État compétent chargé du recouvrement des cotisations et du versement des prestations. Plus précisément, ces règles permettent de déterminer la législation applicable en matière de sécurité sociale. Ce volet — en particulier les règles relatives au détachement et à l'exercice d'activités dans deux ou plusieurs États membres — est au cœur des stratégies d'utilisation des sociétés boîtes aux lettres et fera l'objet d'explications détaillées.

Les articles 17 à 70 (Titre III) sont consacrés aux dispositions particulières applicables aux différentes catégories de prestations<sup>144</sup>. En principe, cela inclut les prestations à caractère contributif et non contributif, ainsi, il est parfois difficile de distinguer, au niveau national, ce qui relève respectivement de la sécurité sociale et du droit fiscal. Les conditions applicables à chaque type de prestation sont détaillées. Sont notamment précisées les règles relatives à la totalisation des périodes d'assurance auxquelles est subordonné le droit aux prestations, et celles relatives au calcul des prestations. Le Titre III n'entre pas dans le cadre de notre propos.

Enfin, les articles 71 à 91 (Titres IV, V et VI) prévoient des règles générales en vue de faciliter et d'appuyer la mise en œuvre et l'application des mécanismes de coordination dans les États membres. Plusieurs dispositions sont à retenir aux fins du présent rapport, telles que celles de l'article 76 portant sur la coopération interinstitutionnelle loyale des États. Le **principe de coopération loyale**, tel que reconnu dans les traités européens et les règlements relatifs à la coordination des systèmes de sécurité sociale, est jugé essentiel à leur application satisfaisante. Comme le révèle néanmoins le rapport initial, la coopération administrative est loin de fonctionner comme elle le devrait, une faille dont semblent profiter les sociétés boîtes aux lettres.

Parmi les autres dispositions du RB intéressant notre propos, citons le fonctionnement et les tâches de la commission administrative (CA) quant à la coordination des systèmes de sécurité sociale<sup>145</sup>. Elle est chargée de « traiter toute question administrative ou d'interprétation découlant des dispositions » du règlement de base et « de promouvoir et de développer la collaboration entre les États membres et leurs institutions en matière de sécurité sociale ». Doté d'une structure presque identique, le règlement (CE) n° 987/2009 fournit des orientations pratiques concernant les formalités administratives et les conditions de la coopération. Ainsi, le Titre I contient des définitions précises et détaille les dispositions relatives à l'échange de données et à la valeur juridique des documents et des pièces justificatives établis dans un État membre (art. 5) ; le Titre II précise les règles à respecter pour déterminer la législation applicable (art. 14 à 21)<sup>146</sup>. Les règles du Titre II visant à empêcher les abus en matière de détachement seront étudiées plus en détail, ainsi que les dispositions afférentes.

143 Voir Pennings, F., *European Social Security Law*, 6<sup>e</sup> édition, Intersentia, 2014, p. 15-16.

144 Les règles européennes en matière de sécurité sociale couvrent huit domaines de prestation : • maladie • maternité et paternité • pensions de vieillesse • pré-retraite et invalidité • prestations de survivant et allocations de décès • chômage • prestations familiales • accidents du travail et maladies professionnelles.

145 La commission administrative est composée de représentants des États membres. La Norvège, l'Islande, le Liechtenstein et la Suisse y siègent en tant qu'observateurs. La Commission européenne prend part aux réunions et met à disposition son Secrétariat.

146 Le Titre III du RA détaille le Titre III du RB. Le Titre IV communique les règles financières (remboursement du coût des prestations entre États membres, etc.).

Le cas échéant, des documents officiels publiés par la commission administrative, tels que les décisions formelles, les documents portables (DP) et le Guide pratique sur la législation applicable dans l'UE, dans l'EEE et en Suisse, seront également pris en compte<sup>147</sup>. Le Guide pratique est un « instrument de travail actualisé qui [...] permettra d'aider les institutions, les employeurs et les citoyens à déterminer la législation applicable dans des circonstances données »<sup>148</sup>.

## 2.3. PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DES RÈGLES SERVANT À DÉTERMINER LA LÉGISLATION APPLICABLE EN MATIÈRE DE SÉCURITÉ SOCIALE

### Uniformité des critères

La législation relative à la sécurité sociale n'étant pas harmonisée au niveau européen, il revient en principe à chaque État membre de définir les différentes catégories de bénéficiaires. Les critères utilisés varient toutefois d'un pays à l'autre, ce qui, en l'absence de règles de coordination, risquerait de provoquer des conflits négatifs (la personne n'est assurée dans aucun État membre) ou positifs (la personne est assurée simultanément dans deux ou plusieurs États membres). Afin d'éviter de tels conflits de droits, **les règlements prévoient de déterminer la législation applicable selon des critères uniformes.**

### Caractère obligatoire

Les règles servant à déterminer la législation applicable en matière de sécurité sociale sont obligatoires. Par conséquent, il est possible que certaines personnes qui exercent une activité dans un État membre A, mais résident dans un État membre B, soient assujetties à la législation de l'État membre A, et ce, même si le droit national dispose qu'elles doivent y résider pour être assurées. Le cas échéant, la personne ne peut être exclue du régime de sécurité sociale de l'État d'emploi sous prétexte qu'elle n'y réside pas.

### Effet exclusif (principe de l'unicité de la législation applicable)

Les règles servant à déterminer la législation applicable en matière de sécurité sociale ont un effet exclusif, c'est-à-dire qu'**un citoyen ne peut être assujéti en même temps à la législation de deux ou plusieurs États membres.** Selon l'article 11 du RB : « Les personnes auxquelles le présent règlement est applicable ne sont soumises qu'à la législation d'un seul État membre<sup>149</sup>. » Cela signifie que les citoyens sont assurés et cotisent<sup>150</sup> dans un seul et même État membre.

147 Guide pratique sur la législation applicable dans l'Union européenne (UE), dans l'Espace économique européen (EEE) et en Suisse, disponible sur le site de la CE. Les documents officiels que la commission administrative a adoptés, ainsi que ses décisions et recommandations, sont disponibles à l'adresse : <http://ec.europa.eu/social/main.jsp?langId=fr&catId=868>.

148 Le Guide ne reflète pas la position officielle de la Commission européenne.

149 Le parag. 18 *bis* des considérants du RB dispose que "le principe de l'unicité de la législation applicable revêt une grande importance et [qu']il convient de le promouvoir davantage". À l'inverse de l'ancien règlement (CEE) n° 1408/71 (art. 14, parag. c et f), le RB (CE) n° 883/2004 ne contient aucune disposition relative à l'effet exclusif de la législation de sécurité sociale applicable.

150 Toutefois, l'arrêt rendu le 20 mai 2008 dans l'affaire C-352/06 (*Bosmann*) confirme que les travailleurs peuvent être assujettis à la législation d'un État membre autre que celui considéré comme compétent par le droit.

## Principe *lex loci laboris*

Le principe directeur régissant la détermination de la législation applicable **est celui du lieu de travail habituel (*lex loci laboris* ou principe de l'État d'emploi)**. Comme le prévoit l'article 11, paragraphe 3, alinéa a) du RB : « La personne qui exerce une activité salariée ou non salariée dans un État membre est soumise à la législation de cet État membre. »

## Principe d'égalité de traitement

Le principe *lex loci laboris* postule que les travailleurs migrants doivent jouir des mêmes droits que les travailleurs nationaux dans le pays d'accueil<sup>151</sup>. Conformément à l'article 45 du TFUE, les travailleurs étrangers exerçant leur droit à la libre circulation peuvent prétendre à une rémunération et des conditions de travail, prestations sociales comprises, égales à celles des travailleurs nationaux. Le **principe d'égalité de traitement** est étayé par les règlements déterminant la législation applicable en matière de sécurité sociale. La CJUE confirme que ce principe  **vise non seulement à protéger de la discrimination les travailleurs européens exerçant une activité professionnelle dans un autre État membre, mais aussi à empêcher la concurrence déloyale entre les sociétés d'un État membre employant des ressortissants étrangers et celles employant de la main-d'œuvre locale**<sup>152</sup>.

Une autre approche, selon laquelle les cotisations patronales pourraient être minorées pour les travailleurs étrangers et/ou versées à l'institution de l'État d'envoi, rendrait l'embauche de travailleurs migrants plus intéressante que celles des travailleurs nationaux, ce qui pourrait inciter les employeurs à les recruter massivement. Comme l'a fait remarquer Pennings, cela risquerait de pousser l'État d'accueil à baisser son niveau de cotisation, et donc de prestation, voire d'entraîner une dégradation générale du système de prestation. Cette baisse généralisée serait non conforme au Traité, lequel exige la promotion du progrès social et d'une « convergence vers le haut<sup>153</sup> ». L'alinéa 1 des considérants du RB mentionne explicitement l'amélioration du niveau de vie et des conditions d'emploi des travailleurs et des autres citoyens qui exercent leur droit à la libre circulation. Il serait donc difficile, sinon impossible, de trouver une approche — autre que celle de l'« égalité de traitement » mais fondée sur le *lex loci laboris* — qui soit compatible avec le Traité, lequel est clairement en faveur d'un socle commun plutôt que d'enclaves indépendantes<sup>154</sup>.

## Déroghations au principe *lex loci laboris*

Les **déroghations au principe de l'État d'emploi** accordées au titre du RB ne s'appliquent que si l'application de la règle principale est rendue irréalisable ou inappropriée compte tenu de la nature de l'activité exercée.

Les trois dérogations au principe de l'État d'emploi appliquées en vertu du RB sont les suivantes :

- le détachement des travailleurs (voir sections 2.4 et 2.5);
- l'exercice d'activités dans deux ou plusieurs États membres (voir section 2.6);
- une clause d'exonération générale (voir section 2.7).

<sup>151</sup> On retrouve cette notion au paragr. 17 des considérants du règlement (CE) n° 883/2004 et à maintes reprises dans les arrêts de la CJUE.

<sup>152</sup> Arrêt rendu le 4 avril 1974 dans l'affaire 167/73 (ECR 360), point 45. Voir également Verschueren, H., "Cross-border workers in the European Internal Market: Trojan horses for Member States' labour and social security law?" in *The International Journal of Comparative Labour Law and Industrial Relations*, vol. 24/2, p. 167-199, 2008.

<sup>153</sup> Pennings, F., (n 8), p. 81. Pour les objectifs du Traité de Lisbonne, voir art. 3 dudit traité.

<sup>154</sup> Comme l'écrit Däubler : "La concurrence fondée sur l'amélioration des performances et celle fondée sur la dégradation des conditions de travail sont deux notions différentes au regard du Traité, et reposent sur des socles différents. La première est un principe fondamental de la Communauté ; la seconde peut s'avérer contraire aux principes juridiques de la CE et constitue à ce titre un phénomène «révocable»". Voir Däubler, W., "Posted Workers and Freedom to Supply Services", *Industrial Law Journal* 1998, 266.

La dérogation au principe *lex loci laboris* appliquée au détachement des travailleurs a toujours été un sujet sensible, car elle risque précisément de mener aux conséquences décrites précédemment. Certes, les dérogations n'ont pas été créées dans ce but ; elles permettent néanmoins d'exploiter l'écart entre les niveaux de cotisation européens, et alimentent le risque de dumping social. L'écart entre les niveaux de protection sociale s'est creusé avec les vagues d'élargissement de 2004, 2007 et 2013 : les dérogations à la règle principale de détermination de la législation applicable sont devenues un sujet encore plus épineux. Les pays d'accueil demandent une révision des modalités d'application et de suivi de la disposition régissant le détachement, ainsi qu'une meilleure fiabilité de l'attestation concernant la législation applicable (formulaire A1). Les pays d'envoi, en revanche, estiment que l'application intégrale du principe *lex loci laboris* signerait l'arrêt définitif du détachement dans l'Union européenne et ne souhaitent apporter aucun changement<sup>155</sup>.

## 2.4. DÉROGATION AU PRINCIPE LEX LOCI LABORIS DANS LE CADRE DU DÉTACHEMENT DE TRAVAILLEURS

### En quoi consiste le détachement ?

Le détachement consiste, pour un employeur, à envoyer un salarié travailler temporairement en dehors de l'État membre sur le territoire duquel l'employeur exerce habituellement son activité. Sont inclus la prestation de services transfrontaliers dans un autre État membre, mais aussi les déplacements officiels et professionnels (séminaires ou séjours de formation à l'étranger)<sup>156</sup>.

### Dérogation à la règle principale

Conformément aux premières règles de coordination adoptées en 1958, le principe *lex loci laboris* ne s'appliquait pas aux travailleurs détachés temporairement dans un autre État membre afin d'y travailler pour le compte de leur employeur. Cette dérogation figure désormais à l'article 12 du RB. L'article dispose que le travailleur détaché demeure soumis à la législation de l'État membre sur le territoire duquel il exerce habituellement son activité (l'« État d'envoi »), à condition que la durée prévisible de ce travail n'excède pas vingt-quatre mois. Le travailleur et/ou son employeur continuent donc de cotiser à la sécurité sociale dans le pays d'envoi.

### Arguments en faveur de la dérogation au principe *lex loci laboris*

Pourquoi la dérogation au principe *lex loci laboris* a-t-elle été jugée nécessaire ? Il faut remonter à l'arrêt *Manpower* sur le détachement de personnel intérimaire en 1970. La Cour avait alors estimé que la disposition relative au détachement « [visait] à surmonter les obstacles susceptibles d'entraver la libre circulation des travailleurs et également à favoriser l'interpénétration économique en évitant les complications administratives pour les travailleurs, les entreprises et les organismes de sécurité sociale<sup>157</sup> ». Puis, en 2000, dans les arrêts *FTS* et *Plum*, la Cour interprétait en ces termes la disposition relative au détachement : l'objectif est de « promouvoir la libre prestation des services au bénéfice des [employeurs qui envoient] des travailleurs

155 Lettre du 18 juin 2015 adressée à Mme Marianne Thyssen par sept États d'accueil (Allemagne, Autriche, Belgique, France, Luxembourg, Pays-Bas, Suède) ; lettre du 31 août 2015 adressée à Mme Marianne Thyssen par neuf États d'envoi (Bulgarie, Estonie, Hongrie, Lettonie, Lituanie, Pologne, République tchèque, Roumanie, Slovaquie).

156 Frans Pennings (n 8), p. 111-112. Cela comprend les travailleurs détachés pour le compte de leur employeur (p. ex., les journalistes). Le champ d'application de la disposition relative au détachement prévue au titre des règlements relatifs à la coordination des systèmes de sécurité sociale est donc obligatoirement plus vaste que celui de la directive 96/71/CE concernant le détachement de travailleurs effectué dans le cadre d'une prestation de services. Par conséquent, en ce qui concerne la coordination des systèmes de sécurité sociale, le terme "détachement" ne peut se limiter aux travailleurs détachés tels qu'entendus par la directive 96/71/CE.

157 Voir l'arrêt 35/70 (*Manpower*), point 10.

dans d'autres États membres que celui dans lequel [ils] sont établis [et de] faciliter la libre circulation des travailleurs. [L'article] vise [également] à surmonter les obstacles susceptibles d'entraver la libre circulation des travailleurs et [...] à favoriser l'interpénétration économique en évitant les complications administratives, en particulier pour les travailleurs et les entreprises<sup>158</sup> ».

On constate que la CJUE a, dans les deux cas, valorisé les intérêts des travailleurs, de l'employeur et des organismes de sécurité sociale du pays d'accueil. À l'origine, cette dérogation visait (et vise toujours) à éviter les casse-têtes administratifs, qui pénalisent tous les acteurs, qu'il s'agisse des travailleurs, des employeurs ou des organismes de sécurité sociale. Dans le Guide pratique, la « prévention des complications administratives et du morcellement de la carrière d'assurance des intéressés [...] constitue la raison d'être des dispositions régissant le détachement de travailleurs » : elle est invoquée dans un certain nombre de situations dans lesquelles le RB et le RA excluent *a priori* l'application desdites dispositions, par exemple, en cas de détachements successifs d'un travailleur dans plusieurs États membres<sup>159</sup>.

## Évolution du raisonnement adopté par la CJUE

Bien que la raison d'être des dispositions régissant le détachement de travailleurs demeure importante, le raisonnement adopté par la Cour quant à leur objectif en matière de sécurité sociale a évolué au fil du temps. Dans un premier temps, la CJUE a beaucoup insisté sur l'objectif d'allègement administratif. En revanche, dans l'arrêt *FTS*, elle précise d'abord que les dispositions ont « notamment pour objet de promouvoir la libre prestation des services au bénéfice des entreprises », l'évitement des « complications administratives » n'arrivant qu'en deuxième position<sup>160</sup>. On notera également que les « organismes de sécurité sociale » figurent dans la citation de l'arrêt *Manpower*, à l'inverse des arrêts *FTS* et *Plum*. Cette omission est significative, notamment quand on sait à quel point le contrôle efficace des dispositions régissant le détachement de travailleurs est problématique pour les organismes de sécurité sociale, tout comme la lutte contre le « dumping social »<sup>161</sup>.

Dans le cas des détachements de courte durée, les intérêts des travailleurs (qui restent assujettis à la législation du pays d'envoi) et des employeurs convergent : en effet, il est généralement plus intéressant, pour les travailleurs, de *rester* affiliés au système de sécurité sociale du pays dans lequel ils exercent habituellement leur activité professionnelle que de cotiser au régime du pays d'accueil, qui n'ouvre droit qu'à des prestations limitées — surtout si le changement de régime implique peu (voire pas) d'avantages sociaux<sup>162</sup>. Dans cette configuration, les difficultés liées à un changement de régime pourraient dissuader les travailleurs d'exercer leur droit à la libre circulation. Quant aux employeurs, ils préfèrent bien entendu rester soumis à la législation de l'État sur le territoire duquel ils exercent normalement leur activité, afin d'éviter les coûts et les complications administratives liés au transfert de la législation applicable<sup>163</sup>.

## Des dérogations aux dérogations à la règle principale ?

Fait intéressant, l'arrêt *Hudzinski et Wawrzyniak* établit que les travailleurs détachés peuvent, sous certaines conditions, bénéficier de prestations à caractère non contributif dans l'État d'accueil, tout en restant affiliés à la législation de l'État d'envoi. L'affaire impliquait deux ressortissants polonais travaillant en Allemagne, l'un

158 Voir les arrêts suivants : affaire C-202/97 (*FTS*) (2000), point 28 ; affaire C-404/98 (*Plum*) (2000), point 19, lequel fait référence à l'affaire 35/10 (*Manpower*), point 10.

159 Ce genre de scénario tranche excessivement avec le ratio auquel est adossée la disposition sur le détachement. Voir Guide pratique sur la législation applicable (n 12), p. 11/55.

160 Voir Houwerzijl, M., "Regime shopping' across (blurring) boundaries", in Evju, S. (Dir.), *Regulating Transnational Labour in Europe: The quandaries of multilevel governance*, Oslo, université d'Oslo, Skriftserie n° 196, 2014, p. 128 ; Cornelissen, R., "Conflicting Rules of Conflict: Social Security and Labour Law", in Verschuere, H. (Dir.), *Where do I belong. EU law and adjudication on the link between individuals and Member States*, Cambridge, Intersentia 2016, p. 267.

161 Voir Verschuere (n 17), p. 190-195.

162 Dans l'arrêt rendu le 3 février 1982 dans l'affaire C-62/81 (*Seco*), la Cour avait estimé que la législation contraignant les prestataires de services étrangers à verser des cotisations sociales se rendait coupable de discrimination indirecte, lesdites cotisations n'impliquant aucun avantage social pour leurs employés détachés. Voir également Houwerzijl, M. et Pennings, F., "Double charges in case of posting of employees: the Guiot judgment and its effects on the construction sector", 1999, *European Journal of Social Security*, vol. 1, p. 93.

163 Voir Houwerzijl, M.S. (n 25).

comme travailleur détaché, l'autre comme travailleur saisonnier. Le droit allemand dispose que toute personne qui, n'ayant pas de domicile ou de lieu de séjour habituel sur le territoire national, est intégralement assujettie à l'impôt sur le revenu en Allemagne, a droit à des prestations pour enfant. Traités, sur leur demande, comme intégralement assujettis à l'impôt sur le revenu en Allemagne, les deux intéressés ont demandé le versement de prestations pour enfant à hauteur de 154 euros par mois et par enfant, pour la période pendant laquelle ils ont travaillé en Allemagne. L'octroi de ces prestations leur a été refusé au motif que le droit polonais prévalait sur le droit allemand, conformément au RB (ancien règlement [CEE] n° 1408/71).

Dans cette affaire, la Cour a dit pour droit que les règlements européens ne s'opposaient pas à ce que l'Allemagne (qui n'était pas désignée, en vertu des dispositions du RB, en tant qu'État compétent) octroie des prestations pour enfant aux requérants. Le fait que l'octroi de ces prestations contribuerait à l'amélioration du niveau de vie et des conditions d'emploi des deux travailleurs (détachés), et donc à la *libre circulation des travailleurs*, a tenu un rôle essentiel dans le raisonnement de la Cour<sup>164</sup>.

De son côté, l'Allemagne estimait que, dans ces conditions, l'octroi de prestations pour enfant contrevenait à la raison d'être des dispositions du RB relatives au détachement. La Cour a rejeté cet argument, estimant que l'octroi des prestations ne relevait en aucun cas d'une obligation de l'employeur de contribuer au financement de cette prestation ou de formalités administratives imposées. Elle a également rappelé que l'applicabilité du régime de prestations pour enfant de la République fédérale d'Allemagne à un travailleur détaché ne rendait pas plus compliqué l'exercice par l'entreprise de la libre prestation des services<sup>165</sup>.

## Portée des dispositions relatives au détachement

L'article 12 du RB vise toute « personne qui exerce une activité salariée dans un État membre pour le compte d'un employeur y exerçant normalement ses activités, et que cet employeur détache pour effectuer un travail pour son compte dans un autre État membre, [...] à condition que la durée prévisible de ce travail n'excède pas vingt-quatre mois et que cette personne ne soit pas envoyée en remplacement d'une autre personne détachée<sup>166</sup> ».

Dans l'arrêt *Manpower*<sup>167</sup> (interprétant le règlement n° 3 du Conseil CEE), la Cour avait décidé que l'article 12, paragraphe 1 s'appliquait également à un travailleur employé par une agence d'intérim, et ce malgré le fait que, comme l'avait fait observer l'avocat général M. Dutheillet de Lamothe dans ses conclusions : « Les auteurs de ce texte n'ont probablement pas pensé, lorsqu'ils l'ont rédigé, aux entreprises de travail temporaire. Les situations auxquelles ils ont voulu faire face sont [...] par exemple celle[s] où un industriel, en livrant une machine à l'étranger, la fait accompagner par un technicien chargé d'en surveiller l'installation et les essais ainsi que d'aider pendant quelque temps le personnel de l'utilisateur à la faire fonctionner<sup>168</sup>. »

Toutefois, l'arrêt *Manpower* et d'autres après lui ont confirmé que **l'article 12 devait être (rester) une exception** au principe général voulant que les employés soient systématiquement soumis aux lois sociales de l'État sur le territoire duquel ils travaillent<sup>169</sup>. Cela signifie que la règle principale détermine l'étendue et la portée de l'article, lequel, « comme toute exception, ne saurait être largement et abusivement entendu<sup>170</sup> ». Par conséquent, la « codification » du RA selon laquelle les **dispositions relatives au détachement « [peuvent inclure] une personne recrutée en vue de son détachement dans un autre État membre<sup>171</sup> »** doit tenir compte d'un certain nombre de règles visant à empêcher le recours abusif à ces dispositions.

164 Voir l'arrêt rendu le 12 juin 2012 dans les affaires jointes C611/10 et C612/10 (*Hudzinski et Wawrzyniak*), point 57, en référence à la finalité de l'art. 48 du TFUE et du parag. 1 des considérants du règlement (CEE) n° 1408/71. À noter que, en vertu de la directive 96/71/CE, le droit à la libre circulation de ces mêmes travailleurs s'inscrit (uniquement) dans le cadre de la libre prestation des services au bénéfice de leur employeur.

165 *Hudzinski et Wawrzyniak*, parag. 82–85.

166 Art. 12, parag. 1 du règlement (CE) n° 883/2004.

167 Voir l'arrêt 35/70 (*Manpower*), lequel fait référence à l'arrêt 19/67 (*Van der Vecht*).

168 Voir les conclusions de l'avocat général présentées le 8 décembre 1970 dans l'affaire 35/70 (*Manpower*), p.1262.

169 Voir les arrêts suivants : affaire 35/70 (*Manpower*) ; affaire 13/73 (*Hakenberg*) ; affaire C-404/98 (*Plum*).

170 Voir, p. ex., les conclusions de l'avocat général présentées le 4 juillet 1973 dans l'affaire 13/73 (*Hakenberg*).

171 Art. 14, parag. 1 du règlement (CE) n° 987/2009.

## 2.5. RÈGLES VISANT À EMPÊCHER LE RECOURS ABUSIF AU DÉTACHEMENT

### Conditions d'application de la disposition relative au détachement

Au vu des faits précédents, il est apparu nécessaire de soumettre l'application de la disposition relative au détachement à certaines conditions, afin qu'elle ne soit appliquée que dans les circonstances prévues à cet effet. Les cinq conditions énumérées ci-dessous doivent toutes être remplies, faute de quoi la disposition ne peut s'appliquer.

#### (1) Le détachement doit être temporaire :

La durée anticipée du détachement ne doit pas être supérieure à 24 mois. Au-delà, la disposition ne s'applique plus. Si la durée du détachement **dépasse 24 mois** pour des raisons non prévues, le travailleur est alors rattaché au régime du pays d'accueil, sauf si les autorités compétentes des deux États membres concernés prévoient d'un commun accord des dérogations au titre de l'article 16 (voir section 2.6).

Il sied de noter qu'en vertu de **l'ancien règlement de base n° 1408/71**, la durée anticipée n'était que de **12 mois** prolongeables jusqu'à 24 mois. Cependant, cette possibilité n'était que rarement appliquée, car soumise à une interprétation stricte<sup>172</sup>. Comme le font observer Schoukens et Pieters, **la prolongation jusqu'à 24 mois ne faisait l'objet d'aucune justification claire**. Au contraire, elle était en porte-à-faux avec la raison d'être initiale de la disposition relative au détachement, entre autres le fait que le cumul des législations applicables sur une courte période risquait d'entraîner une surcharge administrative<sup>173</sup>, voire une perte des droits de sécurité sociale<sup>174</sup>. Par ailleurs, en ce qui concerne les gains de flexibilité qu'offre le détachement dans le cadre de la prestation de services temporaires au titre de l'article 56 du TFUE, et bien que ni la législation européenne ni la jurisprudence n'aient clairement statué sur la durée maximale des prestations de services transfrontaliers, la nature même du détachement le prédispose à être de courte durée<sup>175</sup>, une affirmation corroborée par une étude récente ordonnée par la Commission européenne, selon laquelle la durée moyenne de détachement oscille entre 3 et 4 mois<sup>176</sup>.

Il est probable que la durée du détachement autorisée ait été rallongée sous l'influence des accords bilatéraux conclus alors par de nombreux États de l'Europe des Quinze (Allemagne en tête) avec les **huit pays (alors) candidats**<sup>177</sup>.

« L'Allemagne a conclu des accords bilatéraux ponctuels avec des pays non européens, tels que la Roumanie ou la Hongrie, dès les années 1960, autorisant le détachement d'un nombre défini de travailleurs dans certains secteurs, pour une durée maximale de trois ans. Cela a toutefois soulevé des inquiétudes politiques, certains prêtant à ces accords une utilisation abusive, sous forme d'exploitation salariale pure et simple ou d'emplois temporaires et illégaux déguisés. Le gouvernement a réagi en plafonnant le nombre total annuel de travailleurs à 100 000 et en limitant la portée des accords aux professionnels très qualifiés. Si la pratique du détachement a cours depuis les années 1960, son utilisation à grande échelle, en particulier dans le secteur de la viande (mais aussi du bâtiment et des transports), a grimpé en flèche avec la liberté de circulation des personnes et de prestation des services dans l'UE, marquée par des écarts abyssaux entre les niveaux de salaires et de cotisations sociales observés en Europe occidentale et orientale<sup>178</sup>. »

172 Voir Sengers, K. M. et Donders, P. T. H., *Current Practice in Posting According to Regulation 1408/71*, Utrecht, 2002 (rapport ordonné par la CE), p. 17.

173 Cette question est liée à l'art. 48 du règlement (CEE) n° 1408/71, lequel dispose que les États ne sont pas tenus d'accorder des prestations au titre des périodes d'assurance inférieures à une année. L'art. 57 du RB (CE) n° 883/2004 dispose que "l'institution d'un État membre n'est pas tenue de servir des prestations au titre de périodes accomplies sous la législation qu'elle applique [...] si la durée totale desdites périodes n'atteint pas une année".

174 Schoukens, P. et Pieters, D., "The rules within Regulation 883/2004 for determining the applicable legislation", *European Journal of Social Security*, 2009/1-2, p. 106-107.

175 *Ibid.*, p. 107.

176 Voir l'analyse de Jozef Pacolet et Frederic de Wispelaere, *Posting of workers. Report on A1 portable documents issued in 2012 and 2013*, Bruxelles, Commission européenne, décembre 2014, p. 6 et tableau 18 : basé sur 1,7 million de DP A1 (émis dans 8 États membres) en 2013 : -> 1,3 million concernaient des détachements d'une durée moyenne de 3-4 mois.

177 Tel que suggéré par Sengers et Donders dans leurs travaux de recherche commandés par la CE et publiés en 2002 (n 37). Voir chap. 7 et 8, notamment p. 53.

178 Rapport I, p. 19, citant Hassel et Wagner, *op. cit.*, p. 5. En 1992, l'Allemagne comptait 11 accords bilatéraux, pour près de 116 000 nouveaux travailleurs, soit un total de 637 000 travailleurs étrangers employés par des sous-traitants.

Fait marquant, les règles relatives au détachement adoptées dans les accords bilatéraux étaient plus libérales que celles du RB<sup>179</sup>. La durée par défaut du détachement était de deux, voire trois ans<sup>180</sup>. Les accords autorisaient également les détachements successifs et le prêt des travailleurs détachés à une deuxième entreprise. De toute évidence, les dispositions des accords bilatéraux relatives au détachement représentaient **une voie de substitution, et non une dérogation au principe *lex loci laboris***. Le fait que ces huit pays (qui ont depuis rejoint les rangs des « nouveaux » membres de l'UE et sont pour la plupart des pays d'envoi) soient d'abord passés par des accords bilatéraux pourrait expliquer le fait que beaucoup de leurs représentants (sinon tous) tendent à considérer le détachement comme une règle. Pourtant, ni la terminologie ni la jurisprudence du RB/RA ne confirment cette position.

## **(2) L'employé continue d'exercer une activité salariée et reste soumis à la législation du pays d'envoi (exigence d'assujettissement préalable)**

Conformément à l'article 14, paragraphe 1 du RA, ceci inclut toute personne « recrutée en vue de son détachement dans un autre État membre, à condition qu'elle soit, immédiatement avant<sup>181</sup> le début de son activité salariée, déjà soumise à la législation de l'État membre dans lequel est établi son employeur ». L'objectif est de maintenir la *continuité* de l'affiliation du *travailleur* au régime de sécurité sociale de l'État d'envoi<sup>182</sup>. Comme énoncé clairement à l'article 13, paragraphe 1 du règlement n° 3 (tel que cité par l'avocat général dans l'arrêt *Manpower*), l'objectif est de garantir que « le travailleur salarié ou assimilé [...] reste soumis à la législation du premier État *comme s'il continuait à être occupé sur son territoire [...]* » (italique rajouté par l'auteure).

Au regard de cet objectif, par ailleurs inchangé, l'interprétation donnée par le Guide pratique 2013 (p. 11) voulant que la condition d'assujettissement préalable soit « également remplie dans le cas des étudiants ou des retraités, ou de toute personne assurée du fait de sa résidence dans l'État membre et assujettie au système de sécurité sociale de l'État d'envoi » porte atteinte au caractère exceptionnel du détachement. Elle devrait, à mon sens, être annulée et/ou limitée à des circonstances appropriées (employés retraités, par exemple)<sup>183</sup>.

## **(3) Le travailleur est détaché pour le compte de l'entreprise d'envoi (exigence d'une relation directe ou d'un « lien organique »)**

D'aucuns craignant une utilisation abusive de la disposition relative au détachement par les sociétés boîtes aux lettres ou les agences d'intérim, la CJUE a confirmé (dans les arrêts *FTS* et *Plum*, entre autres) que l'entreprise d'envoi et le travailleur détaché devaient nouer (ou maintenir) une relation directe pendant toute la durée du détachement<sup>184</sup>.

La commission administrative précise que, dans certains cas de figure spécifiques (p. ex., lorsqu'un travailleur détaché dans un État membre est mis à la disposition d'une entreprise située dans un autre État membre), la disposition relative au détachement est *a priori* exclue, les relations étant bien trop complexes pour garantir une relation directe entre le travailleur et l'entreprise d'envoi<sup>185</sup>.

179 Cependant, le nombre de détachements était parfois soumis à des quotas de travailleurs étrangers autorisés à travailler dans un État membre. Voir Sengers et Donders (n 37), p.53.

180 En outre, la durée de détachement initiale pouvait être prolongée indéfiniment.

181 Selon le Guide pratique, "immédiatement" signifie "au moins un mois" avant le détachement, "les périodes plus courtes nécessitant une appréciation au cas par cas, tenant compte de tous les facteurs pertinents", voir p. 11-12/55.

182 Le Guide pratique (n 12) précise que "tout emploi avec un employeur établi dans l'État d'envoi remplit cette condition. Il n'est donc pas obligatoire que le travailleur ait travaillé pendant cette période pour l'employeur qui a demandé son détachement", voir p. 11/55.

183 Voir également Pennings (n 8) p. 116. Le Guide pratique précise que, dans le cadre d'une relation de travail, la condition d'assujettissement préalable s'étend aux personnes qui n'étaient pas assujetties au système de sécurité sociale en tant que travailleurs avant le début de la mission, et donne à ce titre l'exemple suivant : "Le salarié X a commencé à travailler pour l'employeur A le 1<sup>er</sup> juin. Juste avant le début de cette activité salariée, il vivait dans l'État membre A à la législation duquel il était soumis car il suivait une formation à l'université." Il semble que cette lecture se fonde sur une interprétation plus large du champ d'application du RB - l'ancien RB (CEE) n° 1408/71 se limitant, en effet, aux personnes salariées et non salariées. Cette application étant non délibérée et préjudiciable à la véritable nature du détachement, il serait souhaitable de la "réparer".

184 Voir l'arrêt C-202/97 (*Fitzwilliam*).

185 Commission administrative, décision A2, art. 4. Consulter la liste dans le Guide pratique (n 12), p. 11/55.

#### **(4) L'employeur exerce normalement ses activités dans l'État d'envoi (exigence de l'exercice habituel d'activités substantielles)**

Conformément à l'article 14, paragraphe 2 du RA, ces termes désignent uniquement tout « employeur qui exerce généralement des activités substantielles autres que des activités de pure administration interne sur le territoire de l'État membre dans lequel il est établi. Ce point est déterminé en tenant compte de tous les facteurs caractérisant les activités de l'entreprise en question ; les facteurs pertinents doivent être adaptés aux caractéristiques propres de chaque employeur et à la **nature réelle des activités exercées** ». En imposant cette dernière condition dans l'arrêt *Plum*, la CJUE voulait faire barrage aux sociétés boîtes aux lettres qui tentent d'exploiter les dispositions relatives au détachement, une décision désormais codifiée dans le RA. Surtout, et à l'inverse des conflits de droits dans la détermination de la législation du travail applicable<sup>186</sup>, le critère décisif n'est pas l'exercice, par le travailleur, de son activité habituelle dans l'État d'envoi, mais sa relation à un employeur exerçant généralement ses activités dans l'État d'envoi.

#### **(5) Le travailleur ne doit pas être détaché pour remplacer un autre travailleur détaché (interdiction de remplacement)**

L'objectif est ici d'éviter le roulement des travailleurs exerçant une même activité. Le Guide pratique recommande d'appliquer un délai minimal de deux mois à compter de la date de fin de la période de détachement avant de détacher un autre travailleur — ou de nouveau le même travailleur<sup>187</sup>. En effet, le Guide prévoit qu'« un délai minimal de deux mois doit s'écouler à compter de la date de fin de la période de détachement avant qu'une nouvelle période de détachement concernant le même travailleur, les mêmes entreprises et le même État membre puisse être autorisée<sup>188</sup> ». Cependant, « des détachements consécutifs dans des États membres différents sont, dans tous les cas, considérés comme des détachements distincts au sens de l'article 12, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 883/2004<sup>189</sup> ». Là encore, ceci s'explique par le fait que le critère décisif n'est pas l'exercice, par le travailleur, de son activité habituelle dans l'État d'envoi, mais sa relation à un employeur exerçant généralement ses activités dans l'État d'envoi, une mention néanmoins tempérée par le Guide : « Les dispositions relatives au détachement ne s'appliquent pas lorsqu'une personne est normalement employée simultanément dans plusieurs États membres. Ce type de situation doit en fait être apprécié au regard des dispositions de l'article 13 du règlement de base. »

## **2.6. DÉTERMINATION DE LA LÉGISLATION APPLICABLE EN CAS D'ACTIVITÉS EXERCÉES DANS DEUX OU PLUSIEURS ÉTATS MEMBRES**

Nous abordons à présent la deuxième dérogation à la règle principale, laquelle concerne les travailleurs exerçant normalement leur activité dans deux ou plusieurs États membres. Le cas échéant, le « principe de l'unicité de la législation applicable » prévaut contre l'application du principe *lex loci laboris*. Par conséquent, d'autres critères ont été annexés aux règles spéciales pour déterminer l'État membre compétent, à savoir le lieu de résidence du travailleur concerné et/ou le lieu d'établissement de l'entreprise.

186 Le principal critère de détermination du droit du travail applicable est "le pays dans lequel ou, à défaut, à partir duquel le travailleur, en exécution du contrat, accomplit habituellement son travail" (art. 8, parag. 2 du règlement [CE] n° 593/2008 sur la loi applicable aux obligations contractuelles [Rome I]).

187 Voir Guide pratique (n 12) p. 18/55 : "Une fois qu'un travailleur a terminé une période de détachement, un délai minimal de deux mois doit s'écouler à compter de la date de fin de la période de détachement avant qu'une nouvelle période de détachement concernant [...] les mêmes entreprises et le même État membre puisse être autorisée. Une dérogation à ce principe peut néanmoins être autorisée dans des conditions spécifiques." Le Guide précise p. 13/55 que l'interdiction de remplacement s'applique quels que soient "l'entreprise ou l'État membre dont provient le travailleur nouvellement détaché – le remplacement immédiat d'un travailleur détaché par un autre travailleur détaché n'est pas autorisé". Toutefois, cela n'exclut pas le remplacement immédiat d'un travailleur détaché par un autre travailleur détaché en vertu de la directive 96/71/CE. Le cas échéant, le travailleur nouvellement détaché doit être assujéti au régime de sécurité sociale du pays d'occupation dès le début de son activité, la dérogation prévue à l'art. 12 du RB n'étant plus applicable.

188 Guide pratique sur la législation applicable (n 12), p. 18/55. Voir également p. 11/55.

189 Guide pratique sur la législation applicable (n 12), p. 12/55.

## Le travailleur exerce-t-il une partie substantielle de son activité dans l'État membre de résidence ?

Le premier critère utilisé pour déterminer la législation applicable aux travailleurs exerçant normalement leur activité dans deux ou plusieurs États membres est celui de « partie substantielle ». Les travailleurs qui exercent normalement leur activité dans deux ou plusieurs États membres et en effectuent une « partie substantielle » dans leur État membre de résidence sont assujettis au régime de sécurité sociale de cet État<sup>190</sup>. La notion de « partie substantielle » est exprimée de manière quantitative. Le temps de travail et/ou le revenu font ainsi partie des critères à prendre en compte. La personne est réputée exercer une « partie substantielle » de son activité dans l'État membre de résidence si elle satisfait à au moins 25 % desdits critères<sup>191</sup>. À noter que cette estimation doit tenir compte de la situation probable de la personne dans les douze mois suivants<sup>192</sup>. Le Guide pratique fournit des orientations et des exemples concrets pour faciliter la compréhension des notions, ainsi que des outils pour les évaluer pour les différentes catégories de travailleurs (travailleurs des transports internationaux, etc.). Pennings fait cependant observer que cette notion de « partie substantielle » est formulée de manière imprécise et reste assez poreuse : elle se concentre uniquement sur le cas de non-substantialité, soumettant la partie substantielle à d'autres modalités. En d'autres termes, le Conseil n'ayant pu s'accorder sur des critères précis, il revient aux États membres de décider si les critères mentionnés sont satisfaits<sup>193</sup>.

## Où se situe le siège social ou le siège d'exploitation du ou des employeurs ?

Si un travailleur n'exerce pas une partie substantielle de son activité dans l'État membre de résidence, le critère utilisé est celui du « siège social ou du siège d'exploitation » de l'employeur ou de l'un des employeurs. Le « siège social ou siège d'exploitation » se rapporte au siège social ou au siège d'exploitation « où sont adoptées les décisions essentielles de l'entreprise et où sont exercées les fonctions d'administration centrale de celle-ci ». Le Guide pratique poursuit ainsi<sup>194</sup> : « En règle générale, les sociétés "boîtes aux lettres", où la sécurité sociale des salariés est liée à une société de nature purement administrative, sans transfert de pouvoir décisionnel effectif, ne peuvent être considérées comme satisfaisant aux obligations en la matière. » On remarquera toutefois que ce critère est moins précis que celui relatif à l'exercice habituel d'activités substantielles qui conditionne l'application de la disposition relative au détachement (voir section 2.5, condition n° 4).

Le Guide pratique<sup>195</sup> fournit une liste de critères ainsi que des orientations afin d'aider les institutions à évaluer les demandes douteuses et vérifier qu'elles n'ont pas affaire à une société boîte aux lettres :

- « le lieu où l'entreprise a son siège social et son administration ;
- l'ancienneté de l'établissement de l'entreprise dans l'État membre ;
- l'effectif du personnel administratif travaillant dans le siège en question ;
- le lieu où la majorité des contrats commerciaux sont conclus ;
- le bureau qui dicte la politique de l'entreprise et les questions relatives à l'exploitation ;
- le lieu où les principales fonctions financières, notamment bancaires, sont situées ;

190 L'entrée en vigueur du règlement (UE) n° 465/2012 oblige les travailleurs à exercer une "partie substantielle" de leur activité dans l'État membre de résidence, qu'ils aient un, deux ou plusieurs employeurs.

191 Art. 14, paragr. 8 du RA : la part des activités exercées dans un État membre n'est pas réputée "substantielle" si elle représente moins de 25 % de l'ensemble des activités du travailleur, en tenant compte de divers critères (chiffre d'affaires, temps de travail ou rémunération/revenu).

192 Art. 14, paragr. 10 du RA.

193 Pennings (n 8), p. 100.

194 Art. 14, paragr. 5, alinéa a) du RA, ajouté au titre du règlement (UE) n° 465/2012. Selon le Guide pratique (n 12) p. 37/55 : "Cette définition est basée sur les nombreuses indications fournies par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et sur d'autres règlements de l'UE. [...] Dans une affaire concernant la fiscalité (affaire C-73/06, Planzer Luxembourg), la Cour a jugé que le «siège de l'activité économique» d'une société est le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant la direction générale de cette société et où sont exercées les fonctions d'administration centrale de celle-ci."

195 Guide pratique sur la législation applicable (n 12), p. 37/55.

- le lieu désigné en application de la réglementation de l'Union comme le lieu depuis lequel sont tenus et gérés les dossiers relatifs aux obligations réglementaires du secteur dans lequel l'entreprise est active ;
- le lieu de recrutement des travailleurs.

Si, après examen des critères ci-dessus, l'institution n'est toujours pas en mesure d'éliminer la possibilité que le siège social soit une société « boîte aux lettres », la personne concernée devrait être assujettie à la législation de l'État membre dans lequel est situé l'établissement avec lequel cette personne présente le lien le plus étroit pour l'exercice de son activité salariée<sup>196</sup>. Cet établissement sera considéré, aux fins des règlements, comme le siège social ou le siège d'exploitation employant la personne concernée.

Pour cette détermination, il ne faut pas oublier que cet établissement *emploie* effectivement la personne concernée, et qu'une relation directe existe avec la personne au sens de la première partie, paragraphe 4, du présent guide<sup>197</sup>. »

## Les activités sont-elles exercées simultanément ou en alternance ?

Les personnes exerçant normalement leur activité dans deux ou plusieurs États membres se répartissent en plusieurs catégories : les personnes travaillant consécutivement pour un seul employeur dans plusieurs États membres (p. ex., les travailleurs des transports internationaux, tels que les chauffeurs routiers); les personnes travaillant simultanément pour le compte de plusieurs employeurs dans plusieurs États membres (p. ex., les personnes vivant en zone frontalière et travaillant simultanément à mi-temps pour le compte de deux employeurs); les personnes effectuant des missions temporaires dans différents États membres (p. ex., les artistes lyriques qui se produisent dans toute l'Europe pendant l'année).

Des dispositions spécifiques existent pour les gens de mer et les membres des équipages de conduite et de cabine, pour lesquels une fiction juridique est créée à l'article 11, paragraphes 4 et 5, du RB. **Le critère applicable pour les membres des équipages de cabine est celui de la « base d'affectation »**, qui correspond, semble-t-il, au lieu de résidence habituel du travailleur (le RB fait référence au lieu « où, dans des circonstances normales, l'exploitant n'est pas tenu de loger ce membre d'équipage »)<sup>198</sup>. L'alinéa 18 *ter* des considérants du RB dispose que « [...] la législation applicable aux membres de l'équipage de conduite et de l'équipage de cabine devrait rester stable et le principe de la base d'affectation ne devrait pas donner lieu à des changements fréquents de la législation applicable en raison de modes d'organisation du travail ou de contraintes saisonnières dans ce secteur d'activité ».

## Transports routiers internationaux

Contrairement à l'ancien règlement n° 1408/71 et au RA correspondant, le règlement (CE) n° 883/2004 et le RA ne prévoient aucune disposition spéciale pour les personnes travaillant dans le secteur des transports internationaux par voies ferroviaire, routière et batelière.

<sup>196</sup> Le Guide fait ici allusion à l'arrêt C-29/10 (*Koelzsch*), points 42 à 45, ainsi qu'au règlement (CE) n° 1071/2009 établissant des règles communes sur les conditions à respecter pour exercer la profession de transporteur par route. Ledit règlement "exige, entre autres, que les entreprises « qui exercent la profession de transporteur par route soient établies de façon stable et effective dans un État membre ». À cet effet, les entreprises doivent disposer de locaux dans lesquels elles conservent leurs principaux documents d'entreprise, notamment leurs documents comptables, les documents de gestion du personnel, les documents contenant les données relatives au temps de conduite et de repos et tout autre document auquel l'autorité compétente doit pouvoir accéder pour vérifier le respect des conditions prévues par le règlement". Voir Guide pratique, p. 38/55.

<sup>197</sup> Cette notion est à rapprocher de la condition d'application n° 4 de la disposition relative au détachement (voir section 2.5 du présent document).

<sup>198</sup> Conformément à l'art. 11, paragr. 5 du RB. L'annexe III du règlement (CEE) n° 3922/91, sous-partie Q 1.7 dispose : Base d'affectation : "le lieu désigné par l'exploitant pour le membre d'équipage où celui-ci commence et termine normalement un temps de service ou une série de temps de service et où, dans des circonstances normales, l'exploitant n'est pas tenu de loger ce membre d'équipage" (italique rajouté par l'auteur). À dater du 18 février 2016, le terme "assigné" se substitue au terme "désigné" (le règlement [UE] n° 83/2014 ajoute les définitions ORO.FTL.105 (point 14) de la section I de la sous-partie FTL à l'annexe III du règlement (CE) n° 965/2012). Cette légère modification vise à empêcher l'attribution simultanée de plusieurs bases d'affectation. L'exploitant reste toutefois en mesure de modifier la base d'affectation assignée à un membre d'équipage. Malheureusement, de nombreux problèmes de dumping social subsistent dans le domaine de l'aviation. Voir Jorens, Y., Gillis, D., Valcke, L. et DeConinck, J., "Atypical Forms of Employment in the Aviation Sector", *Dialogue social européen*, Commission européenne, 2015 : les auteurs mettent en garde contre les "équipages de complaisance", une allusion à la pratique des pavillons de complaisance en vigueur dans la navigation.

## Activités exercées « simultanément » dans deux États membres

Selon le Guide pratique, « les **travailleurs du secteur des transports routiers internationaux** qui livrent des marchandises dans différents États membres constituent un [...] exemple de personnes travaillant simultanément dans deux ou plusieurs États membres ». Il ajoute que « de manière générale, l'exercice d'activités concomitantes constitue alors un aspect normal des modalités de travail et [qu']il n'y a pas d'intervalle entre les activités exercées dans les différents États membres<sup>199</sup> ». Il peut cependant être difficile de déterminer la situation exacte d'une personne (détachement en continu ou travail simultané dans deux ou plusieurs États membres). Dans ce secteur d'emploi, les cas de figure sont tellement nombreux qu'il est impossible de se référer à une grille d'évaluation unique. C'est pourquoi le Guide pratique fournit de nombreux exemples afin de couvrir les différents modes de travail adoptés dans le secteur des transports internationaux.

Voici l'un des cas pratiques donnés en exemple par le Guide<sup>200</sup> :

« Un chauffeur routier vit en Allemagne et travaille pour une compagnie de transport néerlandaise. Les activités du travailleur sont principalement exercées aux Pays-Bas, en Belgique, en Allemagne et en Autriche. Sur une période donnée, par exemple, une semaine, il charge et décharge le camion cinq fois. Au total, il y a donc dix éléments (cinq chargements, cinq déchargements). Pendant cette semaine-là, il charge et décharge une fois en Allemagne, son État de résidence. Cette opération représente deux éléments, soit 20 % du total, ce qui indique qu'il n'y a pas de partie substantielle d'activité exercée dans l'État membre de résidence. Par conséquent, c'est la législation néerlandaise qui s'applique, les Pays-Bas étant l'État membre où est situé le siège social de l'employeur. »

## Activités exercées en alternance dans deux ou plusieurs États membres

Les activités exercées en alternance consistent en des missions courtes successives effectuées dans différents États membres au titre du même contrat de travail. Une certaine régularité et une certaine répétitivité de l'activité sont nécessaires. Le Guide pratique donne l'exemple suivant :

« [...] Un représentant commercial qui se rendrait chaque année dans un État membre pour y faire de la prospection pendant neuf mois et qui retournerait travailler dans son État membre de résidence pendant les trois mois restants exercerait des activités en alternance<sup>201</sup>. »

L'arrêt *Format* a contribué à clarifier la situation, la CJUE précisant que si la situation de la personne différait de celle prévue par le contrat de travail, l'institution compétente devrait se fonder sur les faits, tels qu'estimés, plutôt que sur les termes du contrat<sup>202</sup>. Dans cette affaire, M. Kita, employé par la société Format aux termes de plusieurs contrats, a travaillé sur le territoire d'un seul État à la fois lors de chaque mission. Cette situation différait des termes des contrats, lesquels stipulaient que M. Kita pouvait exercer son activité simultanément ou successivement dans différents États membres. Or, les différents contrats ne se sont pas succédé immédiatement. Qui plus est, les termes desdits contrats ne permettaient pas de savoir si la mission de M. Kita se déroulerait dans deux ou plusieurs États membres sur une période de douze mois. En l'absence d'éléments dénotant avec certitude une quelconque activité répétitive, la législation applicable a dû être déterminée pour chacun des contrats et des États membres, et non en vertu de l'article 13 du RB.

199 Guide pratique sur la législation applicable (n 12), p. 26/55.

200 Guide pratique sur la législation applicable (n 12), p. 32/55.

201 Voir arrêts suivants : affaire 13/73 (*Willy Hakenberg*) ; affaire 8/75 (*Football Club d'Andlau*) ; affaire C-425/93 (*Calle Grenzshop*).

202 Arrêt C-115/11 (*Format Rec*).

## Le cas particulier de l'« affaire » Atlanco Rimec

Dans le cadre de l'« affaire » opposant M. Bogdan Chain à l'agence de recrutement irlandaise Atlanco Ltd, une demande de décision préjudicielle a été présentée à la Cour, afin de déterminer si l'article 13 du RB s'appliquait à la situation d'une personne embauchée par un employeur établi dans un État membre en vue de travailler dans deux autres États membres, même lorsque<sup>203</sup> :

- i. « le deuxième État membre dans lequel la personne en cause sera employée n'a pas encore été déterminé ni ne peut être prévu au moment de la demande du formulaire A1 [confirmant la législation applicable], en raison de la nature particulière de l'activité, à savoir l'emploi temporaire des travailleurs sur de courtes durées dans différents États membres [...], » ou,
- ii. « la durée de l'engagement dans le premier et/ou le deuxième État membre ne peut pas encore être déterminée ou n'est pas prévisible, en raison de la nature particulière de l'activité des travailleurs, à savoir un emploi temporaire pour de courtes durées dans différents États membres [...]? »

Une troisième question était posée en cas de réponse affirmative aux deux précédentes : l'article 13 du RB peut-il s'appliquer « également à la situation dans laquelle des périodes d'inactivité interviennent entre deux engagements dans des États membres différents, au cours desquel[le]s le travailleur continue d'être soumis au même contrat de travail ? »

Les questions avaient prétendument été posées par M. Bogdan Chain, un ancien employé d'Atlanco, une agence de travail temporaire internationale sise à Dublin mais immatriculée à Chypre. Cette société bien connue est mentionnée dans le premier rapport, lequel fait état de conditions de travail abusives et du recours à des réseaux de sociétés boîtes aux lettres dans le but d'éviter les cotisations sociales et les conditions des conventions collectives<sup>204</sup>.

Dans ses conclusions présentées le 21 mai 2015, l'avocat général M. Yves Bot avait conseillé à la Cour de répondre par l'affirmative. Le cas échéant, on se serait rapproché dangereusement, du moins pour les travailleurs très mobiles, d'une détermination « à la carte » de l'État compétent, selon le terme employé par Pieters et Schoukens. Les travailleurs frontaliers auraient alors été soumis au régime choisi par leur employeur et non à celui de l'État d'emploi<sup>205</sup>.

Il s'en sera fallu de peu que ce scénario, véritable aubaine pour les sociétés boîtes aux lettres, ne se réalise. Le ministre de la Justice chypriote a finalement annulé le dossier avant d'ordonner l'ouverture d'une information judiciaire, un dénouement directement imputable aux travaux d'enquête menés par des journalistes irlandais, qui ont permis de dévoiler l'usurpation d'identité dont avait été victime M. Bogdan<sup>206</sup>. Le président de la première chambre de la CJUE a finalement ordonné la radiation de cette fausse affaire du registre de la Cour le 11 juin 2015.

## 2.7. CLAUSE D'EXONÉRATION GÉNÉRALE

Un bulletin d'information publié par l'Office fédéral suisse des assurances sociales (OFAS) illustre le fonctionnement de cette troisième et dernière dérogation à la règle principale :

« Si la période de 24 mois, contrairement à ce qui était prévu, est insuffisante, une demande de détachement de longue durée ou de prolongation de détachement (accord particulier) peut, dans l'intérêt du travailleur, être adressée à l'Office fédéral des assurances sociales (OFAS) [...]. L'OFAS tentera alors de trouver avec l'autorité étrangère responsable un accord particulier au sens de l'art. 16 du règlement (CE) n° 883/04. Si un accord particulier est conclu, l'OFAS envoie à l'employeur une attestation précisant que la législation suisse reste applicable. La prolongation doit être demandée avant la fin de la période de 24 mois impartie au premier détachement<sup>207</sup>. »

203 Affaire C-189/14.

204 Voir rapport I, p. 44-45.

205 Pieters et Schoukens (n 39), p. 108.

206 *The Case That Never Was* a remporté le Prix Europa du meilleur documentaire radio européen en 2016 : <http://www.rbb-online.de/fernsehen/beitrag/prix-europa-2016.html>.

207 <https://www.bsv.admin.ch/bsv/fr/home/informations-aux/entsandte.html>

Les accords conclus sur le fondement de l'article 16 du RB doivent lier deux ou plusieurs États membres. Ils sont **souvent utilisés dans le cadre de détachements prolongés** ou afin de légaliser certaines situations antérieures (versement de cotisations au « mauvais » régime). L'article 16 permet aux États membres d'adopter des solutions « sur mesure » pour certaines catégories de travailleurs et autorise l'adaptation des règles de détermination de la législation applicable dans certaines situations spécifiques. Les États membres jouissent d'un pouvoir d'appréciation très étendu s'agissant de l'article 16<sup>208</sup> : ils peuvent l'utiliser comme moyen de recours ou en vue de normaliser des situations complexes<sup>209</sup>.

Les dérogations doivent être prévues « d'un commun accord [par les États membres concernés et **uniquement**] **dans l'intérêt de certaines personnes ou catégories de personnes** ».

« La simplification administrative qui peut résulter des accords entre États membres ne peut être le seul facteur de motivation, l'intérêt de la ou des personnes concernées demeurant le principal critère à prendre en compte<sup>210</sup>. »

Cornelissen estime toutefois que la signature d'une demande de dérogation par l'employeur et le ou les travailleurs ne signifie par pour autant que celle-ci soit favorable à ces derniers<sup>211</sup>. Il cite plusieurs cas où ce type de demande a été plus ou moins imposé aux travailleurs par des employeurs soucieux de s'assujettir au régime le plus propice à leurs intérêts<sup>212</sup>. Ni la jurisprudence ni le RA ne se prononcent quant aux critères d'évaluation qui permettraient de vérifier si la demande a été formulée dans l'intérêt du travailleur<sup>213</sup>.

Par ailleurs, le RB ne prévoit aucune durée maximale pour les accords conclus au titre de l'article 16. Dans de nombreux (anciens) États membres, leur durée est limitée à cinq ans, à l'exception notable de l'Allemagne, qui pendant un temps autorisait des accords allant jusqu'à six ans et prolongeables de deux ans<sup>214</sup>. Certains accords sont même allés (ou vont) plus loin, comme en témoigne l'affaire *Schlecker*<sup>215</sup> opposant une employée allemande, Mme Boedeker, à son employeur allemand, l'entreprise Schlecker. Employée par Schlecker depuis vingt-sept ans, Mme Boedeker était gérante de la société aux Pays-Bas depuis douze ans et supervisait à ce titre les 300 succursales néerlandaises. Le fait que le lieu de travail habituel soit (désormais) situé aux Pays-Bas n'a fait l'objet d'aucune contestation. Mme Boedeker a introduit une réclamation à l'encontre de son employeur aux Pays-Bas, escomptant l'application du droit néerlandais. Son employeur, en revanche, a soutenu que le contrat indiquait « un lien plus étroit avec l'Allemagne » au vu, entre autres, de la nationalité et du lieu d'établissement communs des parties, de la langue et de la devise de référence du contrat de travail, des références à des dispositions du droit allemand dans le contrat, et de l'assujettissement de l'employée au droit fiscal, au régime de *sécurité sociale* et à d'autres régimes de retraite allemands. La Cour était-elle alors en droit d'ignorer le critère de rattachement que constitue le lieu de travail et qui favorisait le droit allemand ?

Dans l'arrêt *Schlecker*, la Cour a ignoré le droit du travail du pays d'occupation habituelle au profit d'une législation présentant « des liens plus étroits » avec le contrat conclu entre les deux parties. La Cour a considéré « le pays où le salarié s'acquitte des impôts et taxes afférents aux revenus de son activité ainsi que celui dans lequel il est affilié à la sécurité sociale et aux divers régimes de retraite, d'assurance maladie et d'invalidité » comme des éléments significatifs de rattachement. Dans le contexte du marché intérieur, la règle instaurée par la Cour dans l'arrêt *Schlecker* pourrait — si elle est interprétée largement — être assimilée à une **règle de contrôle du pays d'origine**. Qui plus est, l'importance accordée à la fiscalité et à la sécurité sociale attire davantage l'attention sur ces domaines du droit, renforçant ainsi la concordance entre le droit du travail et la législation de sécurité sociale applicables. Comme l'observe Cornelissen, cet état de fait risquerait cependant d'entraîner une utilisation (abusives) du « cas *Schlecker* », notamment une interprétation (trop) vaste de l'article 16 du RB<sup>216</sup>.

208 Arrêt 101/83 (*Brusse*).

209 Un certain nombre d'accords dérogatoires concernent des entreprises spécifiques impliquées dans des projets à l'échelle européenne (aéronautique ou coopération bilatérale, p. ex.). D'autres visent les travailleurs mobiles employés au sein de grands groupes.

210 Guide pratique sur la législation applicable (n 12), p. 17/55.

211 Cornelissen (n 25), p. 270-271.

212 Cornelissen (n 25), p. 271. Concernant les problèmes relatifs aux accords dérogatoires prévus au titre de l'art. 17 (9) de l'ancien RB (CEE) n° 1408/71, voir le rapport intégral TreSS 2007, p 62-67.

213 Ainsi que le rappelle Cornelissen, la question de l'"intérêt du travailleur" est politiquement sensible. Ces critères avaient été débattus par le Conseil au cours des négociations sur la proposition de règlement (987/2009) de la Commission et rejetés par plusieurs États membres. Voir Cornelissen (n 25), p. 271.

214 Sengers et Donders (n 37), 2002, p. 47-49.

215 Affaire C-64/12.

216 Cornelissen (n 25), p. 272.

## 2.8. OUTILS ADMINISTRATIFS ET COOPÉRATION INTERÉTATIQUE

Enfin, il nous faut évoquer brièvement les difficultés administratives et procédurales liées aux règlements. Quelle qu'en soit la teneur, le bon fonctionnement des règles de coordination dépend de leur mise en œuvre et de leur application correctes par les nombreux organismes de sécurité sociale des États membres, ainsi que de l'efficacité de la coopération entre les administrations nationales.

### Commission administrative

Les articles 71 et 72 du RB détaillent la composition, le fonctionnement et les tâches de la commission administrative. Celle-ci est composée de représentants gouvernementaux et chargée de traiter « toute question administrative ou d'interprétation découlant des dispositions du [...] règlement » (art. 72). La commission est également chargée de « faire toute proposition à la Commission européenne en matière de coordination des régimes de sécurité sociale ». Si les décisions de la commission pèsent sensiblement sur la gestion des pratiques administratives, leurs conséquences juridiques restent toutefois relatives en raison des décisions de la Cour. L'un des arrêts précise notamment qu'en dépit de leur utilité, les décisions de la commission n'obligent en rien les organismes de sécurité sociale à se conformer à une méthode particulière ou à une certaine interprétation du droit communautaire<sup>217</sup>.

### Outils administratifs et coopération interétatique

L'article 76, paragraphe 4 du RB énonce le **principe** « de coopération loyale ». Reconnu par les traités européens et les règlements relatifs à la coordination des systèmes de sécurité sociale, le principe de coopération loyale est essentiel à la bonne mise en œuvre de ces derniers. La Cour a rappelé à plusieurs reprises l'obligation qu'ont les États de respecter ce principe dans le cadre de l'émission des certificats de détachement. Cela suppose un transfert des informations entre les organismes de sécurité sociale européens (environ 8 500) et les personnes couvertes par les règlements. La coopération est évidemment plus laborieuse dans les États où les services sont décentralisés que dans ceux dotés d'un interlocuteur unique.

### Fraude et erreurs

La mise en œuvre, le suivi et l'application des dispositions européennes relatives à la coordination doivent être garantis en premier lieu dans chaque État membre. Pour cela, les pouvoirs publics, les institutions compétentes, les partenaires sociaux, les magistrats, les représentants des organisations non gouvernementales (ONG), ainsi que d'autres spécialistes doivent se mobiliser. Il leur revient de statuer ou de rendre leur avis sur un grand nombre de dossiers.

Le suivi et l'application ont longtemps été absents des grandes priorités de la Commission européenne, mais le vent tourne. La Commission Juncker veut en effet « se montrer particulièrement attentive [...] à l'aspect opérationnel ». Elle compte notamment « veiller à ce que la législation européenne en vigueur soit correctement appliquée et respectée [...] et coopérer avec les États membres, les partenaires sociaux et la société civile pour aider à la création d'un environnement propice à la réalisation des objectifs stratégiques de l'Union [...] », ajoutant que « nous redoublerons tout particulièrement d'efforts pour ce qui est de l'application effective de la législation, car, aussi bonne soit-elle, celle-ci n'est utile que si elle se traduit par des résultats concrets sur le terrain<sup>218</sup> ».

217 Pennings (n 8), p. 23.

218 COM (2016) 710 final, p. 3.

Il semble que ce regain d'efforts soit particulièrement urgent en ce qui concerne le RB et le RA. La coopération montre quelques signes d'amélioration depuis l'adoption par la CA de la décision n° H5, laquelle fournit aux pays des repères en vue d'intensifier la coopération multilatérale dans le domaine de la lutte contre les fraudes et les erreurs, notamment via l'échange de données et de bonnes pratiques. Les États membres sont invités à publier un rapport annuel facultatif détaillant les difficultés rencontrées dans le cadre de la mobilité intra-européenne, ainsi que les solutions mises en place pour lutter contre les fraudes et les erreurs, notamment par le biais d'une coopération interétatique efficace. Depuis l'adoption de la décision n° H5, la commission constate que les échanges de vues sur la coopération dans ce domaine suscitent de plus en plus d'intérêt chez les États membres. Toutefois, les nombreux abus et non-respects observés dans le cadre du détachement laissent penser que les améliorations obtenues sont insuffisantes au regard des enjeux.

## Statistiques

La collecte des données s'améliore depuis 2013 environ. Conformément à l'article 91 du RA, les premières mesures ont été prises en vue de rassembler des données statistiques complètes, afin d'évaluer le fonctionnement des systèmes de coordination de la sécurité sociale et de permettre aux États membres et à la CA d'apporter les corrections nécessaires. Le projet cherche à valoriser les données déjà disponibles et veut augmenter progressivement la participation des États membres au travail de collecte, suivant la méthode définie par la commission. Les données sont adossées à un jeu complet d'indicateurs portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale.

## Quelques chiffres

Selon les chiffres de la Commission européenne, on comptait plus de 1,9 million de détachements au sein de la Communauté en 2014, soit une hausse de 10,3 % et 44,4 % par rapport à 2013 et 2010, respectivement. L'industrie du bâtiment totalise 43,7 % des détachements, mais les secteurs de la production, de l'enseignement et de la santé ne sont pas en reste.

En 2013, on recensait 1,7 million de DP A1 (obtenus dans 8 États membres\*) dont :

- -> 1,3 million de détachements (3-4 mois en moyenne);
- -> 0,4 million d'activités dans deux ou plusieurs États membres et de contrats « dérogatoires ».

## Le rôle stratégique du document portable A1 (certificat de détachement)

Le **dialogue administratif** entre les États membres est devenu d'autant plus incontournable que la Cour a décidé « qu'une juridiction de l'État membre d'accueil n'est pas habilitée à vérifier la validité d'un certificat E 101 en ce qui concerne l'attestation des éléments sur la base desquels un tel certificat a été délivré, notamment l'existence d'un lien organique entre l'entreprise qui détache un travailleur et le travailleur détaché<sup>219</sup> ».

Le **document portable A1** est délivré par les organismes compétents de l'État d'envoi et atteste de la législation de sécurité sociale applicable. Si sa délivrance n'est pas obligatoire avant le début de la période de détachement, de nombreuses brochures d'information à l'intention des employeurs et des travailleurs le jugent « utile pour prouver le versement de contributions sociales dans un autre pays de l'UE ».

Pourtant, les travailleurs et les employeurs ne prennent pas toujours la peine d'obtenir ce certificat, notamment pour les missions de courte durée. Selon Pennings, il est probable que la plupart des travailleurs détachés

219 Voir les arrêts 202/97 (FTS) et C-2/05 (Herbosch Kiere).

n'en possèdent pas<sup>220</sup>. Toutefois, dans certains secteurs présentant des risques de pratiques abusives, les autorités compétentes de l'État d'accueil peuvent vérifier la situation juridique des travailleurs, ce qui soulève la question de la valeur juridique du document.

En cas de non-présentation du DP A1 par le travailleur, les dispositions des règlements relatives au détachement continuent de s'appliquer, sous réserve que les cinq conditions cumulatives prévues au titre de l'article 12 du RB soient remplies. L'obtention du DP A1 n'étant donc pas indispensable au détachement, la CJUE a décidé que le certificat pouvait être délivré avec un **effet rétroactif**<sup>221</sup>.

En outre, même en cas de rejet par l'État d'accueil du DP A1 présenté par le travailleur, les organismes de sécurité sociale dudit État restent liés par le certificat. Le DP A1 est contraignant jusqu'à son retrait par l'État émetteur, et l'État membre d'accueil ne peut arguer de l'inexactitude des faits pour en annuler le caractère contraignant. Les pays d'accueil demeurent donc pieds et poings liés, comme en témoignent explicitement les arrêts *FTS* et *Herbosch Kiere*, lesquels ont été codifiés dans le RA.

L'article 5, paragraphe 1 du RA dispose que « les documents établis par l'institution d'un État membre [...] s'imposent aux institutions des autres États membres aussi longtemps qu'ils ne sont pas retirés [...] par l'État membre où ils ont été établis ». L'article 5, paragraphes 2-4 donne la procédure à suivre en cas de doute sur la validité du document, en précisant le rôle de la commission administrative<sup>222</sup>.

## Prédominance des faits

Si l'État émetteur (ou sa juridiction) décide, sur demande de l'État d'accueil ou de son propre chef, de procéder à une revérification du DP A1, il doit se fonder sur l'exactitude des faits. Si ceux-ci diffèrent des termes du contrat de travail, l'institution compétente doit retenir les faits constatés au cours de la revérification, c'est-à-dire la situation réelle du travailleur, et non les termes dudit contrat (arrêt *Format*). Si le certificat A1 a déjà été délivré au moment où les erreurs sont constatées, et en cas de doute sur l'authenticité des faits qui y figurent, l'institution compétente doit réexaminer ce qui l'a amenée à établir le document et, au besoin, le retirer.

Si la théorie paraît simple et sécurisante, la réalité est tout autre, la (non-)coopération administrative entre les États membres étant souvent empreinte de réticence et de méfiance. Les ennuis commencent dès le dépôt de la demande par le travailleur ou l'employeur auprès de l'institution compétente de l'État d'envoi. Les brochures évoquées précédemment laissent entendre que le contenu du DP A1 est soumis à vérification et suffisamment fiable pour « prouver » le rattachement à un régime de sécurité sociale, avant et durant la période de détachement. Mais le DP A1 n'est en fait qu'une « déclaration » et n'oblige en rien les institutions émettrices à vérifier au préalable l'authenticité des informations.

La véritable question est de savoir si les règles sont appliquées avec la même rigueur par tous les États membres d'envoi. Le principe de coopération loyale se révèle difficile à mettre en pratique, notamment compte tenu du « droit de veto » dont jouissent les pays d'envoi. De toute évidence, le caractère contraignant du DP A1 met à mal la portée dissuasive des cinq conditions cumulatives d'application de la disposition relative au détachement (voir section 2.5 du présent document). Si les autorités compétentes du pays d'envoi rejettent les preuves de non-respect des conditions du détachement fournies par le pays d'accueil et/ou refusent d'agir en cas de doute sur le degré réel d'activité de l'entreprise dans l'État d'envoi, et s'opposent au retrait du DP A1, les règles perdent alors leur utilité.

220 Pennings (n 8), p. 122.

221 Voir l'arrêt C-178/97 (*Banks*).

222 Dans les affaires jointes C-72/14 et C-197/14 (*X et T.A. van Dijk*), la CJUE a décidé que le certificat de détachement (en l'occurrence, l'ex-certificate E101) attestant de la législation applicable au titre de l'accord multilatéral concernant la sécurité sociale des bateliers rhénans n'avait pas le même effet contraignant que le certificat délivré au titre du RB/RA. L'arrêt C-114/13, dans lequel la Cour nuance sensiblement l'effet contraignant du DP (au titre de l'art. 47 de l'ancien RA [CEE] n° 574/72 et non du détachement), est également intéressant. Voir les conclusions de l'avocat général M. Szpunar à ce sujet, point 32.

## Exercice d'une activité dans deux ou plusieurs États membres

Loin des écarts de compétence entre les États d'envoi et d'emploi constatés dans le cadre du détachement, la détermination de la législation applicable en cas d'activité exercée dans deux ou plusieurs États membres témoigne d'une approche beaucoup plus équilibrée.

L'article 16, paragraphe 1 du RA dispose que « la personne qui exerce des activités dans deux États membres ou plus en informe l'institution désignée par l'autorité compétente de l'État membre de résidence », laquelle « détermine dans les meilleurs délais [et de manière provisoire] la législation applicable à la personne concernée ». L'institution de l'État de résidence en informe ensuite les institutions désignées de chaque État membre où une activité est exercée et où le siège social ou le siège d'exploitation de l'employeur est implanté.

À moins qu'elle ne soit contestée, « la détermination provisoire de la législation applicable [...] devient définitive dans les deux mois suivant sa notification à l'institution désignée par les autorités compétentes des États membres concernés ». L'article 16, paragraphe 4, précise : « Lorsqu'une incertitude quant à la détermination de la législation applicable nécessite des contacts entre les institutions ou autorités de deux États membres ou plus, la législation applicable à la personne concernée est déterminée d'un commun accord, à la demande d'une ou plusieurs des institutions désignées par les autorités compétentes des États membres concernés ou des autorités compétentes elles-mêmes. »

Dans le cadre de l'affaire AFMB (secteur des transports), l'institution néerlandaise compétente, la Sociale Verzekeringsbank (SVB), a eu recours à cette procédure, comme l'atteste cet extrait du premier rapport :

« En 2011, plusieurs entreprises de transport du Benelux ont reçu une offre d'AFMB Ltd leur proposant de transférer leur main-d'œuvre vers une société intermédiaire située à Chypre. Faisant allusion aux changements en matière de coordination de la sécurité sociale intervenus dans le cadre de la mise en place du nouveau régime fondé sur le règlement 883/2010, AFMB Ltd a proposé d'agir à titre d'employeur de la main-d'œuvre. L'employeur d'origine des chauffeurs routiers deviendrait alors son "client" et ne recevrait qu'une facture pour prestation de services, tout en continuant à faire travailler ses chauffeurs. AFMB Ltd se présente comme un groupe d'entreprises ayant une vaste expérience dans la sous-traitance, la gestion des salaires et d'autres services dans les secteurs maritime, de l'hôtellerie et de la restauration. L'ouverture d'un bureau à Chypre justifiait tout à fait, selon elle, de proposer des contrats de recrutement chypriote aux chauffeurs routiers, même s'ils ne vivaient pas sur l'île et ne s'y rendaient jamais<sup>223</sup>. »

**Il est probable que la société AFMB Ltd. aurait donné davantage de fil à retordre aux autorités néerlandaises si elle s'était appuyée sur un modèle de détachement.**

<sup>223</sup> Voir rapport I, p. 69-70.

# CHAPITRE 3. ANALYSE DES ÉTUDES DE CAS SOUS L'ANGLE DE LA RÉGLEMENTATION

## 3.1. PRÉSENTATION DES ÉTUDES DE CAS RÉALISÉES DURANT LA PHASE I

Les études de cas discutées dans le présent chapitre concernent les secteurs de la viande (affaire *Danish Crown*, Allemagne), des transports (affaire *Vos Transport*, Pays-Bas) et du bâtiment (affaire *Pilgrim*, Suède).

### Éléments communs aux études de cas

Les trois études de cas portent sur des secteurs ayant (très souvent) recours aux ententes de détachement fictives. En outre, le respect des conditions préalables au détachement (voir section 2.5 du présent document) est pour le moins incertain :

- interdiction des détachements successifs et du redetachement par l'entreprise d'emploi ;
- affiliation au régime de sécurité sociale de l'État d'envoi au minimum un mois avant le début du détachement ;
- existence d'une « relation directe » entre le travailleur et l'employeur ;
- exercice d'activités substantielles dans l'État d'envoi ;
- détachement limité à 24 mois.

De même, dans les trois cas, l'inspection du travail des pays d'accueil n'a pas vraiment cherché à contrôler et/ou à enquêter (ou ordonner l'enquête) sur les possibles irrégularités<sup>224</sup>. Les pratiques de sous-traitance de la filière allemande de la viande sont même assimilées à celles de la mafia. Les autorités fédérales semblent avoir manqué de la volonté et/ou de la capacité politique(s) nécessaire(s) pour faire appliquer la loi et contrôler les agissements de la filière<sup>225</sup>. De toute évidence, les travailleurs étaient trop pauvres et dépendaient trop de leur emploi pour engager des poursuites<sup>226</sup>. Les autorités ont finalement réagi en 2013, après que des journalistes et des organisations syndicales eurent tiré la sonnette d'alarme, dénonçant des salaires de misère et des conditions de travail abusives proches de la traite. La même année, le gouvernement belge a déposé plainte auprès de la Commission européenne contre l'Allemagne pour faire cesser les pratiques de détachement abusives et le dumping salarial ayant cours dans le secteur de la viande outre-Rhin<sup>227</sup>.

Il se dégage clairement de ces études un besoin urgent de renforcer les contrôles et l'application de la loi. Le chapitre 4.2. A du présent document propose plusieurs pistes d'action (non exhaustives) pour y remédier.

224 Voir rapport I, en particulier l'affaire *Danish Crown* et le manque de contrôle et d'application dont souffre le secteur de la viande en Allemagne, p. 23, 27 et 28. Voir également les observations relatives aux règles du transport routier, p. 17.

225 Selon le rapport I, les dépôts de plainte débouchent rarement sur une enquête.

226 Selon le rapport I, les travailleurs se plaignent d'être licenciés s'ils déposent une plainte et de se voir souvent contraints de rentrer chez eux. En cas de plainte, les affaires sont réglées à l'amiable. La condamnation dépend du travail d'investigation des organisations syndicales.

227 Voir rapport I, p. 19. Parlement européen, "Complaint of social dumping filed against Germany by Belgian Ministers", Question parlementaire E-004208-13, 12 avril 2013. Disponible à l'adresse : <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+WQ+E-2013-004208+0+DOC+XML+VO//EN>.

## 3.2. DANISH CROWN : ÉTUDE DE CAS SUR LA FILIÈRE ALLEMANDE DE LA VIANDE

Selon le premier rapport, Danish Crown est le quatrième plus grand acteur de la filière de viande porcine en Allemagne où il élargit son activité depuis quelques années. Il représente 80 % de la production sur le marché intérieur danois. Danish Crown, comme d'autres sociétés européennes du secteur de la viande, poursuit une stratégie de réduction du coût de la main-d'œuvre en délocalisant l'abattage et la découpe sur le marché allemand voisin, ce qui lui permet d'obtenir un coût de main-d'œuvre bon marché en employant des travailleurs d'Europe de l'Est en sous-traitance.

En 2010, Danish Crown a fait une entrée fracassante sur le marché allemand de la viande avec le rachat de D&S Fleisch, l'un des poids lourds allemands du secteur, et de son abattoir de porcs situé à Essen (Oldenburg). La plus grande usine d'Allemagne, qui emploie près de 1 300 personnes, et abat et transforme 64 000 porcs par semaine, se situe à Essen (district de Cloppenburg), une petite ville du nord-est de l'Allemagne. Les usines de transformation (découpe) se trouvent à Boizenburg, dans le Land de Mecklenbourg-Poméranie-Occidentale (360 employés) et à Oldenburg en Basse-Saxe (250 employés). Deux autres divisions de transformation de la viande sont présentes à Oldenburg et Essen employant au total 180 personnes. Les abattoirs de la filière bovine de Danish Crown, situés à Husum (Schleswig-Holstein), comptent 100 salariés et assurent l'abattage et la découpe de 2 000 animaux par semaine. Les usines **sous-traitent l'activité de transformation à diverses entreprises**, lesquelles sous-traitent à leur tour en utilisant un large réseau de sociétés boîtes aux lettres et des **contrats de travail dépassant rarement six mois**. Les sociétés boîtes aux lettres sont immatriculées en Allemagne ou en Europe de l'Est (avec une adresse en Allemagne).

Bien que les données concernant la sécurité sociale ne soient pas très détaillées, plusieurs éléments révèlent des anomalies (voire une absence totale) de paiement des cotisations sociales des travailleurs transfrontaliers. L'entreprise exploite la main-d'œuvre et pratique le dumping social pur et simple, sans aucun égard pour le système de protection de l'État d'envoi ou d'emploi.

Plusieurs extraits du premier rapport sont analysés dans les pages suivantes sous l'angle de la réglementation européenne en matière de coordination des systèmes de sécurité sociale (RB et RA), comme expliqué au chapitre 2.

« Les sous-traitants, de leur côté, tirent des bénéfices en exploitant les travailleurs. [...] Cette exploitation inclut la réduction des cotisations sociales : les travailleurs sont assurés en Roumanie, en Hongrie ou en Pologne, où ces cotisations sont moindres. Le montant correspondant est déduit du salaire, mais les cotisations **ne seraient pas payées en Europe de l'Est**. Les charges sont déduites deux fois (une première fois par l'Allemagne, car les travailleurs sont assurés dans le pays, et une seconde fois par le pays d'origine des travailleurs)<sup>228</sup>. »

« Le détachement de travailleurs présente un autre avantage : les cotisations sociales et les impôts peuvent être payés dans le pays de provenance des travailleurs, **ce qui laisse la voie libre à la fraude c'est-à-dire le non-paiement** en raison de l'absence de lois d'application transfrontalières. Sur papier, les travailleurs reçoivent un salaire minimum, comme en témoignent les bulletins de salaire, toutefois, des cas de non-comptabilisation d'heures supplémentaires et de déductions illégales sur le salaire net des employés entraînant la baisse du salaire minimum ont été signalés<sup>229</sup>. »

« Des bulletins de salaire de travailleurs roumains [...] présentent un certain nombre d'irrégularités : **les cotisations et l'assurance sociales** (chômage, santé, retraite, etc.) **ne sont pas spécifiées**, mais déduites du salaire net sous le terme général "paiement dans le pays d'origine". [...] Or, ces derniers ont rapporté au syndicat [et aux médias] qu'ils ne comprenaient pas les déductions appliquées, et que, par ailleurs, ils n'avaient jamais reçu aucun salaire en Roumanie, et que les assurances et **les cotisations sociales n'étaient pas payées dans leur pays d'origine**<sup>230</sup>. »

228 Rapport I, p. 21.

229 Rapport I, p. 21.

230 Rapport I, p. 28.

**Analyse juridique** : la disposition du RB relative au détachement est utilisée comme alibi pour cacher des pratiques de dumping social pur et simple (non-respect des règles du pays d'accueil et d'origine), les **travailleurs n'étant assurés dans aucun pays**.

L'entreprise s'acquitte des cotisations sociales dans l'État membre d'envoi, mais leur calcul semble défectueux. Les contributions doivent normalement être calculées sur la base du salaire brut versé au titre de la période de détachement. Cependant, les entreprises cherchent à minimiser les coûts salariaux par le biais d'abattements illégaux et d'autres tours de passe-passe. La directive 96/71/CE dispose que les travailleurs détachés doivent percevoir le salaire minimum légal prévu par l'État membre d'accueil, or **les cotisations sociales sont souvent calculées à l'aune du salaire minimum du pays d'envoi**.

**Conclusion** : il faut renforcer la vérification et l'application des dispositions relatives au salaire (minimum) dans l'État d'emploi, notamment en ce qui concerne les abattements illégaux. Il serait également souhaitable de renforcer la législation afin de combler les vides juridiques ; par exemple, le RB, le RA et le DP A1 devraient contraindre explicitement les employeurs à indexer le calcul des cotisations sociales sur le salaire minimum brut du pays d'accueil.

«Selon le syndicat NGG, des travailleurs sont détachés depuis plusieurs années dans la même entreprise, et leur contrat est renouvelé tous les six mois par une société boîte aux lettres différente, qui dépose le bilan dès que les autorités fiscales commencent à effectuer des contrôles ou que des travailleurs réclament leur salaire impayé ou des vacances. De cette façon, la période maximum de détachement de deux ans prévue par la directive européenne en la matière est également contournée. Les ententes de détachement et le changement constant des sociétés boîtes aux lettres permet [...] d'éviter la détection des fraudes aux impôts et à la sécurité sociale [...]»<sup>231</sup>.

**Analyse juridique** : les entreprises ont recours aux sociétés boîtes aux lettres pour dissimuler le détachement permanent de travailleurs au même endroit. À la lecture de l'extrait, il est évident qu'en dépit des conditions d'application de l'article 12 du RB, le **remplacement non autorisé** des travailleurs détachés par d'autres travailleurs détachés est pratiqué à grande échelle. Par conséquent, **les DP A1 devraient être retirés** par l'institution émettrice et les travailleurs, assujettis à la législation de l'État d'emploi, à partir de la date à laquelle l'institution compétente de l'État d'envoi a été avertie et a reçu les preuves de la situation du travailleur dans l'État d'emploi. Le certificat doit être retiré de manière rétroactive en cas de fraude.

«Les procès judiciaires menés dans le secteur de la viande consistent donc principalement à établir si le détachement est illégal, c'est-à-dire si le sous-traitant est en possession ou non d'un formulaire A1 valide couvrant ses travailleurs étrangers détachés, ou si la société de transformation de la viande donne directement des instructions aux travailleurs, prouvant ainsi une relation d'emploi direct<sup>232</sup> ? »

«Dans le cadre des ententes de détachement, le sous-traitant est responsable de la qualité du produit, et l'entreprise contractante n'a aucune autorité directe sur les travailleurs, laquelle incombe à l'employeur immédiat. En réalité toutefois, des contremaîtres de l'entreprise contractante [...] donnaient des consignes directes aux travailleurs et leur imposaient même des amendes [...]»<sup>233</sup>.

**Analyse juridique** : il n'existe souvent, malgré les conditions d'application de l'article 12 du RB, **aucune véritable relation directe** entre le travailleur soi-disant « détaché » et l'entreprise « de détachement ». Par conséquent, **les DP A1 devraient être retirés** par l'institution émettrice et les travailleurs assujettis à la législation de l'État d'emploi à partir de la date à laquelle l'institution compétente de l'État d'envoi a été avertie et a reçu les preuves de la situation du travailleur dans l'État d'emploi. Le certificat peut être retiré de manière rétroactive en cas de fraude.

L'affaire Danish Crown se rapproche beaucoup de l'un des exemples donnés par le Guide pratique, intégralement rapporté dans le paragraphe ci-dessous<sup>234</sup> :

---

231 Rapport I, p. 21.

232 Rapport I, p. 22.

233 Rapport I, p. 31.

234 Guide pratique sur la législation applicable, p. 14/55.

« Exemple (contrat-cadre à durée indéterminée) :

*X est une agence d'intérim spécialisée dans le recrutement de bouchers pour le secteur de la découpe de viandes dans l'État membre A. L'agence X conclut un contrat avec l'abattoir Y, situé dans l'État membre B. X envoie des travailleurs dans cet abattoir pour y effectuer des découpes. Ce service de l'employeur X est rémunéré par l'abattoir Y en fonction du nombre de tonnes de viande découpée. Le travail effectué par les différents travailleurs détachés n'est pas toujours identique, mais en principe, chacun d'entre eux pourrait occuper n'importe quelle fonction dans le processus de découpe. Chaque travailleur est détaché habituellement pour une durée de dix mois. Le contrat entre l'employeur X et l'abattoir Y est un contrat-cadre qui permet à Y de demander l'envoi de bouchers détachés pour des périodes consécutives (d'un an, par exemple), mais ce contrat-cadre n'est pas lui-même limité dans le temps. Il existe en outre un employeur Z, établi dans l'État membre C, qui détache des travailleurs à l'abattoir Y. Au bout d'un certain temps, il apparaît que les activités de découpe dans l'abattoir Y étaient réalisées depuis des années, exclusivement et sans interruption, par des travailleurs détachés des employeurs X et Z. »*

Il s'agit là d'un exemple de remplacement non autorisé d'un travailleur détaché par un autre travailleur détaché. Le document portable (DP) A1 devrait être retiré par l'institution l'ayant délivré et les travailleurs devraient être soumis à la législation de l'État d'emploi à compter de la date à laquelle l'institution compétente de l'État de détachement a été avertie et a reçu la preuve de la situation prévalant dans l'État d'emploi. En cas de fraude, le retrait peut aussi être effectué à titre rétroactif.

L'interdiction de remplacement des travailleurs détachés n'entrave ni la libre circulation des travailleurs ni la libre prestation des services. Selon les termes du Guide pratique, « [un] travailleur détaché [peut être] immédiatement remplacé par un autre travailleur détaché [tel que prévu par la directive 96/71/CE, toutefois] le travailleur nouvellement détaché doit être assujéti à la législation de sécurité sociale de l'État d'emploi dès le début de son activité, parce que l'exception prévue à l'article 12 du règlement (CE) n° 883/2004 ne s'applique plus à lui ».

De toute évidence, le fond du problème ne tient pas à la loi écrite mais à son manque d'application. Cependant, il est très difficile pour les autorités qui s'y essaient de faire respecter la loi, en raison du caractère contraignant du DP A1.

### 3.3. VOS : ÉTUDE DE CAS SUR LE TRANSPORT ROUTIER AUX PAYS-BAS

La deuxième étude de cas porte sur la société de transport routier néerlandaise Vos, dans le contexte du marché intérieur européen des transports. Elle examine les violations du droit du travail inscrit dans la convention collective nationale, dans un secteur gangrené par les stratégies transfrontalières « boîtes aux lettres », et la difficulté à lutter contre ces dérives. Une attention particulière est portée aux « critères de substance » auxquels doivent satisfaire les transporteurs par route, critères qui viennent prouver qu'ils sont établis de façon stable et effective dans un État membre.

Le rapport ne fait aucune allusion à la situation des chauffeurs routiers en matière de sécurité sociale. Certaines questions peuvent toutefois être étudiées sous l'angle du droit européen en matière de coordination des systèmes de sécurité sociale (RB/RA), comme expliqué au chapitre 2. Les extraits proposés dans les pages suivantes sont analysés du point de vue de la sécurité sociale, dans la mesure du possible. Nous rappellerons tout d'abord le contexte (réglementaire) très spécifique qui est celui du secteur du transport routier européen.

Comme expliqué dans le premier rapport, le secteur du transport routier européen est soumis à des règles spécifiques, qui distinguent différentes catégories de transport international. Selon le rapport : « Un tiers du volume total du transport de marchandises en Europe relève du transport international : le transport bilatéral (l'entreprise de transport est établie dans l'un des pays depuis lequel ou vers lequel la marchandise est livrée) représente 70 % de ce transport international ; 5 % du transport international relève du cabotage<sup>235</sup>, confor-

<sup>235</sup> Transport de biens ou de passagers à l'intérieur d'un même pays par un transporteur étranger.

mément au règlement (CE) n° 1072/2009<sup>236</sup>; et le transport entre des pays tiers où l'entreprise de transport n'est pas établie compte pour 25 % du transport international<sup>237</sup>.

Dans le secteur du transport international au sein de la Communauté, on constate que « les écarts de salaire donnent lieu à des abus [systématiques] commis par le biais de la sous-traitance à des filiales dont le rôle consiste, avant tout, à fournir des conducteurs à la société mère. Certes les grandes sociétés de transport de marchandises exercent effectivement des activités dans ces pays, toutefois, le rôle principal de ces filiales est de fournir des conducteurs pour des transports effectués à l'étranger<sup>238</sup> ». Selon la Fédération européenne des travailleurs des transports (ETF) : « *Les bas salaires et les conditions sociales et de travail difficiles qui découlent du système "boîte aux lettres" semblent aujourd'hui servir de référence* à tout le secteur. Ce système constitue une menace pour les conducteurs qui y sont soumis et pour la profession dans son ensemble<sup>239</sup>. »

Le droit européen a pris acte de ce problème : depuis 2009, les conditions d'établissement figurent à l'article 5 du règlement (CE) n° 1071/2009<sup>240</sup> sur le transport par route, lequel vise, entre autres, à juguler le phénomène des sociétés boîtes aux lettres. Pour satisfaire à **l'exigence d'établissement stable et effectif dans un État membre**, l'entreprise est tenue de :

a) dispose[r] d'un établissement, situé dans ledit État membre, avec des locaux dans lesquels elle conserve ses principaux documents d'entreprise, notamment ses documents comptables, les documents de gestion du personnel, les documents contenant les données relatives au temps de conduite et de repos et tout autre document auquel l'autorité compétente doit pouvoir accéder pour vérifier le respect des conditions prévues par le présent règlement. Les États membres peuvent prévoir que les établissements situés sur leur territoire tiennent aussi d'autres documents à disposition dans leurs locaux, en permanence ;

b) une fois qu'une autorisation est accordée, dispose[r] d'un ou de plusieurs véhicules, qui sont immatriculés ou mis en circulation par un autre moyen conformément à la législation dudit État membre, que ces véhicules soient détenus en pleine propriété ou, par exemple, en vertu d'un contrat de location-vente ou d'un contrat de location ou de crédit-bail (leasing) ;

c) dirige[r] effectivement et en permanence ses activités relatives aux véhicules visés au point b) en disposant des équipements administratifs nécessaires, ainsi que des équipements et des installations techniques appropriés dans un centre d'exploitation situé dans cet État membre. »

Dans la pratique, les organisations syndicales qui luttent contre le phénomène des sociétés boîtes aux lettres sur la base de ces trois critères se heurtent à deux obstacles majeurs :

### 1) Un **manque d'application** des règles

« Bien que les règles en matière de substance concernant l'établissement d'entreprises de transport autorisées à employer des conducteurs soient très claires, l'utilisation des sociétés boîtes aux lettres est largement répandue dans le secteur. Selon l'ETF [et des experts universitaires], le problème rencontré dans le transport par route dans l'UE n'est donc pas imputable à une législation inappropriée, mais plutôt à une application insuffisante par les autorités<sup>241</sup>. »

"Il est cependant difficile d'établir si le sous-traitant étranger est une véritable entreprise. La FNV a constaté que, malgré les demandes d'information adressées par l'inspection du travail néerlandaise à d'autres pays, les bureaux d'inspection des transports de ces pays connaissent très peu le fonctionnement des règles en matière de transport par route. C'est pourquoi la FNV collabore désormais davantage avec les syndicats étrangers, et ce, afin de détecter les éventuels abus commis au moyen d'accords de sous-traitance. La FNV emploie des homologues roumains, hongrois et polonais qui se rendent sur les zones de stationnement et recueillent des

236 Règlement (CE) n° 1072-2009. Les restrictions suivantes s'appliquent au cabotage : les transporteurs sont autorisés à effectuer, dans n'importe quel État membre, jusqu'à trois transports de cabotage dans un délai de sept jours, consécutivement à un transport international.

237 Rapport I, p. 35.

238 Rapport I, p. 35-36.

239 Rapport I, p. 37, citant la Stratégie de la section transport par route de l'ETF 2013 - 2017.

240 Règlement (CE) n° 1071/2009 du Parlement européen et du Conseil du 21 octobre 2009 établissant des règles communes sur les conditions à respecter pour exercer la profession de transporteur par route, et abrogeant la directive 96/26/CE du Conseil.

241 Rapport I, p. 35.

informations sur les conditions de travail et les contrats. Les organisations syndicales des pays d'Europe de l'Est où sont établies les sociétés boîtes aux lettres vérifient ensuite si ces accords sont artificiels ou non<sup>242</sup>. »

En effet, « certains États membres considèrent qu'un simple bureau avec une administration des salaires suffit, d'autres interprètent le Règlement en ce sens que l'entreprise doit exercer effectivement une activité de transport<sup>243</sup> ». Du point de vue de la lutte contre les sociétés boîtes aux lettres, le libellé de l'article 5 du règlement (CE) n° 1071/2009 semble donner raison à la seconde interprétation. Celle-ci pourrait toutefois être précisée (voir ci-dessous les exemples tirés des règlements relatifs à la coordination des systèmes de sécurité sociale). En outre, les États membres sont dans l'impossibilité d'engager des poursuites à l'encontre des autres membres de l'UE qui ne respectent pas les obligations dudit règlement.

La Commission européenne signale également des écarts d'interprétation de l'article 5 et d'autres dispositions parmi les États membres et les entreprises de transport. Selon elle, ils compromettent l'application effective des dispositions du règlement et font planer des incertitudes juridiques sur les transporteurs, ce à quoi s'ajoutent des incohérences entre les méthodes de mise en œuvre du règlement et un manque de coopération entre les États membres<sup>244</sup>.

Un autre exemple tiré de l'étude concerne la tenue obligatoire d'un registre électronique national (Registre européen des entreprises de transport routier [ERRU]), « toutefois de nombreux pays ne respectent toujours pas cette consigne<sup>245</sup> ». En service depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, la base de données ERRU synchronise les registres électroniques nationaux recensant les entreprises de transport. Les États membres délivrent des permis de transport européens aux entreprises déclarées, qui les autorisent à réaliser des activités de transport international et de cabotage dans l'UE. Si les États membres respectaient leurs obligations, le système ERRU faciliterait le transfert de données entre les pays (y compris en cas d'entorse sévère à la réglementation) et le contrôle de la conformité des entreprises de transport routier par les autorités compétentes<sup>246</sup>. Là encore, il est clairement nécessaire de faire appliquer la loi de manière plus stricte et, pour que cela soit efficace, de remédier aux failles juridiques, aux incohérences et aux faiblesses réglementaires, telles que l'absence de sanctions appropriées à l'encontre des États non respectueux des règles<sup>247</sup>.

## 2) Une évolution des stratégies des sociétés boîtes aux lettres

L'étude de cas distingue **trois types de relations de travail fictives** favorisant le dumping social et faisant toutes appel à des sociétés boîtes aux lettres<sup>248</sup> :

- 1) Les sociétés de transport sous-traitent auprès de leurs filiales d'Europe de l'Est qui exercent des activités économiques dans le pays. Sont notamment concernés les grands groupes de transport européens qui réalisent des opérations importantes dans de nombreux pays de l'Union.
- 2) Les entreprises sous-traitent leurs activités dans des pays à bas coûts dans lesquels elles n'exercent aucune véritable activité, par l'intermédiaire de sociétés boîtes aux lettres. Cette tactique tend à être utilisée par les entreprises moyennes qui ne sont pas en mesure d'étendre substantiellement leurs activités économiques.
- 3) Les entreprises ont recours à des prestataires étrangers de services aux sociétés (p. ex., à Chypre) avec lesquels les contrats sont signés<sup>249</sup>.

242 Rapport I, p. 35.

243 Le syndicat belge ABVV a fait des propositions très pertinentes à ce sujet. Voir ABVV, *Livre blanc : 25 mesures contre le dumping social*, Anvers, 2014. Disponible en néerlandais, français et anglais à l'adresse : [http://www.btb-abvv.be/images/WegvervoerEnLogistiek/campagne/sociale\\_dumping/Witboek.pdf](http://www.btb-abvv.be/images/WegvervoerEnLogistiek/campagne/sociale_dumping/Witboek.pdf).

244 Commission européenne, *Evaluation of Regulations (EC) 1071/2009 on access to the occupation of road transport operator and 1072/2009 on common rules for access to the international road haulage market*.

245 Rapport I, p. 34.

246 La création et l'interconnexion des registres nationaux sont obligatoires en vertu du règlement (CE) n° 1071/2009 établissant des règles communes sur les conditions à respecter pour exercer la profession de transporteur par route. La classification commune des infractions graves et très graves aux règles communautaires sur le transport par route, adoptée le 18 mars 2016, fournit aux États un socle de référence unique pour étendre les registres nationaux des entreprises de transport routier.

247 Le syndicat belge ABVV a fait des propositions très pertinentes à ce sujet. Voir ABVV, *Livre blanc : 25 mesures contre le dumping social*, Anvers, 2014. Disponible en néerlandais, français et anglais à l'adresse : [http://www.btb-abvv.be/images/WegvervoerEnLogistiek/campagne/sociale\\_dumping/Witboek.pdf](http://www.btb-abvv.be/images/WegvervoerEnLogistiek/campagne/sociale_dumping/Witboek.pdf).

248 Rapport I, p. 43.

249 Bien que l'emploi de conducteurs néerlandais par des sociétés boîtes aux lettres chypriotes ait reçu un certain écho dans les médias, l'île ne serait pas la principale destination, selon la FNV. Seules quatre ou cinq entreprises de transport néerlandaises sont en effet connues pour utiliser des sociétés boîtes aux lettres à Chypre. Voir rapport I, p. 32.

L'étude de cas insiste notamment sur la sophistication croissante des stratégies boîtes aux lettres. Aujourd'hui, il est même devenu plus difficile de repérer les montages *totale*ment fictifs :

« C'est aux alentours de 2006 que les sociétés de transport néerlandaises auraient commencé à se délocaliser en Europe de l'Est dans le but d'y déclarer leur personnel ; elles ont bénéficié de l'aide de conseillers juridiques et ont souvent eu recours aux sociétés boîtes aux lettres. De l'expérience a depuis été acquise et consolidée dans le domaine du contournement réglementaire ; par exemple, les sociétés mettent en place des schémas plus complexes et prennent soin de diriger leurs appels téléphoniques vers les bureaux délocalisés<sup>250</sup>. »

« Enfin, étant donné que certaines filiales de transport d'Europe de l'Est parviennent à remplir un nombre minimum de critères de substance », l'étude recommande que « ces derniers devraient non seulement permettre de vérifier si la filiale d'une société de transport enregistre des ventes ou dispose de places de stationnement dans le pays d'embauche, mais aussi si les conducteurs employés par une filiale contractante sont effectivement supervisés par cette filiale, et si leur travail en question se fait depuis le pays où ils sont employés<sup>251</sup> ».

Le litige opposant la société Vos et la FNV concernait précisément la (ou plutôt l'absence de) relation directe entre la filiale et les salariés :

« Vos Transport BV affirme que les conducteurs roumains et lituaniens sont supervisés, gérés et planifiés depuis ses bureaux situés en Roumanie et en Lituanie. Selon la FNV, il n'en est pas ainsi. Le syndicat s'est rendu aux adresses respectives de deux sociétés roumaines et a constaté que l'une d'entre elles correspond à un logement privé, et l'autre ni à un logement ni à des bureaux. À ces endroits, personne ne planifie les trajets des conducteurs. Même si la société Vos dispose de témoignages de planificateurs lituaniens déclarant qu'ils travaillent depuis la Lituanie, les pages Facebook de ces personnes indiquent qu'elles travaillent pour Vos Transport BV et qu'elles vivent aux Pays-Bas.

Par ailleurs, les contrats de travail sont signés par Jules Menheere, directeur général chez Vos Transport BV aux Pays-Bas. Selon ces contrats, les conducteurs roumains doivent se soumettre aux ordres des planificateurs néerlandais et respecter le règlement interne de Vos Transport BV. Les instructions sur l'ordinateur de bord sont également envoyées par les planificateurs travaillant aux Pays-Bas.

Les conducteurs roumains et lituaniens stationnent leurs camions sur des places de parking appartenant à Vos aux Pays-Bas. Ils disposent de chambres et douches individuelles dans les locaux de Vos aux Pays-Bas, et Vos Transport BV dispose des dossiers de tous les employés de Vosescu SRL dans ses bureaux néerlandais. Aussi, les chauffeurs lituaniens et roumains ont l'obligation d'ouvrir un compte bancaire aux Pays-Bas pour recevoir leur salaire<sup>252</sup>. »

Cependant, c'est le droit social (le droit fiscal et le droit du travail) qui s'applique(nt) pour vérifier si le personnel employé par une filiale contractante est supervisé par ladite filiale, et non l'article 5 du règlement (CE) n° 1071/2009. Heureusement, le RB et le RA prévoient des « règles relatives à la substance » plus concrètes que celle du règlement, sur lesquelles il est possible de s'appuyer.

Les conditions de détachement applicables varient selon les circonstances : (i) critères de « relation directe » et d'« exercice habituel d'activités substantielles » au sens de l'article 12 du RB (détachement) ; ou (ii) critères de « partie substantielle des activités du travailleur » et de « siège social ou siège d'exploitation » au sens de l'article 13 du RB (exercice d'activités dans deux ou plusieurs États membres). Ces notions sont analysées dans les sections 2.5 et 2.6 du présent document.

Contrairement à l'article 5 du règlement (CE) n° 1071/2009, le RB privilégie une approche très concrète et stricte, comme le montrent les paragraphes suivants.

Conformément à l'article 14, paragraphe 2 du RA (sur le détachement) : « Les termes "y exerçant normalement ses activités" désignent un employeur qui exerce généralement des activités substantielles **autres que des activités de pure administration interne** sur le territoire de l'État membre dans lequel il est établi. Ce point est déterminé en tenant compte de tous les facteurs caractérisant les activités de l'entreprise en question ; les facteurs pertinents doivent être adaptés aux caractéristiques propres de chaque employeur et à la nature réelle des activités exercées. »

---

250 Rapport I, p. 32.

251 Rapport I, p. 43.

252 Rapport I, p. 32.

Selon le Guide pratique<sup>253</sup>, « L'existence d'activités substantielles de l'entreprise dans l'État d'envoi peut être vérifiée par un ensemble de facteurs objectifs. Les facteurs énumérés ci-après revêtent une importance particulière. **Cette liste n'est pas exhaustive car les critères doivent être adaptés à chaque cas et tenir compte de la nature des activités exercées par l'entreprise dans l'État dans lequel elle est établie. Il peut aussi s'avérer nécessaire de prendre en compte d'autres critères reflétant les caractéristiques spécifiques de l'entreprise et la nature réelle des activités qu'elle exerce dans l'État d'établissement :**

- le lieu dans lequel l'entreprise d'envoi a son siège social et son administration ;
- le nombre d'employés administratifs de l'entreprise d'envoi dans l'État d'envoi et dans l'État d'emploi — si l'entreprise d'envoi ne dispose que de personnel administratif dans l'État d'envoi, les dispositions relatives au détachement de personnel ne lui sont d'office pas applicables ;
- le lieu d'embauche du travailleur détaché ;
- le lieu où la majorité des contrats commerciaux sont conclus ;
- le droit applicable aux contrats signés par l'entreprise d'envoi avec ses clients et ses salariés.

Pour apprécier l'activité substantielle dans l'État d'envoi, les institutions doivent également vérifier que l'employeur qui demande un détachement est véritablement l'employeur des salariés concernés par le détachement. Cela sera d'autant plus nécessaire si l'employeur fait simultanément appel à du personnel permanent et à du personnel intérimaire. »

L'application correcte des dispositions du RB<sup>254</sup> voudrait que de nombreux conducteurs détachés par Vos soient assujettis au régime de sécurité sociale néerlandais ou d'autres pays dans lesquels l'entreprise et/ou les travailleurs exercent une partie substantielle de leur activité.

### 3.4. PILGRIM : ÉTUDE DE CAS SUR L'INDUSTRIE DU BÂTIMENT SUÉDOISE

L'affaire Pilgrim est la seule qui concerne explicitement le (non-)paiement des cotisations sociales dans le cadre de la sous-traitance transfrontalière. Selon le rapport I, Pilgrim Sp.z o.o. a été fondé en 1992. Son propriétaire entretient des liens étroits avec la Chambre de commerce suédo-polonaise. Pilgrim Sp.z o.o. est immatriculé à la même adresse que la Chambre de commerce suédo-polonaise et que les consulats honoraires néerlandais et suédois en Pologne. L'entreprise opère sur le marché suédois depuis 2006, où elle signe des contrats avec de grandes entreprises de construction suédoises. Ci-dessous, des extraits du rapport initial sont analysés du point de vue des règlements européens relatifs à la coordination des systèmes de sécurité sociale (RB/RA), comme expliqué au chapitre 2.

#### 1. Pilgrim est-il un prestataire polonais qui détache des travailleurs vers la Suède ?

« Dans un entretien accordé en 2014 à Stoppafusket, Pilgrim Sp.z o.o. explique qu'il ne paie pas de cotisations sociales en Suède, car son siège est sis en Pologne et qu'il n'a pas d'établissement permanent en Suède. Cette situation devrait donc impliquer que les activités principales de Pilgrim Sp.z o.o. se déroulent dans les bureaux de Gdansk, en Pologne<sup>255</sup>. »

<sup>253</sup> Guide pratique sur la législation applicable (n 12), p. 8-9/55.

<sup>254</sup> Une application qui peut s'avérer difficile dans la pratique étant donné le caractère contraignant du DP A1.

<sup>255</sup> Rapport I, p. 51.

**Analyse juridique** : Pilgrim assure que ses travailleurs détachés demeurent affiliés au système de sécurité sociale de l'État d'envoi (la Pologne) **si les conditions relatives au détachement sont remplies**, conformément à l'article 12 du RB.

## 2. Pilgrim a-t-il respecté les conditions relatives au détachement (voir section 2.5)?

« Il semble que la société n'exerce aucune activité réelle en Pologne (à savoir approvisionner en personnel les chantiers en Pologne). Les activités principales de Pilgrim Sp.z o.o. se déroulent dans les bureaux de Gdansk, en Pologne. Or, en se rendant à l'adresse de Gdansk, Stoppafusket a constaté que les locaux de la société étaient composés d'une simple pièce équipée d'un ordinateur, les bureaux et le numéro de téléphone indiqué étant partagés avec la Chambre de commerce suédo-polonaise. Toutes les organisations se trouvant à cette adresse exercent des fonctions de conseil, et aucune activité liée au secteur du bâtiment, et aucune preuve ne permet d'indiquer que Pilgrim Sp.z o.o. déploie des activités de construction en Pologne. Son site Internet précise uniquement qu'il a des clients suédois, et les enquêtes de Stoppafusket n'ont permis d'identifier aucune activité sur le marché polonais du bâtiment<sup>256</sup>. » « En 2013, les recettes opérationnelles de la société s'élevaient à 1,5 million de dollars US sans aucun employé déclaré<sup>257</sup>. »

**Analyse juridique** : l'exercice habituel d'activités substantielles dans le pays d'établissement (Pologne) est l'une des cinq conditions requises pour le détachement. Cette condition **n'est pas respectée**. L'employeur des travailleurs détachés doit normalement exercer des activités dans l'État d'envoi. Selon l'article 14, paragraphe 2 du RA, cette notion se limite aux « employeur[s] qui exerce[nt] généralement des activités substantielles autres que des activités de pure administration interne sur le territoire de l'État membre dans lequel il[s] [sont] établi[s]. Ce point est déterminé en tenant compte de tous les facteurs caractérisant les activités de l'entreprise en question » (voir section 2.5, point 4).

**Conclusion** : les travailleurs détachés sur des chantiers de construction en Suède auraient dû être affiliés au régime obligatoire suédois dès le premier jour, l'entreprise ne satisfaisant pas (entièrement) aux critères de détachement du RB/RA.

## 3. Peut-on parler d'exploitation de la main-d'œuvre et de dumping social?

« D'après la plateforme Stoppafusket [dans une enquête publiée début 2014], d'une part, Pilgrim Sp.z o.o. s'appuyait sur son statut qui lui permettait soi-disant de détacher des travailleurs et donc retenait son lieu de résidence en Pologne pour le paiement des cotisations sociales, mais d'autre part, il éludait aussi ces cotisations dans le pays d'origine jusqu'en 2013 en recourant à des accords de sous-traitance avec des sociétés polonaises<sup>258</sup>. »

**Analyse juridique** : la réponse est **peut-être**. Le rapport initial ne précise pas si les travailleurs n'étaient pas du tout affiliés au régime polonais ou si cela concernait « uniquement » leur relation avec Pilgrim, puisque, selon l'entreprise, il s'agissait de contrats de mission de courte durée (Umowy o dzieło) (voir point 4 ci-dessous).

**Conclusion** : la sécurité sociale suédoise aurait dû avoir la puce à l'oreille suite à l'enquête de 2014 et vérifier auprès de son homologue polonaise (ZUS) si l'entreprise respectait le critère d'assujettissement préalable au régime de l'État d'envoi et si les travailleurs étaient toujours affiliés au régime polonais.

256 Rapport I, p. 51.

257 Rapport I, p. 48.

258 Rapport I, p. 49.

#### 4. Pilgrim peut-il se soustraire aux cotisations sociales obligatoires au régime suédois en recourant à des contrats de type «Umowy o dzieło L» (ce qu'il a fait jusqu'en 2014) ?

« Cela impliquait le recours à des contrats de mission de courte durée (Umowy o dzieło L), et permettait à la société de ne pas payer les cotisations sociales pour les travailleurs détachés en Pologne dans le cadre de projets à durée limitée. Les contrats de type "Umowy o dzieło L" s'appliquant à des missions ou à des détachements, et non à un emploi principal, les cotisations sociales doivent être assumées par l'employeur principal. L'entretien entre Stoppafusket et Pilgrim à ce sujet n'a cependant pas permis d'établir clairement qui était l'employeur principal<sup>259</sup>. Stoppafusket allègue [...] que ce type de mission de courte durée ne peut pas s'appliquer aux activités exercées par Pilgrim Sp.z o.o en Suède. »

**Analyse juridique** : d'après le site [www.foreignersinpoland.com](http://www.foreignersinpoland.com), les contrats *Umowa o dzieło* sont des contrats civils et non des contrats de travail, et sont utilisés dans le cadre de missions spécifiques. Ils sont très répandus car exempts de cotisations sociales. Cependant, toute entreprise qui conclut un contrat de type *Umowa o dzieło* avec un employé doit s'acquitter des cotisations sociales au même titre qu'un contrat de travail<sup>260</sup>. Si cette information s'avère exacte, la sécurité sociale polonaise pourrait être chargée de vérifier la nature des contrats utilisés par Pilgrim.

**Conclusion** : même s'il n'existe pas de solution idéale, étant donné le cadre réglementaire actuel en matière de coordination des systèmes de sécurité sociale, la sécurité sociale suédoise aurait dû demander à son homologue polonaise ZUS de vérifier la légitimité des propos de Pilgrim.

#### 5. Pourquoi les travailleurs ont-ils reçu un DP A1 à partir de 2014 (en supposant que Pilgrim soit une société boîte aux lettres) ?

« Après 2013, tous les travailleurs de Pilgrim Sp.z o.o. étaient des employés permanents qui étaient détachés en Suède une fois le formulaire A1 complété, conformément à la directive européenne concernant le détachement de travailleurs<sup>261</sup>. »

**Analyse juridique** : si, après 2013, l'entreprise n'a effectivement pas respecté le critère de l'exercice habituel d'activités substantielles dans le pays d'établissement (point 2), **les formulaires A1 ont été délivrés sur la base de données frauduleuses.**

**Conclusion** : le DP A1 doit constituer une véritable « preuve » et non une simple déclaration fondée sur des données non vérifiées fournies par l'employeur (voir chapitre 4.2, point A2).

#### 6. L'entreprise doit-elle payer des cotisations sociales étant donné qu'elle est considérée par le droit (fiscal) suédois comme un «établissement permanent» ?

« Selon le syndicat, Pilgrim Sp.z o.o. est considéré comme un établissement permanent dans la mesure où il est engagé dans un projet de construction en Suède pour une durée supérieure à six mois, ce qui l'oblige à déclarer et à payer les charges patronales de sécurité sociale en vigueur en Suède<sup>262</sup>. »

259 « D'après les entretiens de Stoppafusket avec Mariusz Rutkowski, le directeur de Pilgrim Sp.z o.o., et avec Tadeusz Iwanowski, les cotisations sociales sont payées par l'employeur direct, qui ensuite les facture à Pilgrim Sp.z o.o.. Or, puisque dans ce cas le sous-traitant est exonéré de toute cotisation sociale, la société reçoit une "facture nulle". » Rapport I, p. 49.

260 Voir <http://www.foreignersinpoland.com/types-employment-contracts-poland/>

261 Rapport I, p. 49.

262 Rapport I, p. 49.

**Analyse juridique** : si on se fonde sur le droit suédois, cette obligation viole l'article 12 du RB, lequel dispose que la durée prévisible ne doit pas excéder 24 mois (et non six comme indiqué dans l'extrait). En outre, l'article 12 a un effet direct et prévaut sur le droit national. Il se peut aussi que l'entreprise ait fait en réalité allusion au modèle de convention fiscale de l'OCDE, lequel prévoit en effet une durée maximale de six mois. La notion d'« établissement permanent » découle également des règles fiscales relatives au détachement. Le système suédois est expliqué plus en détail dans le premier rapport (p. 46) et semble être effectivement lié au domaine fiscal.

Il se peut aussi que le syndicat soit parti du principe que Pilgrim était une société boîte aux lettres et que, par conséquent, elle était établie de façon permanente en Suède. Cependant, les DP A1 continuent de lier l'État d'accueil (et notamment les organismes de sécurité sociale) tant qu'ils ne sont pas retirés par l'institution compétente en Pologne. Les données incomplètes de l'étude laissent penser que Pilgrim n'était **pas** tenue de cotiser, l'entreprise étant considérée comme un « établissement permanent » par le droit (fiscal) suédois (en l'espèce, il y a confusion entre droit social et droit fiscal).

Le fait que l'étude fasse souvent allusion aux charges patronales de sécurité sociale prévues au titre de la convention collective (et recouvrées par l'agence de sécurité sociale suédoise Fora et non par l'État) contribue à brouiller les pistes. Il semble que le différend opposant les parties prenantes suédoises et Pilgrim Sp. z o.o. ne concerne pas tant les charges obligatoires de sécurité sociale que les arrangements supplémentaires, lesquels relèvent du droit international privé et non des règlements de coordination des systèmes de sécurité sociale.

**Conclusion** : ce n'est pas la première fois qu'une entreprise mélange différentes branches du droit, preuve que l'imbricatio juridique du détachement transfrontalier ne facilite pas la lutte contre les agissements malhonnêtes de certains prestataires de services transfrontaliers...

## 7. Pilgrim Sp. z o.o. aurait-elle dû cotiser au titre de la convention collective du secteur du bâtiment suédois ?

« Le syndicat de la construction Byggnads Väst considère que, en vertu de la convention collective du secteur du bâtiment suédois, le sous-traitant aurait dû payer les cotisations sociales en Suède, y compris pour les détachements effectués à partir de 2013. Les bulletins de salaire indiquent que Pilgrim Sp.z o.o. ne payait pas les cotisations patronales de sécurité sociale d'une cinquantaine de travailleurs employés en sous-traitance sur deux chantiers de Serneke situés à Göteborg, alors que ces cotisations étaient retenues sur leur salaire. La société suédoise prestataire de services en matière d'assurance sociale Fora [a depuis confirmé] le fait que les cotisations applicables en Suède auraient dû être payées [et que] la dette correspondant aux cotisations non payées lors des quatre dernières années (2011-2014) [s'élevait] à 313 000 couronnes suédoises (35 000 euros)<sup>263</sup>. »

**Analyse juridique** : selon le RB, la réponse est **non**, les cotisations sociales au titre de la convention collective n'étant pas couvertes par le champ d'application personnel du RB, qui se limite aux cotisations *obligatoires*. L'entreprise est exempte des cotisations sociales suédoises obligatoires pour une durée prévisible de 24 mois par travailleur, tant que les DP A1 n'ont pas été retirés (voir point 5 ci-dessus). En ce qui concerne le paiement des cotisations non obligatoires au titre de la convention collective prévu par la directive 96/71/CE, consulter le rapport sur le droit du travail et des sociétés.

263 Rapport I, p. 49-50.

### 3.5. CONCLUSIONS

Ces études de cas s'ajoutent aux autres documents (anecdotes parues dans les médias, enquêtes journalistiques, recherches universitaires et politiques) portant sur les abus commis à l'initiative des entreprises à l'encontre des travailleurs transfrontaliers au sein de la Communauté européenne. Les entretiens réalisés (entre autres recherches) par les chercheurs Wagner et Berntsen sur les chantiers de la Banque centrale européenne en Allemagne ou du port *Eemshaven* aux Pays-Bas, mais aussi dans les usines de transformation de la viande et les centres de distribution des supermarchés, montrent clairement que les travailleurs ignorent souvent leur statut juridique<sup>264</sup>, par ailleurs difficile à établir. En effet, il s'avère que ces détachements sont illégaux dans la grande majorité des cas, soit que l'employeur n'est pas véritablement établi dans un autre État, soit qu'il n'existe aucune relation de travail entre l'entreprise et le travailleur.

Les trois études ciblent les sociétés boîtes aux lettres créées pour permettre le détachement de travailleurs. La plupart du temps, ces derniers sont supervisés directement par l'entreprise de détachement, ce qui donne lieu à des situations de fausse sous-traitance ou de fourniture illégale de main-d'œuvre. En plus de n'exercer aucune véritable activité dans le pays d'origine, les entreprises emploient les travailleurs « détachés » dans un même État membre pour une durée (presque) indéterminée, dans le cadre de détachements successifs. D'autres travailleurs sont détachés successivement dans des entreprises et/ou des États membres différents ou (moyennant un congé sans solde entre chaque mission) dans le même État membre.

Ainsi que le confirment les études de cas et les autres documents mentionnés, l'utilisation abusive des libertés octroyées dans le cadre du marché intérieur européen soulève — ou devrait soulever — beaucoup d'inquiétude. Dans presque tous les cas, on constate un usage abusif de l'article 12 du RB, désormais au cœur d'un modèle commercial fondé sur la course aux bas salaires dans les pays d'accueil. Certaines pratiques illégales sont assimilables à la traite d'êtres humains, notamment dans le secteur allemand de la viande, et difficiles à neutraliser<sup>265</sup>.

Pour les syndicats et les organismes d'application (en sous-effectif) chargés d'enquêter et de lutter contre ces dérives, la tâche est rude. La fluidité des mouvements transfrontaliers rend difficile l'application (et l'exécution) des normes du travail locales et, souvent, les entreprises n'hésitent pas à changer de pays ou à déposer le bilan. La législation transfrontalière est tellement impraticable que, les rares fois où les syndicats et les organismes de l'État d'accueil parviennent à se mettre en contact avec les travailleurs, il leur est extrêmement difficile de déterminer avec certitude les conditions applicables à chaque cas<sup>266</sup>.

De toute évidence, le suivi et l'application doivent être sensiblement renforcés. En parallèle, il faut impérativement combler les vides juridiques et remédier aux incohérences de la réglementation, faute de quoi cette première mesure ne saurait être efficace. Comme l'indique clairement le Guide pratique<sup>267</sup> : « [L]e détachement ne doit pas être utilisé pour pourvoir des postes permanents ou exécuter des contrats à durée indéterminée par des détachements successifs de travailleurs différents, affectés aux mêmes postes, à des fins identiques. » Pourtant, il semble, d'après les études de cas, que ce soit le contraire qui se produise, le détachement étant devenu la norme plutôt que l'exception. Pour éviter les détachements successifs/prolongés, il est indispensable de résorber les failles du système législatif, notamment la possibilité qu'ont les entreprises de détacher successivement les travailleurs, du moment que l'entreprise et l'État membre ne sont pas les mêmes. Un sixième critère devrait être ajouté aux conditions d'applicabilité de l'article 12 du RB : non seulement l'employeur doit exercer ses activités habituelles dans l'État d'envoi, mais le travailleur doit lui aussi justifier d'un pays dans lequel il exerce normalement ses activités. Cela nous amène au quatrième et dernier chapitre de ce rapport, consacré aux recommandations.

264 Berntsen, L. E., *Agency of labour in a flexible pan-European labour market: A qualitative study of migrant practices and trade union strategies in the Netherlands Groningen* (Thèse de doctorat) (Groningen : université de Groningen, Institut de recherche SOM, 2015) et Wagner, I., *Posted Work and Deterritorialization in the European Union: A study of the German Construction and Meat Industry*, (Thèse de doctorat) (Groningen : université de Groningen, Institut de recherche SOM, 2015). Berntsen et Wagner ont réalisé des entretiens sur le terrain afin d'étudier les stratégies des travailleurs détachés/migrants et celles des syndicats sur deux grands chantiers aux Pays-Bas (grande distribution) et en Allemagne (secteur de la viande). Pour le Royaume-Uni, voir également : Barnard, C. et Ludlow, A., « Enforcement of Employment Rights by EU-8 Migrant Workers in Employment Tribunals », document de travail présenté lors de la conférence du Réseau de recherche sur le droit du travail (LLRN), du 25 au 27 juin 2015 à Amsterdam.

265 L'Agence des droits fondamentaux de l'Union européenne (FRA) appelle à la tolérance zéro envers les formes graves d'exploitation par le travail (y compris le faux détachement). Voir FRA, *L'exploitation grave par le travail : la main-d'œuvre provenant d'États membres de l'UE ou de pays tiers*, Bruxelles, 2015.

266 Similaire : Berntsen (n 92), p. 170–175 ; Wagner (N 92), p. 70–76.

267 Guide pratique sur la législation applicable, p. 8/55.

## CHAPITRE 4. RECOMMANDATIONS

### PROPOSITIONS POUR REMÉDIER AUX PROBLÈMES POSÉS PAR LES RÈGLEMENTS RELATIFS À LA COORDINATION DES SYSTÈMES DE SÉCURITÉ SOCIALE EUROPÉENS

Vingt recommandations, divisées en huit rubriques, sont proposées dans ce quatrième chapitre, pour tenter de remédier aux défaillances des règles, des outils et/ou des pratiques en vigueur, en vue de lutter efficacement contre le dumping social et la fraude sociale et de renforcer le suivi et l'application<sup>268</sup>.

Parmi les propositions envisagées, deux solutions « radicales » ont finalement été rejetées en raison de leurs nombreuses implications, d'autant qu'il n'était pas certain qu'elles soient toujours à l'avantage des travailleurs :

#### Faut-il décourager la création de sociétés boîtes aux lettres en éliminant l'exception au principe *lex loci laboris* dans le cadre du détachement ?

La solution la plus draconienne consiste à éliminer les dérogations au principe de l'État d'emploi dans le cadre du détachement (art. 12 du RB) afin de décourager le recours aux sociétés boîtes aux lettres et de renforcer l'application du principe d'égalité de traitement à l'égard des travailleurs étrangers. Cependant, une telle mesure ne bénéficierait pas toujours aux travailleurs *vraiment* détachés. Cette idée doit donc être examinée plus avant. À ce chapitre, il est intéressant de comparer la situation des détachés intragroupes : les ressortissants de pays tiers sont en principe assujettis dès le premier jour au régime du pays d'accueil et, dans certains cas, sont mieux assurés que leurs homologues européens détachés dans l'Union (voir art. 18, paragr. 2, alinéa c) de la directive 2014/66/UE). De même, le travail d'intérim et certains contrats d'ouvrage sont soumis au droit fiscal de l'État d'accueil dès le premier jour.

Il serait toutefois possible de prendre certaines mesures « de précaution » dans les secteurs très à risque, par exemple, exiger une preuve de coopération loyale de l'entreprise d'envoi pour qu'elle puisse se soustraire au principe *lex loci laboris* (l'article 16 inclurait non seulement une clause échappatoire générale, mais aussi une clause « de précaution » - en inversant l'obligation de preuve). Voir recommandation 1a.

## Faut-il réduire le risque de dumping social en éliminant le principe de l'unicité de la législation applicable ?

Pour : en cas d'élimination du principe de l'unicité de la législation applicable pour les travailleurs transnationaux, ceux-ci pourraient, dans certains cas, être soumis à une double législation (par défaut, les prestations liées à la résidence seraient perçues dans l'État d'envoi et celles liées au travail dans l'État d'accueil). Plus souple, ce modèle réduirait les risques de dumping social et permettrait, dans le cadre du détachement et de l'exercice d'activités dans deux ou plusieurs États membres, d'aligner la situation de sécurité sociale sur le droit du travail et le droit fiscal (lesquels autorisent l'application du droit de deux États ou plus).

Contre : le système de coordination des systèmes de sécurité sociale gagnerait en complexité juridique, laquelle joue (très souvent) en faveur des entreprises cherchant à contourner les règles. Cette configuration profiterait aux employeurs, lorsque les travailleurs exercent des activités simultanées ou consécutives dans deux pays ou plus pour le compte de différentes entreprises, mais pourrait s'avérer problématique en ce qui concerne les prestations.

L'introduction d'un « 29<sup>e</sup> système<sup>269</sup> » pour les travailleurs très mobiles (par exemple dans le transport international par route) devrait faire l'objet de recherches plus poussées.

## RECOMMANDATIONS :

### A. Appliquer le « principe de coopération loyale » dans les secteurs à haut risque

- 1) Dans le cadre de la coopération loyale, le droit européen doit prévoir des ressources suffisantes à l'intention des organismes de sécurité sociale et des inspections du travail chargés de faire appliquer le RB et le RA, **afin de veiller au respect des lois en vigueur**, en particulier dans les secteurs désormais considérés comme plus à risque<sup>270</sup>.
- 2) Dans les secteurs à haut risque, le **DP A1** ne devrait être délivré qu'après **vérification systématique de son contenu**, afin d'éviter les cas de fraude au début de la période de détachement. On pourrait aussi remettre aux travailleurs une carte de sécurité sociale protégée contre les contrefaçons<sup>271</sup> contenant toutes les données relatives à leur détachement et à leur situation de sécurité sociale, en fonction de la relation de travail.
- 3) Par défaut, les **formulaires A1 devraient être délivrés ex ante** sans exception. En cas d'infaisabilité, il faudrait au moins interdire la délivrance rétroactive des certificats dans les secteurs présentant un risque élevé avéré.
- 4) Le **formulaire A1 devrait indiquer le niveau de salaire brut du pays d'accueil** (afin de déterminer le montant des cotisations), de manière à éviter une révision à la baisse de l'assiette de cotisation dans le pays d'envoi. Cela permettrait également d'améliorer l'échange d'informations.

### B. Limiter la durée de détachement à 12 mois ou 183 jours et/ou à certains secteurs

- 5) **Renforcer le caractère exceptionnel du détachement** en limitant sa durée à 12 mois (prolongeables si autorisé par le pays d'accueil - comme le disposait l'ancien RB 1408/71) voire à 183 jours (ce qui serait préférable car conforme au droit fiscal, voir les recommandations générales).
- 6) Et/ou, **permettre aux partenaires sociaux de déroger à la période de détachement maximale par défaut**, en fonction du secteur (à voir si la décision revient au dialogue social sectoriel européen – le cas échéant, cela encouragerait les négociations collectives).

<sup>269</sup> Le niveau minimum proposé est la moyenne de l'UE28 en matière de protection sociale.

<sup>270</sup> Les secteurs à haut risque (y compris les intermédiaires du marché de l'emploi) sont les suivants : agriculture, bâtiment, nettoyage, viande, hébergement, transport par route et travaux ménagers.

<sup>271</sup> Tel que proposé par la EFBWW.

### C. Introduire un critère de « pays de travail habituel »

7) Il faudrait **rallonger la période de référence de l'assujettissement préalable au régime du pays d'envoi** (p. ex., 3 à 6 mois minimum, au lieu d'un mois), afin de favoriser l'affiliation continue du travailleur au régime du pays dans lequel il vit et travaille principalement. Cela supposerait d'introduire un nouveau critère (cumulatif) de détachement dans le RB et le RA, conformément à la directive 96/71/CE et au règlement « Rome I », voulant que **le travailleur exerce son activité habituelle dans le pays où il est assuré** (possibilité de s'appuyer sur la directive 2014/67, art. 4, paragr. 3, alinéas c) et d)). Cela permettrait de resserrer l'interdiction de remplacement, qui autorise le détachement successif de travailleurs dans des entreprises et/ou des États différents.

Actuellement, la règle d'assujettissement préalable s'étend aux étudiants ou aux personnes assurées en raison de leur résidence et rattachées au régime de l'État d'envoi. Cette possibilité devrait être éliminée, car elle ne cadre pas avec le caractère exceptionnel du détachement.

### D. Empêcher le non-paiement des cotisations sociales

8) La mise en place d'une **responsabilité** (transfrontalière<sup>272</sup> si cela est techniquement faisable, peut-être une fois le système EESSI<sup>273</sup> bien rodé) **sur toute la chaîne** (européenne), incluant l'utilisateur final et tous les acteurs intermédiaires, pourrait s'avérer utile. Cela permettrait (aussi) d'octroyer des « exonérations » aux « bons employeurs » des secteurs à haut risque. Cela inciterait également à la vigilance dans la chaîne de l'offre des services et stopperait les pratiques mafieuses (non-paiement des cotisations dans l'État d'envoi).

9) Il pourrait être utile d'établir, au niveau national et/ou sectoriel, une liste des prestataires certifiés et un « label qualité » pour les utilisateurs finaux qui s'engagent à **recourir uniquement aux services des entreprises certifiées**<sup>274</sup>.

10) **Confier le recouvrement des cotisations à l'État d'accueil** (au moins dans les secteurs/régions à haut risque et/ou afin de faciliter le recouvrement dans les pays ne possédant pas de système administratif électronique moderne). L'État membre doit être (ou prouver qu'il est) en mesure de transférer efficacement les paiements à l'institution compétente de l'État d'envoi<sup>275</sup>.

### E. Éviter les fraudes à répétition en créant des registres européens

11) Les entreprises se livrant à des pratiques sociales frauduleuses **doivent être sanctionnées en bonne et due forme et exclues des procédures de passation de marché** (et de la sous-traitance)<sup>276</sup>. La création d'un registre européen des sociétés et l'attribution d'un numéro d'enregistrement unique aux entreprises seraient utiles. L'article 7 de la directive 2009/52/CE, qui prévoit d'autres mesures, peut constituer un support utile.

S'agissant du transport par route, la non-conformité avec le Registre européen des entreprises de transport routier (ERRU) doit faire l'objet de sanctions dissuasives.

### F. Informer et impliquer systématiquement le travailleur dans l'utilisation du DP A1, y compris dans le cadre des exceptions autres que le détachement

12) Le **travailleur** doit être **informé par écrit et dans des délais raisonnables de l'émission et du retrait du DP A1** (lorsque la demande a été faite par l'employeur)<sup>277</sup>.

272 Cet aspect doit être approfondi, la responsabilité transfrontalière en matière de cotisations sociales étant difficile à mettre en œuvre sur le plan technique. On pourrait cependant contraindre les entreprises contractantes à retenir les cotisations dues par les sous-traitants (transfrontaliers) sur les sommes qu'elles leur doivent, par mesure de dissuasion.

273 Le système d'échange électronique d'informations sur la sécurité sociale (EESSI) sera mis en service en 2017, avec un retard de plusieurs années.

274 Cette mesure n'est pas toujours efficace. La société Pilgrim mentionnée dans l'étude de cas suédoise est elle-même certifiée.

275 Piet Van den Bergh, de l'ACV-CSC, propose d'utiliser un environnement de type SEPA (*Single Euro Payments Area*) pour l'échange automatique de données/informations (présentation « Posting & how to ensure the effective payment of social security contributions? », 18 mai 2016). Cette idée mériterait d'être davantage étudiée.

276 Voir l'art. 57 de la directive 2014/24/UE, qui prévoit que « les pouvoirs adjudicateurs excluent un opérateur économique de la participation à une procédure de passation de marché » lorsque celui-ci est impliqué dans le « travail des enfants et autres formes de traite des êtres humains ».

277 Il faudrait également réfléchir aux moyens de s'assurer que les travailleurs sont informés des actions en justice intentées en leur nom. Voir le documentaire consacré à la fausse affaire C-189/14 (*Bogdan Chain*) portée devant la CJUE (n 58).

13) Les dispositions **relatives aux activités exercées en alternance dans deux ou plusieurs États membres** (art. 13 du règlement [CE] n° 883/2004) doivent être examinées et, si besoin, renforcées, afin d'**empêcher leur utilisation abusive dans le cadre de montages fictifs**, certains pays d'envoi appliquant désormais les conditions du détachement avec plus de rigueur<sup>278</sup>.

14) Les **accords conclus au titre de l'article 16** (clause échappatoire générale) doivent viser avant tout l'intérêt des travailleurs et leur utilisation doit donc rester exceptionnelle. Leur durée par défaut ne devrait jamais dépasser cinq ans au total par travailleur (afin d'éviter les affaires comme celle de Schlecker – voir le rapport sur le droit du travail et des sociétés). Les travailleurs **doivent donc absolument être tenus informés des négociations engagées « dans leur intérêt »** et donner explicitement leur consentement préalable, notamment dans les secteurs à haut risque.

15) La nécessité d'une **règle spéciale** pour les **travailleurs du transport par route** (similaire à la règle de la «**base d'affectation**» pour les membres des équipages de conduite et de cabine, quoique plus stricte) doit être étudiée plus avant<sup>279</sup>.

## G. Mettre fin aux prérogatives de l'État d'origine

16) Réajuster les compétences de suivi et d'application entre pays d'origine et pays d'accueil (voir art. 9 de la directive 2014/67/UE). Les **autorités compétentes de l'État d'emploi doivent pouvoir vérifier**, en coopération avec l'État d'envoi, **la validité du DP A1 et ordonner son retrait le cas échéant**, dans les secteurs très à risque ou, du moins, en cas de doute important quant à la matérialité du détachement.

## H. Améliorer la transparence et empêcher l'exploitation de la complexité juridique

17) Le **DP A1 doit indiquer le niveau de salaire brut (de l'État d'emploi !) sur lequel doit se baser le calcul des cotisations**. Les indemnités journalières et/ou les autres abattements obtenus au titre des frais extraterritoriaux n'affecteront pas l'assiette des cotisations.

18) La gestion des cotisations et prestations transfrontalières doit être confiée à une unité (ou un **interlocuteur central(e)**) spécialisé(e) **dans chaque État membre**, pour en finir avec l'éclatement des responsabilités entre institutions européennes compétentes<sup>280</sup>.

19) La création d'une **base de données européenne des DP A1**<sup>281</sup> (ou, du moins, l'interconnexion des bases de données nationales) permettrait de mieux contrôler l'émission et le contenu des certificats.

20) Il est nécessaire de **clarifier** la notion d'**« établissement stable et effectif »** prévue par l'article 5 du **règlement (CE) n° 1071/2009 sur le transport par route**, afin qu'elle soit moins exploitée par les sociétés boîtes aux lettres. On pourra s'inspirer du critère de « l'exercice habituel d'activités substantielles » au sens de l'article 12 du RB (détachement) et de la notion de « siège social ou siège d'exploitation » au sens de l'article 13 du RB (exercice d'une activité dans deux ou plusieurs États membres).

278 Pour le mauvais scénario, voir les conclusions de l'avocat général M. Yves Bot dans la fausse affaire C-189/04 (*Bogdan Chain*).

279 L'art. 14, parag. 10 du règlement (CE) n° 987/2009 dispose que pour déterminer la législation applicable aux membres des équipages de conduite et de cabine, les institutions tiennent compte de la situation future prévue pour les douze mois civils à venir. Aucun changement de législation ne peut intervenir durant cette période (à condition que la situation personnelle reste sensiblement la même, ce qui exclut l'alternance normale des horaires de travail).

280 Le système d'échange électronique d'informations sur la sécurité sociale (EESSI) connectera plus de 8 500 organismes via des points d'accès. Sa mise en service est prévue pour 2017.

281 Une mesure déjà recommandée dans le rapport du Réseau d'experts juridiques (FreSsco), *Good practices of procedures related to the granting of Portable Document A1 : an overview of country practices*, mai 2014, p. 32.



COMPANY

PARTIE III

# **SOCIÉTÉS BOÎTES AUX LETTRES ET FISCALITÉ**

**Edoardo Traversa et François Henneaux**

Décembre 2016



## TABLE DE LA PARTIE III

Liste des acronymes et des abréviations	93
<hr/>	
Portée et structure du rapport	95
1. Portée du rapport	95
2. Structure du rapport	96
<hr/>	
Chapitre 1. <b>Sociétés boîtes aux lettres : cadre réglementaire et initiatives en cours</b>	<b>97</b>
1. Principes généraux relatifs à la répartition du droit d'imposition et aux modalités d'échange d'informations entre les États membres de l'UE	97
2. Limites imposées par l'UE au droit dont disposent les États membres de prendre des contre-mesures à l'encontre de sociétés boîtes aux lettres implantées dans un autre État membre	104
3. Limites imposées par l'UE au droit dont disposent les États membres d'attirer les sociétés boîtes aux lettres sur leur territoire	106
4. Initiatives en cours ayant une incidence sur le régime fiscal applicable aux sociétés boîtes aux lettres	110
<hr/>	
Chapitre 2. <b>Analyse des études de cas</b>	<b>115</b>
1. Étude de cas portant sur l'industrie de la viande	115
2. Étude de cas portant sur le secteur du transport	117
3. Étude de cas portant sur l'industrie du bâtiment	118
4. Étude de cas portant sur l'industrie manufacturière	119
5. Étude de cas sur les sociétés qui choisissent de ne pas s'acquitter de leurs obligations fiscales	120
<hr/>	
Chapitre 3. <b>Nos recommandations pour la CES</b>	<b>121</b>
1. Recommandations générales	121
2. Recommandations relatives aux questions fiscales soulevées par les études de cas	123
<hr/>	
Références bibliographiques	
1. Documents de l'UE et de l'EEE	125
2. Documents de l'OCDE	128
3. Documents des Nations Unies	128
4. Conventions fiscales bilatérales	129
5. Manuels, ouvrages et rapports	129
6. Articles et présentations	130

# LISTE DES ACRONYMES ET DES ABRÉVIATIONS

<b>Communication de la Commission de l'année 2016 relative à l'aide d'État</b>	Communication de la Commission européenne du 19 juillet 2016 relative à la notion d'aide d'État telle que visée par l'article 107, paragraphe 1 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
<b>Directive sur la lutte contre l'évasion fiscale</b>	Directive 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur
<b>BEPS</b>	Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices
<b>Rapport BEPS sur l'Action 6</b>	OCDE, <i>Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas, Action 6</i> , Rapport final 2015, OECD Publishing, Paris
<b>Rapport BEPS sur l'Action 7</b>	OCDE, <i>Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 – Rapport final 2015</i> , OECD Publishing, Paris
<b>Convention fiscale bilatérale entre l'Allemagne et la Pologne</b>	Convention entre la République fédérale d'Allemagne et la République de Pologne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 14 mai 2003
<b>Convention fiscale bilatérale entre l'Allemagne et la Roumanie</b>	Convention entre la Roumanie et la République fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 4 juillet 2001
<b>Convention fiscale bilatérale entre la Lituanie et les Pays-Bas</b>	Convention entre le Royaume des Pays-Bas et la République de Lituanie tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 16 juin 1999
<b>Convention fiscale bilatérale entre les Pays-Bas et la Roumanie</b>	Convention entre le Royaume des Pays-Bas et la Roumanie tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 5 mars 1998
<b>Convention fiscale bilatérale entre les Pays-Bas et le Royaume-Uni</b>	Convention entre le gouvernement du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et le gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 26 septembre 2008 (dans sa version modifiée par le protocole signé le 12 juin 2003)
<b>Convention fiscale bilatérale entre la Pologne et la Suède</b>	Convention entre le gouvernement de la République de Pologne et le gouvernement du Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée le 19 novembre 2004

<b>ACIS</b>	Assiette commune pour l'impôt sur les sociétés
<b>Proposition de directive ACIS</b>	Proposition de directive du Conseil du 25 octobre 2016 concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés, faisant suite à une proposition de la Commission européenne
<b>ACCIS</b>	Assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés
<b>Proposition de directive ACCIS</b>	Proposition de directive du Conseil du 25 octobre 2016 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés, faisant suite à une proposition de la Commission européenne
<b>SEC</b>	Société étrangère contrôlée
<b>Directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal</b>	Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE
<b>CJUE</b>	Cour de justice de l'Union européenne
<b>UE</b>	Union européenne
<b>Rapport du SOMO</b>	McGAURAN K. (juin 2016), <i>The impact of letterbox-type practices on labour rights and public revenue</i> , SOMO, Amsterdam
<b>OCDE</b>	Organisation de coopération et de développement économiques
<b>Commentaires de l'OCDE</b>	Commentaires sur le Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE
<b>Modèle de Convention fiscale de l'OCDE</b>	Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE
<b>Directive applicable aux sociétés mères et filiales</b>	Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, dans sa version modifiée par la directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 et la directive 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015
<b>TUE</b>	Traité sur l'Union européenne
<b>TFUE</b>	Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne
<b>TVA</b>	Taxe sur la valeur ajoutée
<b>Directive relative à la TVA</b>	Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée

# PORTÉE ET STRUCTURE DU RAPPORT

## 1. PORTÉE DU RAPPORT

Le présent rapport a été commandé par la Confédération européenne des syndicats (CES) et porte sur l'observation des sociétés boîtes aux lettres de l'Union européenne à travers le prisme fiscal. Il s'appuie sur quatre études de cas s'inspirant de situations réelles décrites dans un précédent rapport du SOMO, lequel a été réalisé dans le cadre du même projet de la CES dont il est question ici (ci-après désigné "rapport du SOMO")<sup>282</sup>. Ces études de cas concernent respectivement l'industrie de la viande, le secteur du transport, l'industrie du bâtiment et l'industrie manufacturière.

Les quatre études de cas s'inspirent de plusieurs situations réelles auxquelles ont fait face des organisations affiliées à la CES. Certaines d'entre elles ont donné lieu à des poursuites judiciaires. Notre rapport ne cherche pas à déterminer si les hypothèses qui sous-tendent ces études de cas sont validées par les situations réelles qui nous intéressent, ni à préjuger de quelque façon que ce soit du dénouement desdites poursuites.

Pour être tout à fait précis, le présent rapport a pour vocation d'identifier le cadre juridique et administratif au niveau de l'Union européenne comme au niveau national ayant une incidence sur le régime fiscal applicable aux sociétés boîtes aux lettres et à leurs salariés, d'analyser le champ d'application potentiel de ces règles à travers les quatre études de cas et d'émettre des recommandations en vue de l'adoption de réformes destinées à renforcer l'efficacité de la lutte contre ce phénomène au sein de l'UE.

Le rapport du SOMO souligne à juste titre que le "phénomène des sociétés boîtes aux lettres" n'a rien de nouveau dans le domaine fiscal et que le concept de "sociétés boîtes aux lettres" peut difficilement se résumer en une seule et même définition<sup>283</sup>, car le débat concernant ce qui relève ou non de ce concept est toujours ouvert et, en pratique, les phénomènes qui s'y rapportent peuvent être très divers. Les études de cas ont permis de distinguer trois types de sociétés boîtes aux lettres<sup>284</sup>.

Tout d'abord, le terme peut désigner une entreprise constituée dans un pays "à revenu plus faible" qui joue le rôle de sous-traitant pour le compte d'une entreprise située dans un pays "à revenu plus élevé" et qui mène ses activités opérationnelles exclusivement depuis le pays "à revenu plus élevé". Les études de cas portant sur l'industrie de la viande, le secteur du transport et l'industrie du bâtiment semblent confirmer cette tendance. Ce modèle correspond à la définition de l'expression "société boîte aux lettres" de l'OCDE selon laquelle cette terminologie désigne communément : "une société fictive, une société-écran ou une société non résidente profitant d'avantages fiscaux, c.-à-d. toute société qui, dans un pays donné, se contente de répondre aux formalités de constitution et d'immatriculation élémentaires et qui exerce ses activités commerciales dans un autre pays"<sup>285</sup>.

---

282 McGAURAN K. (juin 2016), *The impact of letterbox-type practices on labour rights and public revenue*, SOMO, Amsterdam

283 *Ibid.*, p. 10.

284 Il est possible d'avoir recours à des sociétés boîtes aux lettres offshore afin de dissimuler divers actifs ou revenus, mais cet exemple ne sera pas développé dans le présent rapport.

285 OCDE, *Glossary of Tax Terms*, disponible sur le site Internet de l'OCDE à l'adresse : [www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm](http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm).

Ensuite, il peut s'agir d'entreprises ne menant aucune activité opérationnelle et qui n'ont pour tout objectif que de percevoir des revenus passifs (intérêts, redevances, dividendes, etc.) provenant de sociétés affiliées situées dans d'autres pays. Ces revenus bénéficient parfois d'un régime fiscal favorable. L'étude de cas concernant l'industrie manufacturière semble refléter ce cas de figure.

Enfin, certaines "sociétés boîtes aux lettres" exercent leurs activités opérationnelles dans l'État dans lequel elles ont été constituées, mais elles choisissent de ne pas s'acquitter de leurs obligations envers le fisc et la sécurité sociale. Elles ne payent pas l'impôt sur les sociétés ni la TVA. En outre, elles ne procèdent à aucune retenue à la source sur les salaires. Certaines d'entre elles perçoivent la TVA et l'impôt à la source, mais elles ne reversent pas ce qu'elles doivent aux autorités compétentes. Les sommes collectées sont donc détournées par les promoteurs de ces sociétés. Le SOMO s'est appuyé sur les études de cas concernant l'industrie de la viande et l'industrie du bâtiment pour décrire cette situation.

**Dans ce dernier cas de figure, il est incontestable que le recours à une "société boîte aux lettres" à de pareilles fins constitue une manœuvre illégale (frauduleuse). Néanmoins, il convient de garder à l'esprit que la seule mise en place d'une "société boîte aux lettres" n'a en soi rien d'illicite, pas même lorsque cette décision est motivée par un avantage fiscal. Plus précisément, une distinction s'opère entre les concepts de "planification fiscale" ou d'"évasion fiscale", à savoir des procédés de recours à une société boîte aux lettres dans l'optique d'obtenir un dégrèvement d'impôt en toute légalité, et la notion de "fraude fiscale" qui constitue une infraction aux lois et réglementations en vigueur.**

## **2. STRUCTURE DU RAPPORT**

Le présent rapport est divisé en trois chapitres. Le premier chapitre propose une description du cadre réglementaire et des initiatives en cours au niveau législatif et administratif. Le deuxième chapitre procède à une analyse juridique des quatre études de cas. Enfin, le troisième chapitre émet des recommandations visant à juguler les manœuvres fiscales abusives et frauduleuses impliquant des sociétés boîtes aux lettres.

# CHAPITRE 1. SOCIÉTÉS BOÎTES AUX LETTRES : CADRE RÉGLEMENTAIRE ET INITIATIVES EN COURS

Sociétés boîtes aux lettres : cadre réglementaire et initiatives en cours

1. Ce chapitre évoque brièvement les règles propres à l'UE et au reste du monde, fixant :
2. d'une part, la répartition, entre États membres, de la base imposable applicable aux sociétés boîtes aux lettres implantées dans l'UE et à leurs salariés, ainsi que de la base d'assujettissement à la TVA des services que proposent ces sociétés, et, d'autre part, les modalités d'échange d'informations entre États membres en matière d'imposition sur le revenu ;
3. les limites au droit dont dispose un État membre de prendre des contre-mesures à l'encontre d'une société boîte aux lettres implantée dans un autre État membre ;
4. les limites au droit dont disposent les États membres d'attirer des sociétés boîtes aux lettres sur leur territoire ; les initiatives en cours de l'UE et de l'OCDE destinées à modifier le cadre réglementaire en vigueur.

N'oublions pas que si la réglementation relative à la TVA a été harmonisée au niveau de l'UE, ce n'est cependant pas le cas pour la fiscalité directe. L'intervention de l'UE dans le domaine de la fiscalité n'a pas pour objectif premier de générer des revenus, contrairement aux États membres. Ainsi, les rares articles du Traité sur l'UE se rapportant explicitement ou non à la fiscalité se justifient en soulignant la manière dont ils contribuent aux politiques de l'Union, et notamment la manière dont ils participent à l'essor du marché intérieur. Ce Traité distingue deux types de dispositions fiscales visant à éliminer les obstacles dus à l'application du droit fiscal au niveau national et qui entravent les échanges entre les États membres, ceci afin de favoriser l'expansion du marché intérieur.

Le premier type de dispositions permet au Conseil, et à lui seul, d'adopter des directives relatives à l'harmonisation de la réglementation dans le domaine fiscal. Le deuxième type de dispositions définit un cadre général interdisant la mise en place ou le maintien d'obstacles à la libre circulation et au libre-échange au sein de la Communauté. Du point de vue des contribuables, ces interdictions permettent la création de droits et de libertés individuels directement opposables devant les tribunaux nationaux et européens.

## **1. PRINCIPES GÉNÉRAUX RELATIFS À LA RÉPARTITION DU DROIT D'IMPOSITION ET AUX MODALITÉS D'ÉCHANGE D'INFORMATIONS ENTRE LES ÉTATS MEMBRES DE L'UE**

Dans cette partie, nous examinerons respectivement la répartition, entre États membres, du droit de prélever l'impôt sur les bénéfices des sociétés boîtes aux lettres (voir section A ci-dessous) et l'impôt sur le revenu de leurs salariés (voir section B ci-dessous), ainsi que les règles concernant l'imposition des services des sociétés boîtes aux lettres au titre de la législation européenne sur la TVA (voir section C ci-dessous). Nous présenterons ensuite une synthèse des règles définissant les modalités d'échange d'informations entre États membres en matière de fiscalité directe (voir section D ci-dessous).

## A. Répartition du droit de prélever l'impôt sur les bénéfices des sociétés boîtes aux lettres

La réglementation en matière d'impôt sur les bénéfices des sociétés et d'impôt sur le revenu n'étant pas harmonisée au niveau de l'UE, chaque État membre peut en principe déterminer quelles sociétés sont considérées comme résidentes du point de vue fiscal (elles sont en général assujetties à l'impôt sur les bénéfices qu'elles réalisent à l'échelle mondiale) et fixer le niveau d'assujettissement des sociétés non résidentes à l'impôt sur les bénéfices tirés de l'État en question. En effet, les États ont tendance à revendiquer leur juridiction fiscale selon des critères relatifs au lien qu'il est possible d'établir avec les revenus. Ce lien se rapporte soit au bénéficiaire de ces revenus, qui peut être un résident de l'État, soit aux revenus eux-mêmes, qui peuvent provenir de ce même État. En raison de l'interaction entre ces deux types de critères, et du fait que chacun est associé à une multiplicité de définitions, il arrive parfois que certains revenus soient imposés dans deux États ou plus, ce qui entraîne des problèmes de doubles (ou de multiples) impositions à l'échelle internationale.

Pour limiter ce phénomène, les États membres ont conclu des conventions fiscales *bilatérales* pour répartir entre eux les droits d'imposition dont ils disposent. La plupart de ces conventions reposent sur le "Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune" de l'OCDE, dont la dernière mise à jour date de juillet 2014<sup>286</sup>. Ce Modèle de Convention dresse tout d'abord la liste des dispositions générales relatives aux conditions d'application, ainsi que des définitions globales des termes employés dans les traités, suivies d'un ensemble de "règles de répartition" définies dans les articles 6 à 22 dudit Modèle, selon lesquelles les Parties contractantes peuvent se répartir les droits d'imposition. Ce Modèle de Convention comprend également des dispositions relatives à l'échange d'informations et, dans certains cas, aux procédures arbitrales. Les Commentaires associés à ce Modèle de Convention fiscale proposent des principes directeurs sur la manière dont chacune des dispositions est censée être interprétée et suggèrent parfois des dispositions de substitution susceptibles de mieux correspondre aux besoins des États contractants.

Dans la mesure où la plupart des conventions fiscales bilatérales en vigueur au sein de l'UE s'appuient sur le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, celui-ci permet d'avoir une vue d'ensemble des principes applicables dans le cas où une société boîte aux lettres constituée dans un État donné mène l'intégralité de ses activités commerciales dans un autre État. Cela étant, toute convention fiscale bilatérale nécessite de prendre en compte les dispositions particulières qu'elle contient et l'interprétation qui en est faite par les tribunaux nationaux. En outre, la mise en œuvre par les États contractants des modifications apportées au Modèle de Convention fiscale de l'OCDE peut prendre beaucoup de temps (voire ne jamais avoir lieu).

### I. Droit d'imposition à l'égard des sociétés boîtes aux lettres dont le "siège de direction effective" est situé sur le territoire national

Pour déterminer la résidence fiscale d'une société boîte aux lettres, il convient tout d'abord de consulter les lois en la matière (i) de l'État membre où a été constituée ladite société et (ii) de l'État membre où cette même société mène ses activités. Pour cela, les dispositions des lois fiscales des différents États membres prévoient un certain nombre de critères de rattachement. En général, l'un de ces critères concerne le "siège de direction", auquel s'ajoute parfois un critère relatif au "lieu de constitution en société"<sup>287</sup>. Toutefois, dans certaines juridictions, le seul critère de rattachement pris en compte est le lieu de constitution en société (p. ex. en Suède<sup>288</sup> ou, si l'on regarde au-delà des frontières de l'UE, aux États-Unis<sup>289</sup>).

286 OCDE (2015), *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 (Version complète)*, OECD Publishing, Paris. Les Nations Unies ont également établi un Modèle de Convention fiscale encadrant les conventions fiscales bilatérales signées entre les pays développés et les pays en développement (*Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement*, 2011, disponible sur le site Internet des Nations Unies à l'adresse : [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN\\_Model2011\\_UpdateFr.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/UN_Model2011_UpdateFr.pdf)). Ce Modèle accorde un droit d'imposition plus important à l'État d'origine des revenus (contrairement au Modèle de l'OCDE, qui privilégie l'État où réside le bénéficiaire).

287 Pour une présentation des critères qui entrent dans le champ d'application des lois fiscales nationales d'un certain nombre d'États membres, veuillez consulter DE BROE L. (2009), "Corporate tax residence in civil law jurisdictions", *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, IBFD, Amsterdam, p. 281 et AVERY JONES J., "Corporate residence in common law: the origins and current issues", *ibid.*, pp. 119 sqq., ainsi que les divers rapports nationaux contenus dans ce même ouvrage.

288 LARSSON L., "Corporate Tax 2016 – Sweden", *Chambers Global Practice Guides*, section 1.3 (disponible à l'adresse : <http://practiceguides.chamberandpartners.com/practice-guides/corporate-tax-2016/sweden>).

289 Ce vide juridique peut entraîner la création d'une méthode d'évasion fiscale caractérisée par l'absence d'un quelconque lieu de résidence. Cette méthode a par exemple été employée par Apple. La société américaine a pour cela constitué des filiales en Irlande dont la gestion était assurée depuis les États-Unis (selon les dires des autorités fiscales irlandaises). Or, la législation fiscale irlandaise dispose que la résidence fiscale d'une société correspond à son siège de direction effective, alors qu'aux États-Unis, la législation équivalente prévoit que c'est le lieu de constitution d'une société qui représente sa résidence fiscale. Ainsi, ces filiales n'étaient assujetties à l'impôt sur les sociétés dans aucun de ces deux pays, ni ailleurs. Pour en savoir plus, veuillez consulter TING A. (2014), "Tax – Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue", *British Tax Review*, pp. 40 sqq. et TING A. (2015), "The Politics of BEPS – Apple International Tax Structure and the US Attitude towards BEPS", *Bulletin for International Taxation*, pp. 410 sqq.

Si, en vertu des lois fiscales nationales, une société est considérée comme résidente des deux États membres, la convention fiscale bilatérale applicable comporte un critère de départage au titre de l'article 4, paragraphe 3 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, selon lequel la société est considérée comme "résidente seulement de l'État où son *siège de direction effective* est situé" (voir par exemple l'article 4, paragraphe 3 de la convention fiscale bilatérale entre l'Allemagne et la Pologne, de celle entre l'Allemagne et la Roumanie ou de celle entre les Pays-Bas et la Roumanie). Le Commentaire de l'OCDE précise que le "siège de direction effective" représente le "lieu où sont prises, quant au fond, les décisions clés sur le plan de la gestion et sur le plan commercial qui sont nécessaires pour la conduite des activités de l'entité dans son ensemble". En effet, "ce ne serait pas une solution adéquate que d'attacher de l'importance à un critère de pure forme comme l'enregistrement"<sup>290</sup>. Cependant, il n'existe aucun consensus international, outre ces principes généraux, sur la définition exacte de l'expression "siège de direction effective"<sup>291</sup>.

Ce Commentaire de l'OCDE propose également une disposition de substitution. Celle-ci fixe au cas par cas la résidence des sociétés qui, aux fins d'une convention fiscale, se trouvent dans une situation de double résidence, et ce, par commun accord des autorités fiscales des pays concernés (voir l'article 4, paragraphe 3 de la convention fiscale bilatérale entre les Pays-Bas et la Lituanie ou l'article 4, paragraphe 4 de la convention fiscale bilatérale entre les Pays-Bas et le Royaume-Uni). Lors de la mise en œuvre de cette disposition de substitution, il est parfois précisé que les autorités fiscales doivent accorder une attention toute particulière à tel ou tel critère. Le siège de direction effective est souvent l'élément à prendre en compte en priorité (voir l'article 4, paragraphe 3 de la convention fiscale bilatérale entre la Pologne et la Suède<sup>292</sup>).

Il s'ensuit donc que, en principe, la constitution d'une société dans un État membre n'est en soi pas un critère suffisant pour que cette société obtienne le statut de résident de cet État du point de vue fiscal. Toutefois, si cette société tient les réunions de son conseil d'administration dans l'État en question, elle peut en général affirmer que sa résidence fiscale se situe uniquement dans cet État, au titre de la législation fiscale nationale de ce dernier ou, à défaut, de la convention fiscale bilatérale en vigueur. Ce scénario se confirme même lorsque la société mène l'ensemble de ses activités opérationnelles dans un autre État membre et, a fortiori, lorsque la société n'exerce absolument aucune activité économique.

Cependant, lorsque l'intégralité des activités d'une société est réalisée dans un État membre autre que celui où le processus de constitution a été engagé, on considère en général que celle-ci dispose au moins d'un établissement stable dans l'État en question<sup>293</sup>.

## II. Droit d'imposition sur les bénéfices imputables aux sociétés boîtes aux lettres non résidentes disposant d'un établissement stable dans le pays

En vertu des articles 5 et 7 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, tout État peut non seulement percevoir l'impôt sur les bénéfices des sociétés résidentes, mais également sur les bénéfices imputables à un établissement stable d'une société non résidente sur son territoire.

Dans le cas d'une société non résidente, l'expression "établissement stable" peut désigner une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ("établissement stable matériel")<sup>294</sup>. On entend notamment par "établissement stable matériel" un siège de direction, une succursale, un bureau, un atelier, etc.<sup>295</sup> Par exception, l'installation fixe d'affaires n'est pas reconnue comme un établissement stable matériel si ses activités revêtent dans leur ensemble un caractère préparatoire ou auxiliaire<sup>296</sup>. Ces principes se retrouvent par exemple dans les conventions fiscales bilatérales signées entre

290 Commentaire de l'OCDE sur l'article 4, paragraphe 22.

291 À ce sujet, veuillez consulter SASSEVILLE J. (2009), "The meaning of "place of effective management"", *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, IBFD, Amsterdam, pp. 281 sqq. et REIMER E. et coll. (2015), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4e éd., Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, article 4, paragraphe 125.

292 En vertu de cette disposition, "Lorsque [...] une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de déterminer d'un commun accord l'État duquel cette personne est réputée être un résident, eu égard au lieu où se situe son siège de direction effective."

293 Voir l'exemple de la Cour d'appel de La Haye aux Pays-Bas, affaire 101/82 du 28 mars 1983, disponible sur le site Internet de l'IBFD à l'adresse : [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org).

294 Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, article 5, paragraphe 1.

295 *Ibid.*, article 5, paragraphe 2.

296 *Ibid.*, article 5, paragraphe 4.

l'Allemagne et la Pologne, l'Allemagne et la Roumanie, la Lituanie et les Pays-Bas, les Pays-Bas et la Roumanie, les Pays-Bas et le Royaume-Uni ou la Pologne et la Suède<sup>297</sup>.

Selon le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, un chantier de construction ou de montage constitue également un établissement stable matériel, mais uniquement si sa durée dépasse douze mois<sup>298</sup>. Cette condition est par exemple énoncée dans la convention fiscale bilatérale entre la Pologne et la Suède<sup>299</sup>. Cependant, les États contractants ne suivent pas toujours le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE sur ce point. Ainsi, cette durée peut varier d'une convention à une autre, en fonction du dénouement des négociations (p. ex. la convention fiscale bilatérale entre la Lituanie et les Pays-Bas limite cette période à neuf mois).

Une personne agissant pour le compte d'une société non résidente peut également être reconnue comme un établissement stable de cette société et, en général, elle peut donc établir des contrats au nom de cette dernière ("établissement stable personnel")<sup>300</sup>. Par exception, un agent jouissant d'un statut indépendant ne pourra être qualifié d'établissement stable personnel s'il agit dans le cadre ordinaire de son activité<sup>301</sup>.

### **III. Droit d'imposition sur les revenus issus de la location de sites de logements situés dans un État membre autre que l'État de résidence**

Dans l'étude de cas portant sur l'industrie de la viande et sur l'industrie du bâtiment, les sociétés boîtes aux lettres disposaient de sites de logements dans l'État où elles exerçaient l'ensemble de leurs activités commerciales, et elles pratiquaient des tarifs majorés auprès des salariés autochtones.

En vertu de l'article 6 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, les revenus tirés de biens immobiliers situés dans un État donné sont imposables dans ce même État, à savoir l'État où la société boîte aux lettres exerce toutes ses activités. Dans l'ensemble, ce principe est appliqué et se retrouve entre autres dans les conventions fiscales bilatérales signées entre l'Allemagne et la Pologne, l'Allemagne et la Roumanie, la Lituanie et les Pays-Bas, les Pays-Bas et la Roumanie, les Pays-Bas et le Royaume-Uni ou la Pologne et la Suède<sup>302</sup>.

### **IV. Droit d'imposition sur les bénéfices des sociétés résidentes transférés vers des sociétés boîtes aux lettres affiliées situées à l'étranger : règles en matière de prix de transfert**

En général, les lois fiscales nationales et internationales disposent que les bénéfices abandonnés au profit de sociétés affiliées situées à l'étranger se greffent à l'assiette fiscale du contribuable si les transactions réalisées entre ces sociétés affiliées n'ont pas été conclues dans des conditions normales de marché (c.-à-d. selon le "principe de pleine concurrence").

Prenons l'exemple suivant : la société A est située dans un État A, une juridiction à fiscalité élevée. La société A fabrique des chocolats qu'elle vend au coût de 10 €/kg à la société B. Cette dernière fait partie du même groupe, mais elle est située dans un État B, une juridiction à fiscalité plus faible. Celle-ci vend ensuite les chocolats à des tiers. Le prix de vente des chocolats de la société A pratiqué auprès des sociétés indépendantes est de 15 €/kg (le "prix de pleine concurrence"). Pour empêcher toute perte de recettes fiscales, la législation fiscale de l'État A prévoit généralement une majoration de 5 €/kg sur les bénéfices imposables de la société A.

Ce processus est en adéquation avec les dispositions du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE. En effet, selon l'article 9, paragraphe 1, "Lorsque [...] deux entreprises [affiliées] sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une

297 Voir les paragraphes 1, 2 et 4 de l'article 5 de chacune de ces conventions fiscales bilatérales.

298 Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, article 5, paragraphe 3. Selon le Modèle de convention fiscale des Nations Unies, qui accorde un droit d'imposition plus important à l'État d'où proviennent les revenus, tout chantier de construction ou de montage, ou toute activité de supervision afférente constitue un établissement stable si sa durée dépasse six mois (voir l'article 5, paragraphe 3, point a).

299 En vertu de l'article 5, paragraphe 3 de cette convention, "tout chantier de construction ou de montage, ou toute activité de supervision afférente constitue un établissement stable uniquement si la durée de ce chantier ou de cette activité dépasse douze mois". Cette condition est également énoncée dans les conventions fiscales bilatérales entre l'Allemagne et la Pologne, l'Allemagne et la Roumanie, les Pays-Bas et la Roumanie ou les Pays-Bas et le Royaume-Uni.

300 Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, article 5, paragraphe 5.

301 *Ibid.*, article 5, paragraphe 6.

302 Voir l'article 6 de ces conventions fiscales bilatérales.

des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions, peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence." Une fois encore, dans l'ensemble, les conventions fiscales bilatérales signées entre les États membres appliquent ce principe<sup>303</sup>.

Évidemment, la difficulté réside dans l'identification de ce qu'implique un prix "de pleine concurrence". Afin d'aider les autorités fiscales et les contribuables sur ce point, l'OCDE a établi certains principes directeurs (*Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, dernière mise à jour en 2010). Ces principes ne permettent pas de résoudre tous les problèmes de mise en œuvre. Ainsi, les différends sont fréquents, non seulement entre les autorités fiscales et les contribuables, mais également entre les autorités fiscales des différents États membres.

## B. Répartition du droit de prélever l'impôt sur le revenu des salariés de sociétés boîtes aux lettres

En règle générale, le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE dispose qu'un État est en droit de prélever l'impôt sur le revenu dans le cadre des emplois exercés sur son territoire<sup>304</sup>. Par exception, un État ne dispose pas de ce droit si les trois conditions suivantes sont remplies simultanément<sup>305</sup> :

- a) l'employé séjourne dans l'État A pendant 183 jours tout au plus durant toute période de douze mois ;
- b) les rémunérations sont payées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'État A ;
- c) la charge des rémunérations est supportée par une entité autre que l'établissement stable que la société B possède dans l'État A.

En vertu de la première condition citée ci-dessus, tout employé d'une société boîte aux lettres constituée à l'étranger est nécessairement imposable dans l'État où il exerce son activité s'il y séjourne pendant une période supérieure à 183 jours.

Néanmoins, si l'on se réfère aux deux conditions suivantes, même si cette période ne dépasse pas les 183 jours prescrits, l'employé reste bien souvent imposable dans l'État où il exerce son activité professionnelle pour plusieurs raisons possibles : (i) le siège de direction effective de la société boîte aux lettres se trouve dans l'État où cette activité professionnelle est exercée ; par conséquent, celle-ci est un résident de cet État du point de vue fiscal, bien qu'elle ait été constituée à l'étranger ; (ii) dans le cas où la société boîte aux lettres n'a pas ce statut de résident, elle y dispose tout de même d'un établissement stable qui supporte la charge des rémunérations ; (iii) au titre des lois fiscales de l'État où l'activité professionnelle est exercée, l'employé est considéré comme salarié de l'entreprise à laquelle il fournit effectivement ses services<sup>306</sup>. En ce qui concerne ce dernier point, certaines conventions fiscales bilatérales disposent explicitement qu'une personne autre que l'employeur au sens formel pourrait se voir attribuer le statut d'"employeur" aux fins desdites lois fiscales<sup>307</sup>.

303 Voir par exemple l'article 9, paragraphe 1 des conventions fiscales bilatérales signées entre l'Allemagne et la Pologne, l'Allemagne et la Roumanie, la Lituanie et les Pays-Bas, les Pays-Bas et la Roumanie, les Pays-Bas et le Royaume-Uni ou la Pologne et la Suède.

304 Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, article 15, paragraphe 1. Ce principe se retrouve par exemple à l'article 15, paragraphe 1 des conventions fiscales bilatérales signées entre l'Allemagne et la Pologne, l'Allemagne et la Roumanie, la Lituanie et les Pays-Bas, les Pays-Bas et la Roumanie ou la Pologne et la Suède, ainsi qu'à l'article 14, paragraphe 1 de la convention fiscale bilatérale signée entre les Pays-Bas et le Royaume-Uni.

305 *Ibid.*, article 15, paragraphe 2. Ce principe se retrouve également dans les conventions fiscales bilatérales mentionnées dans la note de bas de page 20.

306 Voir les Commentaires de l'OCDE sur l'article 15, paragraphes 8.2 sqq. Ce point peut toutefois être un sujet de discordance avec l'État d'origine. Dans ce cas, les Commentaires de l'OCDE suggèrent de déterminer si les services rendus par l'individu font partie intégrante des activités de l'entreprise à laquelle ces services sont fournis, d'identifier l'entreprise qui assume la responsabilité ou les risques des résultats obtenus du fait du travail de l'individu, d'établir qui est habilité à donner au salarié des instructions sur la manière dont les travaux doivent être effectués, etc. (voir Commentaires de l'OCDE sur l'article 15, paragraphes 8.12 sqq.).

307 Voir par exemple l'article 15, paragraphe 3 de la convention fiscale entre l'Allemagne et la Pologne : "Les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas aux rémunérations tirées par un résident d'un État contractant, dénommé "l'employé" dans le présent paragraphe, et versées par un employeur, ou pour le compte d'un employeur, qui n'est pas un résident de l'autre État contractant si l'emploi visé est exercé dans l'autre État contractant et si : (a) l'employé fournit, dans le cadre de son emploi, des services à une personne autre que l'employeur, laquelle supervise directement ou indirectement la réalisation des tâches ; (b) l'employeur n'assume aucune responsabilité ni aucun risque relativement aux résultats du travail de l'employé." Voir également l'article 15, paragraphe 3 de la convention fiscale entre l'Allemagne et la Roumanie : "Les dispositions du paragraphe 2 ne s'appliquent pas aux rémunérations versées dans le cadre d'une location de main-d'œuvre."

En principe, il n'existe aucune règle s'appliquant spécifiquement aux salariés employés sur un chantier de construction ou de montage. Par conséquent, ils sont imposables dans l'État où ils travaillent s'ils y séjournent pendant une période supérieure à 183 jours, alors même que les bénéficiaires de la société non résidente qui les emploie sont imposables uniquement si la durée de ce chantier dépasse douze mois (voir la section A, sous-section ii ci-dessus). C'est pourquoi, en vertu des lois fiscales nationales, la société non résidente peut, une fois ce délai de 183 jours écoulé, se voir dans l'obligation d'effectuer son immatriculation auprès des autorités fiscales de l'État où l'activité professionnelle est exercée, lesquelles peuvent demander à la société de percevoir l'impôt sur le revenu pour leur compte<sup>308</sup>.

Enfin, soulignons que les dispositions présentées ci-dessus sont de faible importance si les salariés perçoivent une rémunération inférieure au salaire minimum vital, car même dans les États où ce dernier est imposable, les seuils minimums d'exonération d'impôt sur le revenu fixés par la législation fiscale au niveau national permettent souvent de limiter l'efficacité de cette imposition.

## C. Sociétés boîtes aux lettres et TVA

S'il n'existe aucune réglementation commune relative à la fiscalité directe au niveau de l'UE, ce n'est pas le cas pour la TVA. En effet, cette dernière est caractérisée par un cadre réglementaire uniforme en ce qui concerne la localisation des transactions imposables<sup>309</sup>.

En vertu de la réglementation sur la TVA, une société est établie dans "le lieu où sont exercées les fonctions d'administration centrale de l'entreprise"<sup>310</sup>. Pour cela, il convient de prendre en compte les facteurs suivants<sup>311</sup> : le lieu où sont prises les décisions essentielles concernant la gestion générale de l'entreprise, le lieu de son siège statutaire et le lieu où se réunit la direction. Lorsque ces critères s'avèrent conflictuels, le lieu où sont prises les décisions essentielles concernant la gestion générale de l'entreprise l'emporte<sup>312</sup>. Dans tous les cas, "La présence d'une adresse postale ne peut déterminer à elle seule le lieu où l'assujetti a établi le siège de son activité économique"<sup>313</sup>.

En principe, dans le cadre d'une relation entreprise à entreprise, le lieu de prestation des services se trouve dans l'État où réside l'entreprise qui *bénéficie* de ces services<sup>314</sup>. L'identification à la TVA dans cet État est obligatoire pour toute entreprise prestataire y résidant ou y disposant d'un établissement stable. Le paiement de la TVA auprès des autorités fiscales de l'État relève alors de la responsabilité directe de cette entreprise<sup>315</sup>.

Par conséquent, dans le cadre d'une relation entreprise à entreprise, le recours à une société boîte aux lettres ne donne en principe accès à aucune exonération ni aucun dégrèvement de TVA, même si cette société est identifiée à la TVA à l'étranger et qu'elle ne dispose pas d'un établissement stable dans l'État où elle exerce ses activités commerciales.

---

308 Voir par exemple la description de ce régime dans la circulaire belge n° AAF 17/2003 du 24 juillet 2003 au point V ; ce régime semble également être en vigueur en Suède (voir rapport du SOMO p. 48).

309 Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

310 Règlement d'exécution n° 282/2011 du Conseil portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, article 10, paragraphe 1.

311 *Ibid.*, article 10, paragraphe 2.

312 *Ibid.*

313 *Ibid.*, article 10, paragraphe 3.

314 Voir l'article 45 de la directive relative à la TVA (règle concernant le lieu de prestation des services lorsque la personne morale preneuse de la prestation est un assujetti à la TVA agissant en tant que tel). Certaines catégories de services sont sujettes à exceptions. C'est le cas par exemple des services de restauration ou d'hébergement, des prestations de services rattachées à des biens immeubles, etc.

315 En effet, dans ce cas, le mécanisme de l'autoliquidation, par lequel le preneur des services est redevable de la TVA, ne s'applique pas (directive sur la TVA, articles 194 et 197).

Enfin, signalons que les institutions de l'UE exercent un contrôle strict sur le processus d'application des lois ordinaires en matière de TVA adoptées dans les pays membres, et ce, d'autant plus que leurs ressources dépendent en partie de la TVA collectée. Selon la jurisprudence de la CJUE<sup>316</sup>, les États membres ont non seulement l'obligation de prendre les mesures législatives et administratives adéquates pour s'assurer de la collecte exhaustive de la TVA exigible sur leur territoire, mais ils doivent en outre lutter activement contre la fraude fiscale et toute autre activité illégale grâce à des mesures dissuasives et efficaces, sous la forme d'audits ou de sanctions. Cependant, pour mettre en œuvre ces mesures, les États membres doivent prendre en compte les droits concédés par la directive en matière de TVA applicable aux assujettis. Par exemple, la CJUE s'oppose à ce que l'administration fiscale d'un État membre refuse d'attribuer un numéro d'identification à la TVA à une société (boîte aux lettres) "au seul motif qu'elle ne dispose pas [...] des moyens matériels, techniques et financiers pour exercer l'activité économique déclarée et que le détenteur des parts de capital de cette société a déjà obtenu, à plusieurs reprises, un tel numéro pour des sociétés qui n'ont jamais réellement exercé d'activité économique et dont les parts de capital ont été cédées [immédiatement] après l'attribution dudit numéro". En effet, ladite administration est tenue de fournir "des indices sérieux de l'existence d'un risque de fraude"<sup>317</sup>.

## D. Règles définissant les modalités d'échange d'informations entre États membres en matière de fiscalité directe

Au sein de l'UE, la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal<sup>318</sup> prévoit certaines règles minimales définissant les modalités d'échange d'informations entre autorités fiscales en matière de fiscalité directe<sup>319</sup>. Cette directive vient se greffer à un ensemble d'instruments de coopération transfrontalière établissant les conditions relatives à la perception de l'impôt direct, tels que la directive de l'UE concernant le recouvrement des créances relatives aux taxes<sup>320</sup>, les conventions bilatérales en matière de doubles impositions et la Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE<sup>321</sup>.

Selon cette directive, l'échange d'informations peut être effectué sur demande, ou de manière spontanée ou automatique.

Une demande d'informations consiste en une requête adressée par les autorités fiscales d'un État membre auprès de celles d'un autre État membre, lesquelles tiennent les informations désirées en leur possession ou peuvent les obtenir à la suite d'enquêtes administratives<sup>322</sup>. Les informations demandées doivent être "vraisemblablement pertinentes" pour l'administration et l'application de la législation interne de l'État requérant relative aux taxes et impôts<sup>323</sup>. Les autorités fiscales auxquelles la demande a été faite sont tenues de fournir les informations "dès que possible" et au plus tard six mois après la réception de la demande. Toutefois, si les autorités requises disposent déjà de ces informations, elles doivent les fournir dans un délai de deux mois à compter de la date de réception de la demande<sup>324</sup>.

316 Arrêt de la CJUE du 8 septembre 2015 dans l'affaire C-105/14, contre *Taricco*, points 36, 37 et 50.

317 Arrêt de la CJUE du 14 mars 2013 dans l'affaire C-527/11, contre *Ablestio SIA*.

318 Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE.

319 La convention bilatérale applicable peut également contenir une disposition spécifique aux modalités d'échange d'informations relatives à la fiscalité directe, au titre de l'article 26 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, ou d'une convention multilatérale quelconque. En raison de la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, la pertinence de ces instruments se confirme surtout dans le cadre de l'échange d'informations avec des pays tiers. Pour en savoir plus sur l'échange d'informations, veuillez consulter SEER R. (2015), *Overview of legislation practices regarding exchange of information between national tax administrations in tax matters*, étude commandée par la commission spéciale TAXE du Parlement européen, disponible sur le site Internet du Parlement européen à l'adresse : [www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL\\_STU\(2015\)563452\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL_STU(2015)563452_EN.pdf).

320 Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures.

321 OCDE (2011), *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (amendée par le Protocole de 2010)*, OECD Publishing, Paris. Pour une vue d'ensemble de cette publication, veuillez consulter TRAVERSA E. et CANNAS Fr. (2015), "The Updates to Article 26 on Exchange of Information", *The OECD-Model-Convention and its Update 2014*, Linde Verlag, Vienne, pp. 147-174.

322 Directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, article 5.

323 *Ibid.*, articles 1, paragraphe 1, article 5 et article 6, paragraphe 1.

324 *Ibid.*, article 7, paragraphe 1.

En ce qui concerne l'échange spontané d'informations, les autorités fiscales d'un État membre *doivent* communiquer aux autorités équivalentes d'un autre État membre des informations "vraisemblablement pertinentes" pour l'administration et l'application de la législation interne relative aux taxes et impôts de ce dernier État membre dans les cas suivants<sup>325</sup> :

- ce dernier État "a des raisons de supposer qu'il peut exister une perte d'impôt ou de taxe" ;
- il estime qu'une "réduction ou une exonération de taxe ou d'impôt" devrait "entraîner une augmentation de taxe ou d'impôt ou un assujettissement à une taxe ou à l'impôt" sur son territoire ;
- des affaires traitées "de manière à pouvoir entraîner une diminution de taxe ou d'impôt" ont été réalisées dans cet État ;
- il "soupçonne une réduction de taxe ou d'impôt résultant de transferts fictifs de bénéfices à l'intérieur de groupes d'entreprises" ;
- les informations communiquées auparavant par les autorités fiscales de ce dernier État "ont permis de recueillir des informations qui peuvent être utiles à l'établissement d'une taxe ou d'un impôt" sur son territoire.

Les autorités fiscales d'un État membre *peuvent* également communiquer aux autorités compétentes d'un autre État membre "des informations dont elles ont connaissance et qui peuvent être utiles à ces dernières"<sup>326</sup>.

Enfin, en vertu des conditions d'échange automatique et obligatoire d'informations, les autorités fiscales d'un État membre communiquent automatiquement aux autorités compétentes d'un autre État membre les informations dont elles disposent au sujet des personnes résidant dans ce dernier, classées selon des catégories spécifiques (revenus professionnels, jetons de présence, produits d'assurance sur la vie, pensions, propriété et revenus de biens immobiliers)<sup>327</sup>. Depuis quelque temps, l'échange automatique d'informations s'applique également aux informations de compte financier<sup>328</sup>. Par ailleurs, des initiatives sont actuellement déployées afin d'étendre la portée de cet échange automatique à d'autres catégories d'informations qui concernent les sociétés boîtes aux lettres (voir partie 4, section D ci-dessous).

## **2. LIMITES IMPOSÉES PAR L'UE AU DROIT DONT DISPOSENT LES ÉTATS MEMBRES DE PRENDRE DES CONTRE-MESURES À L'ENCONTRE DE SOCIÉTÉS BOÎTES AUX LETTRES IMPLANTÉES DANS UN AUTRE ÉTAT MEMBRE**

Même si, dans l'ensemble, les États membres conservent leurs droits dans le domaine fiscal (voir partie 1 ci-dessus), la législation de l'UE limite leur capacité à adopter des mesures fiscales préventives pour se prémunir contre les sociétés boîtes aux lettres situées dans d'autres États membres<sup>329</sup>. Dans cette partie, nous examinerons les conséquences de la liberté d'établissement et de la liberté de prestation de services (voir section A ci-dessous), ainsi que celles de la législation dérivée (directives fiscales) de l'UE (voir section B ci-dessous).

---

<sup>325</sup> *Ibid.*, article 9, paragraphe 1.

<sup>326</sup> *Ibid.*, article 9, paragraphe 2.

<sup>327</sup> *Ibid.*, article 8.

<sup>328</sup> Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

<sup>329</sup> Voir l'arrêt de la CJUE du 18 juillet 2007 dans l'affaire C-231/05, *Oy AA*, notamment le point 18 et les références.

## A. Respect des obligations relatives à la liberté d'établissement et à la liberté de prestation de services

Les mesures internes visant les sociétés boîtes aux lettres établies dans d'autres États membres sont susceptibles de restreindre les libertés d'établissement et de prestation de services de ces dernières, telles que reconnues par les articles 49 à 62 du TFUE. Selon la jurisprudence constante de la CJUE, cette restriction n'est pas en soi incompatible avec la législation de l'UE, mais sa justification au titre de la protection de raisons impérieuses d'intérêt général était primordiale<sup>330</sup>. Dans tous les cas, cette restriction doit permettre d'atteindre l'objectif poursuivi de manière appropriée et son champ d'application ne doit pas dépasser les limites du nécessaire<sup>331</sup>.

Le besoin d'empêcher toute perte de recettes fiscales ne constitue pas en tant que tel une raison impérieuse d'intérêt général<sup>332</sup>. La Cour entend par raisons impérieuses d'intérêt général la "lutte contre des pratiques abusives"<sup>333</sup>, ainsi que la nécessité de préserver la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition "dès lors [...] que le régime en cause vise à prévenir des comportements de nature à compromettre le droit d'un État membre d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire"<sup>334</sup> et à mettre en péril l'efficacité des contrôles fiscaux<sup>335</sup>.

Le fait que la lutte contre les pratiques abusives constitue une raison impérieuse d'intérêt général a été mis en lumière par l'arrêt de la CJUE lors de l'affaire *Cadbury Schweppes*<sup>336</sup>. Cette affaire concernait la compatibilité de la législation du Royaume-Uni sur les "sociétés étrangères contrôlées" (ou "SEC") qui, dans le cadre de cette affaire, avait été appliquée à la filiale irlandaise d'une société située au Royaume-Uni. En temps normal, toute société résidente dans un État donné n'est pas imposable sur les bénéfices non distribués réalisés par ses filiales à l'étranger. Par exception, la législation sur les SEC fait abstraction de la personnalité juridique des filiales situées dans un pays à faible fiscalité qui, aux fins de l'impôt sur les sociétés, imputent leurs recettes à la société mère résidente au Royaume-Uni.

Eu égard aux litiges intracommunautaires susceptibles de survenir du fait de la législation sur les SEC, la CJUE a prononcé un arrêt selon lequel cette législation ne concerne que "les montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt national normalement dû". Celle-ci doit par conséquent être écartée "lorsqu'il s'avère, sur la base d'éléments objectifs et vérifiables par des tiers, que, nonobstant l'existence de motivations de nature fiscale, ladite société contrôlée est réellement implantée dans l'État membre d'accueil et y exerce des activités économiques effectives"<sup>337</sup>. Selon la Cour, la constatation de l'existence d'un tel montage "doit reposer sur des éléments objectifs et vérifiables par des tiers, relatifs, notamment, au degré d'existence physique de la SEC en termes de locaux, de personnel et d'équipements". "Si la vérification de tels éléments aboutissait à la constatation que la SEC correspond à une implantation fictive n'exerçant aucune activité économique effective sur le territoire de l'État membre d'accueil, la création de cette SEC devrait être considérée comme présentant le caractère d'un montage purement artificiel"<sup>338</sup>. Et la Cour d'ajouter : "Tel pourrait être le cas, notamment, d'une filiale "boîte aux lettres" ou "écran"<sup>339</sup>.

330 Voir par exemple l'arrêt de la CJUE du 29 novembre 2011 dans l'affaire C-371/10, *National Grid Indus*, point 42 et références. De plus, si la liberté ainsi restreinte s'avère être la liberté de prestation de services, il convient de s'assurer que les règles applicables au prestataire dans l'État membre d'établissement ne prévoient pas déjà des mesures de sauvegarde de l'intérêt général. Voir par exemple l'arrêt de la CJUE du 3 décembre 2014 dans l'affaire C-315/13, contre *De Clercq*, point 62 et références.

331 *Ibid.*

332 Voir par exemple l'arrêt de la CJUE du 12 septembre 2006 dans l'affaire C-196/04, *Cadbury Schweppes*, point 49 et références.

333 *Ibid.*, points 51, 54 et 55.

334 Arrêt de la CJUE du 18 juillet 2007 dans l'affaire C-231/05, *Oy AA*, points 51 et 54.

335 Arrêt de la CJUE du 15 mai 1997 dans l'affaire C-250/95, *Futura Participations*, point 31 ; voir également, pour toute question d'ordre social, l'arrêt de la CJUE du 3 décembre 2014 dans l'affaire C-315/13, contre *De Clercq*, point 66 et références. Pour une description de la jurisprudence de la CJUE en matière de mesures nationales de lutte contre l'évasion fiscale, veuillez consulter MALHERBE J., MALHERBE P., RICHELLE I. et TRAVERSA E. (2011), *The impact of the Rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation*, 2<sup>e</sup> éd., étude commandée par la Commission des affaires économiques et monétaires du Parlement européen, disponible sur le site Internet du Parlement européen à l'adresse : [http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313\\_ATT40640EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313_ATT40640EN.pdf).

336 Arrêt de la CJUE du 12 septembre 2006 dans l'affaire C-196/04, *Cadbury Schweppes*. Voir également la résolution du Conseil du 8 juin 2010 sur la coordination des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) et à la sous-capitalisation au sein de l'Union européenne ; arrêt de la Cour de l'AELE du 9 juillet 2014 dans les affaires jointes E-3/13 et E-20/13, *Olsen*, points 164 et 165.

337 *Ibid.*

338 *Ibid.*, points 67 et 68.

339 *Ibid.*, point 68 (important).

En vertu de cet arrêt, un État membre ne peut appliquer des mesures de prévention, telles que celles prévues par la législation sur les SEC, à l'encontre d'une société faiblement imposée, implantée dans un autre État membre et ne présentant pas les caractéristiques d'un "montage purement artificiel". En effet, "l'existence d'un avantage résultant de la fiscalité peu élevée à laquelle est soumise une filiale établie dans un État membre autre que celui dans lequel a été constituée la société mère n'autorise pas, par elle-même, ce dernier État membre à compenser cet avantage par un traitement fiscal moins favorable de la société mère"<sup>340</sup>. En d'autres termes, la législation de l'EU encourage une certaine forme de concurrence fiscale entre les États membres.

## B. Respect de la législation dérivée de l'UE relative à la fiscalité directe

Dans l'optique d'éliminer tout obstacle fiscal à l'essor du marché intérieur, l'UE a adopté certaines directives, dont la directive "mère-filiale"<sup>341</sup> et la directive "intérêts-redevances"<sup>342</sup>, afin de soulager les groupes multinationaux du fardeau de la double imposition économique.

Au titre des dispositions desdites directives, les États membres doivent s'abstenir de toute retenue à la source sur les dividendes, les intérêts et les redevances versées aux sociétés affiliées<sup>343</sup>. Ils doivent en outre proposer un allègement de la double imposition économique des dividendes versés par les sociétés affiliées, en concédant une exonération sur ces dividendes ou un abattement sur l'impôt sur les sociétés correspondant à la part de cet impôt payée dans l'autre État membre<sup>344</sup>.

L'application de ces directives n'est régie par aucune exigence minimum en matière de substance. Ainsi, il est impossible pour un État membre d'adopter des mesures préventives à l'encontre de sociétés boîtes aux lettres situées dans un autre État membre, sauf en cas de fraude ou d'abus<sup>345</sup>. Néanmoins, il convient de relever que les États membres sont désormais contraints de refuser les avantages fiscaux accordés dans des circonstances particulières par la directive mère-filiale, au titre des récentes modifications apportées à cette dernière (voir partie 3, section B ci-dessous).

## 3. LIMITES IMPOSÉES PAR L'UE AU DROIT DONT DISPOSENT LES ÉTATS MEMBRES D'ATTIRER LES SOCIÉTÉS BOÎTES AUX LETTRES SUR LEUR TERRITOIRE

En plus de restreindre le droit des États membres de prendre des contre-mesures à l'encontre des sociétés boîtes aux lettres (voir partie 2 ci-dessus), la législation de l'UE limite leur droit d'attirer ces sociétés sur leur territoire en leur faisant miroiter un certain nombre d'avantages fiscaux. Dans cette partie, nous examinerons les conséquences des règles de l'UE en matière d'aide d'État ainsi que celles du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises (voir section A ci-dessous), des règles en matière de lutte contre l'évasion fiscale contenues dans la directive mère-filiale (voir section B ci-dessous) et de la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale promulguée dernièrement (voir section C ci-dessous).

---

340 *Ibid.*, point 49.

341 Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

342 Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents.

343 Directive mère-filiale, article 5 ; directive intérêts-redevances, article 1, paragraphe 1.

344 Directive mère-filiale, article 4, paragraphe 1.

345 Directive mère-filiale, article 1, paragraphe 4 ; directive intérêts-redevances, article 5.

## A. Respect des règles de l'UE en matière d'aide d'État et du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises

L'interdiction des aides d'État est visée par l'article 107, paragraphe 1 du TFUE, qui dispose que "Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions".

Cette interdiction porte également sur les avantages fiscaux. Selon la Commission : "Il n'est pas nécessaire qu'un transfert de fonds positif ait lieu ; le fait de renoncer à des recettes d'État suffit. La renonciation à des recettes qui auraient normalement été versées à l'État constitue un transfert de ressources d'État. [...] Par exemple, un "manque à gagner" en matière de recettes fiscales et de sécurité sociale qui résulterait d'exonérations ou de réductions d'impôts ou de charges sociales accordées par l'État membre, ou de l'exonération de l'obligation de paiement d'amendes ou d'autres sanctions pécuniaires, satisfait à l'exigence relative aux ressources d'État énoncée à l'article 107, paragraphe 1, du traité"<sup>346</sup>. Pour cette raison, la Commission s'est penchée sur un grand nombre de mesures fiscales adoptées par les États membres, dont certaines renferment des dispositions trop avantageuses en faveur de sociétés caractérisées par une activité économique très faible sur le territoire desdits États, telles que des sociétés offshore dans le cas de l'affaire Gibraltar en 2011<sup>347</sup>.

Dernièrement, la Commission a examiné de près les pratiques en matière de décision fiscale adoptées par les États membres depuis juin 2013<sup>348</sup>. L'expression "décision fiscale" s'entend des "décisions ou opinions des autorités fiscales concernant des situations réelles préalables, formulées dans le cadre d'une procédure d'évaluation ou en réponse aux questions des contribuables"<sup>349</sup>. Selon la Commission, une décision fiscale peut tenir lieu d'aide d'État "lorsqu'[elle] avalise un résultat qui ne reflète pas de manière fiable le résultat qui aurait été obtenu en appliquant le régime de droit commun, [...] dans la mesure où ce traitement sélectif entraîne une diminution de l'impôt dû par le destinataire dans l'État membre par comparaison avec les entreprises se trouvant dans une situation factuelle et juridique similaire"<sup>350</sup>.

À l'heure actuelle, la Commission a relevé au moins quatre circonstances sous lesquelles des entreprises multinationales se sont vu octroyer des aides illégales au titre de décisions fiscales rendues par certains États membres. Ces décisions impliquent les Pays-Bas et Starbucks<sup>351</sup>, le Luxembourg et Fiat<sup>352</sup>, la Belgique dans le cadre de son régime d'"exonération des bénéficiaires excédentaires"<sup>353</sup>, et l'Irlande et Apple<sup>354</sup>. En outre, la Commission devrait délibérer sur trois autres procédures en instance relatives aux décisions fiscales rendues par le Luxembourg en faveur d'Amazon, de McDonald's et d'Engie<sup>355</sup>. La plupart de ces décisions impliquent des écarts présumés vis-à-vis des règles en matière de prix de transfert, applicables en temps normal au titre

346 Communication de la Commission européenne du 19 juillet 2016 relative à la notion d'aide d'État telle que visée par l'article 107, paragraphe 1 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, paragraphe 51.

347 Arrêt de la CJUE du 15 novembre 2011 dans les affaires jointes C-106/09 et C-107/09, *Commission européenne et Royaume d'Espagne contre Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*. Pour une vue d'ensemble sur les questions que soulève l'application des règles en matière d'aide d'État dans le domaine des mesures fiscales, voir également la communication de la Commission de l'année 2016 relative à la notion d'aide d'État, paragraphes 156-184.

348 Veuillez consulter la sous-section "Tax rulings" de la section "State aid" sur le site Internet de la Direction générale de la concurrence à l'adresse : [www.ec.europa.eu/competition/index\\_en.html](http://www.ec.europa.eu/competition/index_en.html).

349 OCDE, *Glossary of Tax Terms*, disponible sur le site Internet de l'OCDE à l'adresse : [www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm](http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm).

350 Communication de la Commission de l'année 2016 relative à l'aide d'État, paragraphe 170.

351 Décision C(2015) 7143 de la Commission du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Royaume des Pays-Bas en faveur de Starbucks.

352 Décision C(2015) 7152 de la Commission du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg au bénéfice de Fiat.

353 Décision 2016/1699 de la Commission du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéficiaires excédentaires SA.37667 (2015/C ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique.

354 Décision C(2016) 5605 de la Commission du 30 août 2016 concernant l'aide d'État SA.38373 mise à exécution par l'Irlande au bénéfice d'Apple, disponible à l'adresse : [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/253200/253200\\_1851004\\_666\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1851004_666_2.pdf).

355 Voir l'annonce de la Commission intitulée "Aide d'État – Luxembourg – Aide d'État SA.38944 (2014/C) (2014/NN) – Aide présumée en faveur d'Amazon – Invitation à présenter des observations en application de l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE", *OJ C* 44, 6 février 2015, pp. 13-29 ; l'annonce intitulée "Aide d'État – Luxembourg – Aide d'État SA.38945 (2015/C ex 2015/NN) – Aide présumée en faveur de McDonald's – Invitation à présenter des observations en application de l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne", *OJ C* 258, 15 juillet 2016, pp. 11-38 ; le communiqué de presse du 19 septembre 2016 intitulé "Aides d'État : la Commission ouvre une enquête approfondie sur le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à GDF Suez (devenue Engie)", IP/16/3085.

des principes directeurs de l'OCDE (voir la partie 1, section A, sous-section iii ci-dessus), à savoir des situations au cours desquelles un État membre aurait accepté un abaissement artificiel des bénéfices imputables, dans les faits, à des sociétés locales faisant partie d'un groupe multinational. Jusqu'à présent, les intéressés ont tous fait appel du verdict de la Commission<sup>356</sup>.

Outre les règles impératives concernant les aides d'État, les institutions de l'UE ont pris plusieurs initiatives visant à limiter les tentatives d'encouragement de la concurrence fiscale par et entre les États membres. Les problèmes causés par les divergences entre les régimes d'imposition sur les bénéfices des sociétés des États membres, tels que la concurrence fiscale (dommageable)<sup>357</sup>, ont fait l'objet de nombreux rapports et de tout autant d'études pour le compte de la Commission, et ce, depuis les prémices de l'intégration européenne<sup>358</sup>. Dans les années 1990, les tentatives laborieuses de la Commission pour s'entendre avec les États membres sur un texte législatif relatif à la concurrence fiscale se sont conclues par l'adoption d'une approche non contraignante, comme l'indique le rapport Monti<sup>359</sup>. Cette méthode a posé les fondations du code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises<sup>360</sup>, dont la mise en œuvre, grâce à la publication du rapport Primarolo, a entraîné le démantèlement de régimes fiscaux réputés "dommageables", comme les centres de coordination belges, l'*International Financial Services Centre* (Dublin) ou les sociétés financières néerlandaises<sup>361</sup>. Un groupe a été constitué pour procéder au suivi de la mise en œuvre du code de conduite et rendre compte au Conseil des observations effectuées. Les réunions de ce groupe ont lieu encore aujourd'hui de façon régulière<sup>362</sup>.

## B. Règles en matière de lutte contre l'évasion fiscale contenues dans la directive mère-filiale

Étant donné que la réglementation relative à la fiscalité directe n'est pas harmonisée à l'échelle de l'UE, que les dividendes, les intérêts et les redevances intra-groupe sont exonérés de toute retenue à la source, et que, au titre des directives de l'UE, une exonération d'impôt sur les sociétés s'applique sur les revenus de dividendes intra-groupe (voir partie 2, section B ci-dessus), les entreprises multinationales ont eu accès à un certain nombre d'opportunités de planification fiscale. Les "prêts hybrides" constituent un exemple éloquent des avantages fiscaux résultant de cette planification.

Ce type de prêt peut être décrit de la façon suivante. Une société A, située dans un État membre A, finance une société affiliée B, située dans un État membre B. Ce financement prend la forme juridique d'un prêt, tout en présentant des caractéristiques propres au financement par actions (p. ex. un taux d'intérêt variable et proportionnel à la participation aux bénéfices, un dédommagement accordé en priorité aux autres créanciers en cas d'insolvabilité, etc.). La législation fiscale de l'État A considère cet arrangement comme un financement par actions, tandis que la législation équivalente de l'État B détermine qu'il s'agit d'un prêt. En raison de cette inadéquation, les participations aux bénéfices sont déductibles de l'assiette imposable de la société B (considérées comme des intérêts par la législation fiscale de l'État B) et exonérées d'impôt une fois cédées à la société A (considérées comme des revenus de dividendes reçus par la législation fiscale de l'État A qui, au titre de la directive mère-filiale, doivent être exonérées).

356 Voir entre autres les affaires en instance T-755/15 et T-759/15 (le Luxembourg et Fiat), T-760-15 (les Pays-Bas et Starbucks), T-131/16 (la Belgique dans le cadre de son régime d'"exonération des bénéfices excédentaires") et T-778/16 (l'Irlande et Apple). En ce qui concerne cette dernière affaire, veuillez consulter l'article du *New York Times* du 9 novembre 2016 intitulé "Dublin Appeals \$14.3 Billion Tax Charge Against Apple", disponible sur le site Internet du *New York Times* à l'adresse : [http://www.nytimes.com/2016/11/10/technology/ireland-apple-tax-vestager.html?\\_r=0](http://www.nytimes.com/2016/11/10/technology/ireland-apple-tax-vestager.html?_r=0).

357 Pour une définition du concept de concurrence fiscale dommageable, veuillez consulter entre autres PINTO C. (2003), *Tax competition and EU law*, Kluwer Law International, La Haye/Londres/New York, chapitre 1.2.

358 Voir par exemple RUDING O. et coll. (1992), *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Commission des communautés européennes, Bruxelles ; SEGRÉ C. et coll. (1966), *The Development of a European Capital Market*, Commission des communautés européennes, Bruxelles ; VAN DEN TEMPLE A.J. (1970), *Corporation Tax and Individual income tax in the European Communities*, Commission des communautés européennes, Bruxelles.

359 Document de réflexion SEC(96) 487 de la Commission européenne du 20 mars 1996 intitulé "La fiscalité dans l'Union européenne" à l'intention du Conseil ECOFIN informel. Voir également VAN ARENDONK H.M. (2008), "Fifty years of European co-operation and the tax policy of the European Commission", *A vision of taxes within and outside European borders. Festschrift in honor of Prof. Dr. F. Vanistendael*, Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, pp. 1 sqq. et références.

360 Conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale.

361 Le rapport du groupe "Code de conduite" (fiscalité des entreprises) du 23 novembre 1999 à l'intention du Conseil ECOFIN (rapport Primarolo, SN 4901/99) dressait une liste de 66 mesures fiscales dommageables.

362 À ce propos, veuillez consulter le site Internet du Conseil de l'Union européenne à l'adresse : <http://www.consilium.europa.eu/fr/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>.

Des modifications récentes ont été apportées à la directive mère-filiale pour combler ce vide juridique<sup>363</sup>. Dorénavant, lorsqu'une société mère perçoit des bénéfices distribués par l'une de ses filiales, les États membres doivent s'abstenir d'imposer ces bénéfices seulement lorsque ceux-ci ne sont pas déductibles de l'impôt de cette filiale<sup>364</sup>. Par conséquent, les États membres doivent imposer ces bénéfices tout en autorisant la filiale à les déduire du montant de son impôt<sup>365</sup>.

Sur cette même lancée, un autre amendement a été apporté, celui-ci rédigé en termes plus généraux<sup>366</sup> : les États membres ne peuvent plus accorder les avantages de la directive mère-filiale à "un montage ou à une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la présente directive, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents". À cette fin, "un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique"<sup>367</sup>.

### C. Directive de 2016 sur la lutte contre l'évasion fiscale

Dans le cadre du paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale (voir partie 4, section A ci-dessous), le Conseil de l'Union européenne a adopté la "directive sur la lutte contre l'évasion fiscale" en juillet 2016<sup>368</sup>.

Cette directive établit cinq mesures pour lutter contre l'évitement de l'impôt sur les sociétés à l'échelle internationale.

La première mesure consiste à définir une "règle de limitation des intérêts", dont l'objectif est de limiter les intérêts déductibles par le contribuable, au titre de l'exercice fiscal en cours, à hauteur de 30 pour cent de son résultat avant intérêts, impôts, dépréciation et amortissement (EBITDA)<sup>369</sup>. La deuxième mesure vise à imposer les transferts d'actifs vers d'autres États membres ou vers des pays tiers. Cette "imposition à la sortie" doit être calculée sur la base d'un montant égal à la valeur de marché des actifs transférés, diminué de la valeur fiscale desdits actifs<sup>370</sup>. La troisième mesure introduit, aux fins de l'impôt sur les sociétés, une "clause anti-abus générale" par laquelle les États membres doivent faire abstraction de tout "montage ou [toute] série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de la [législation fiscale applicable], n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents". À cette fin, "un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique lorsque ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique"<sup>371</sup>. Cette clause anti-abus concerne tous les aspects de l'impôt sur les sociétés observés dans la section B ci-dessus, dans le cadre de la directive mère-filiale. La quatrième mesure implique pour les États membres d'introduire des règles relatives aux "sociétés étrangères contrôlées" dans leur législation fiscale nationale (pour une explication sur le fonctionnement de ces règles, reportez-vous à la partie 2, section A ci-dessus)<sup>372</sup>. En vertu de ces règles, lorsqu'une SEC ne distribue ni ses revenus passifs ni ses revenus provenant de "montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal", les États membres doivent inclure l'un de ces revenus dans la base d'imposition de la société mère<sup>373</sup>. Les États membres choisissant d'inclure les revenus passifs non distribués doivent prévoir une exception, conformément à la jurisprudence de la CJUE évoquée dans la partie 2, section A ci-dessus : ces règles ne s'appliquent pas lorsque la société étrangère contrôlée exerce une activité économique substantielle au moyen de personnel, d'équipements, de biens et de locaux, corroborée par des faits et des circonstances pertinents, du moins lorsqu'elle est située dans

363 Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

364 Directive mère-filiale, article 4, paragraphe 1, dans sa version modifiée par la directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014.

365 *Ibid.*

366 Directive 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.

367 Directive mère-filiale, article 1, paragraphe 2, dans sa version modifiée par la directive 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015.

368 Directive 2016/1164 du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

369 Directive sur la lutte contre l'évasion fiscale, article 4.

370 *Ibid.*, article 5.

371 *Ibid.*, article 6.

372 *Ibid.*, articles 7 et 8.

373 *Ibid.*, article 7, paragraphe 2.

un pays faisant partie de l'EEE<sup>374</sup>. Enfin, la cinquième mesure vise les "dispositifs hybrides" et tend à garantir que ces dispositifs n'entraînent pas une double déduction (un exemple d'application de ce dispositif est illustré dans la section B ci-dessus, là où il est question de la directive mère-filiale)<sup>375</sup>.

## 4. INITIATIVES EN COURS AYANT UNE INCIDENCE SUR LE RÉGIME FISCAL APPLICABLE AUX SOCIÉTÉS BOÎTES AUX LETTRES

Dans cette partie, nous examinerons plusieurs initiatives qui devraient aboutir à des modifications du cadre réglementaire en vigueur applicable aux sociétés boîtes aux lettres : le paquet de l'UE sur la lutte contre l'évasion fiscale (voir section A ci-dessous), la suggestion de l'OCDE de fixer au cas par cas la résidence des sociétés qui se trouvent dans une situation de double résidence (voir section B ci-dessous), l'ACIS et la relance de l'ACCIS (voir section C ci-dessous), l'élargissement du champ d'application du système d'échange automatique d'informations (voir section D ci-dessous) et la consultation publique en cours de la Commission sur l'introduction d'un "plus grand nombre de mesures de dissuasion efficaces" dans le cadre des opérations facilitant l'évasion fiscale et l'évitement fiscal (voir section E ci-dessous).

### A. Paquet de l'UE sur la lutte contre l'évasion fiscale

En 2013, l'OCDE a lancé l'initiative BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), dont l'objectif est de proposer des solutions pour la réduction des opportunités de planification fiscale à l'échelle nationale et internationale, lesquelles existent en raison de l'absence de coordination entre les régimes fiscaux des différents États membres. En 2015, des recommandations formulées autour de 15 actions ont été publiées en réponse à cette initiative. Ces actions sont actuellement en phase de mise en œuvre dans les pays de l'OCDE et même dans certains autres pays<sup>376</sup>.

À l'occasion de la mise en œuvre du paquet BEPS au sein de l'UE et du lancement de ses propres initiatives antérieures<sup>377</sup>, la Commission a proposé un "paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale" prévoyant à la fois des mesures internes et des actions communes pour faire face aux "menaces extérieures d'érosion de la base d'imposition"<sup>378</sup>.

Ce paquet de mesures comprenait les initiatives suivantes :

- I. une proposition de directive sur la lutte contre l'évasion fiscale, dont une version modifiée a été adoptée en juillet 2016<sup>379</sup> ;
- II. une recommandation sur les questions relatives aux conventions fiscales<sup>380</sup> ;
- III. une communication sur une stratégie extérieure pour assurer une imposition effective<sup>381</sup> ;
- IV. une proposition de directive mettant en œuvre la déclaration pays par pays, adoptée en mai 2016<sup>382</sup>.

374 *Ibid.*

375 *Ibid.*, article 9.

376 Pour consulter ces rapports en ligne, rendez-vous sur le site de l'OCDE à l'adresse : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps-rapports-finiaux-2015.htm>.

377 Communication Com(2012) 722 de la Commission au Parlement européen et au Conseil du 6 décembre 2012, "Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales" ; recommandation 2012/771/UE du 6 décembre 2012 relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal ; recommandation 2012/772/UE du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive.

378 Voir la communication Com(2016) 23 de la Commission du 28 janvier 2016, "Paquet de mesures contre l'évasion fiscale : prochaines étapes pour assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale dans l'Union européenne".

379 Directive 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur.

380 Recommandation 2016/136 de la Commission du 28 janvier 2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales.

381 Communication Com(2016) 24 de la Commission au Parlement européen et au Conseil du 28 janvier 2016 sur une stratégie extérieure pour une imposition effective.

382 Directive 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

Dans cette section, nous examinerons les deuxième et troisième mesures de ce paquet, la première ayant déjà fait l'objet d'une analyse (voir partie 3, section C). La quatrième mesure sera quant à elle abordée dans la section D ci-dessous.

## I. Recommandation sur les questions relatives aux conventions fiscales

La recommandation sur les questions relatives aux conventions fiscales s'intéresse à la mise en œuvre des actions du paquet BEPS pour la lutte contre l'utilisation abusive des conventions fiscales dans les États membres, notamment l'Action 6 empêchant l'octroi des avantages des conventions fiscales lorsqu'il est inapproprié d'accorder ces avantages<sup>383</sup> et l'Action 7 empêchant les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable<sup>384</sup>.

Le rapport BEPS sur l'Action 7 vise entre autres le "fractionnement" des contrats de construction permettant de rester sous le seuil des douze mois mentionné dans la partie 1, section A, sous-section ii, lorsque le dépassement de ce seuil entraînerait l'attribution du statut d'établissement stable à la société située dans l'État où le projet de construction est en cours.

Pour souligner ce problème, le rapport suggère de prendre en compte l'exemple énoncé dans les Commentaires de l'OCDE :

"RCO est une société résidente de l'État R. Elle a emporté un appel d'offres pour la construction d'une centrale électrique pour SCO, une société indépendante résidente de l'État S. La durée prévue de ce projet de construction est de 22 mois. Pendant la négociation du contrat, le projet est scindé en deux contrats distincts d'une durée de 11 mois chacun. Le premier contrat est conclu avec RCO et le second avec SUBCO, une filiale récemment constituée dont RCO possède toutes les actions et qui est résidente de l'État R. Sur demande de SCO, qui voulait s'assurer que RCO serait contractuellement responsable de l'exécution des deux contrats, les accords contractuels sont tels que RCO est conjointement et solidairement responsable avec SUBCO pour l'exécution des obligations contractuelles de SUBCO au titre du contrat SUBCO-SCO"<sup>385</sup>.

Pour endiguer ces mesures de fractionnement des contrats, le rapport BEPS sur l'Action 6 suggère l'inclusion dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE d'une règle relative au "critère de l'objet principal"<sup>386</sup>. Par souci de compatibilité avec la jurisprudence de la CJUE<sup>387</sup>, la Commission recommande aux États membres d'adopter la règle suivante dans leurs conventions fiscales bilatérales :

"Nonobstant les autres dispositions de la présente convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de capital si l'on peut raisonnablement conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que ce montage ou cette transaction correspond à une activité économique authentique ou que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente convention"<sup>388</sup>.

## II. Communication sur la stratégie extérieure pour assurer une imposition effective

La Commission suggère d'adopter une approche commune portant sur les pays tiers qui ne respectent pas les normes de bonne gouvernance dans le domaine fiscal (tels que les paradis fiscaux), pour parvenir à un système commun de l'Union pour l'évaluation, l'examen et le recensement de ces pays tiers<sup>389</sup>. Les États membres ont d'ores et déjà établi des listes nationales des divers paradis fiscaux. Cependant, la Commission souhaiterait

383 OCDE, *Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas, Action 6*, Rapport final 2015, OECD Publishing, Paris.

384 OCDE, *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 – Rapport final 2015*, OECD Publishing, Paris.

385 Rapport BEPS sur l'Action 7, paragraphes 16 et 17, p. 39. Voir également le rapport BEPS sur l'Action 6, paragraphes 20 et 21, p. 81.

386 OCDE, *Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas, Action 6 : Livrable 2014*, OECD Publishing, Paris, paragraphe 17, p. 71.

387 Recommandation 2016/136 de la Commission du 28 janvier 2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales, points 6 et 7 du préambule.

388 *Ibid.*, section 2 intitulée "Clause anti-abus générale fondée sur le critère de l'objet principal" (passage adapté par la Commission indiqué en gras et en italiques).

389 Pour en savoir plus sur le processus présenté de manière synthétique ci-dessous, veuillez consulter la communication Com(2016) 24 de la Commission au Parlement européen et au Conseil du 28 janvier 2016 sur une stratégie extérieure pour une imposition effective, pp. 11 sqq.

créer une liste uniforme de contre-mesures applicables par tous les États membres à l'encontre de ces pays tiers, telles que des retenues à la source, la non-déductibilité des coûts pour les opérations faisant intervenir des juridictions inscrites sur une liste, etc.

Pour y parvenir, la Commission propose d'instaurer un processus en trois phases.

Dans un premier temps, la Commission souhaite recenser les pays tiers qui devraient être examinés en priorité par l'Union, à partir d'une approche fondée sur un "tableau de bord", c'est-à-dire une gamme d'indicateurs sur des aspects tels que les liens économiques avec l'Union, le niveau d'activité financière et les facteurs institutionnels et juridiques. Ce "tableau de bord" a été publié en septembre 2016<sup>390</sup>.

À l'étape suivante, qui vient d'être entamée, les États membres déterminent, sur la base du tableau de bord, les pays devant faire l'objet d'une évaluation.

Enfin, au cours de la dernière étape, les États membres décident d'inscrire ou non le pays concerné sur une liste commune de l'Union des juridictions fiscales problématiques.

## B. Suspension de l'application systématique dans les conventions fiscales bilatérales du critère de départage permettant de déterminer la résidence (rapport BEPS sur l'Action 6)

Dans le cas où une société se trouverait dans une situation de double résidence, le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE prévoit un critère de départage, en vertu duquel ladite société est considérée comme un résident du lieu où son siège de direction effective est situé. Une version optionnelle de cette règle est indiquée dans les Commentaires de l'OCDE, laquelle autorise à déterminer au cas par cas le lieu de résidence des sociétés qui, aux fins d'une convention fiscale, se trouvent en pareille situation.

Le rapport BEPS sur l'Action 6 explique que, au moment de l'introduction de cette règle de substitution dans les Commentaires de l'OCDE en 2008, beaucoup de pays ont estimé que les cas dans lesquels une société a la double résidence recouvrent souvent des mécanismes d'évasion fiscale. C'est pourquoi le rapport suggère de remplacer la règle actuelle sur l'utilisation systématique du critère de départage, tel que défini dans le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, par la règle de substitution suivante :

"Les autorités compétentes des États contractants s'efforcent de déterminer d'un commun accord l'État duquel cette personne est réputée être un résident aux fins de la Convention, eu égard au lieu où se situe son siège de direction effective, au lieu où elle a été constituée en société ou en toute autre forme juridique et à tout autre facteur pertinent. En l'absence d'un tel accord entre les États contractants, la personne ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations prévus par la Convention sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes des États contractants".

## C. L'ACIS et la relance de l'ACCIS

Avant le lancement en 2016 du paquet sur la lutte contre l'évasion fiscale, la Commission a publié, le 17 juin 2015<sup>391</sup>, une communication relative à un éventuel accord sur une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés (ACIS) et à la relance de l'assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), qui avait déjà fait l'objet d'une proposition en 2011<sup>392</sup>, visant à rendre cette dernière obligatoire pour les groupes multinationaux. Le 25 octobre 2016 marque la publication de ces deux propositions<sup>393</sup> et, par là même, l'harmonisation des règles anti-abus<sup>394</sup>.

390 Ce "tableau de bord" est disponible sur le site Internet de la Commission à l'adresse : [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2016-09-15\\_scoreboard-indicators.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09-15_scoreboard-indicators.pdf).

391 Communication Com(2015) 302 de la Commission au Parlement européen et au Conseil du 17 juin 2015 intitulée "Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires".

392 Proposition de directive du Conseil du 16 mars 2011 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés, Com(2011) 121.

393 Proposition de directive du Conseil du 25 octobre 2016 concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés, Com(2016) 685 ; proposition de directive du Conseil du 25 octobre 2016 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), Com(2016) 683.

394 Voir chapitre IX de la proposition de directive ACIS et chapitre X de la proposition de directive ACCIS.

L'ACCIS constituerait une solution de remplacement aux principes en matière de prix de transfert actuellement en vigueur dans l'UE. Ce projet d'assiette commune se présente sous la forme d'un "système de répartition selon une formule préétablie", à savoir une méthode consistant à "répartir les bénéfices globaux d'un groupe multinational sur une base consolidée entre les entreprises associées localisées dans différents pays au moyen d'une formule prédéterminée"<sup>395</sup>. Le fonctionnement de ce système repose sur la mise en commun, dans le cadre de l'ACIS, des résultats fiscaux de toutes les entreprises du groupe, suivie d'un calcul de la part imposable pour chacune d'entre elles, selon une formule de répartition de l'assiette imposable consolidée s'appuyant sur trois facteurs : le chiffre d'affaires, la main-d'œuvre et les immobilisations<sup>396</sup>.

## D. Élargissement du champ d'application du système d'échange automatique d'informations

Plusieurs initiatives ont été lancées afin d'améliorer l'échange d'informations relatives à la fiscalité entre les États membres, susceptibles de contribuer à l'identification des sociétés boîtes aux lettres.

### I. Intégration des décisions fiscales transfrontalières et des accords préalables en matière de prix de transfert

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, le champ d'application du système d'échange automatique d'informations touchera les décisions fiscales anticipatives transfrontalières et les accords préalables en matière de prix de transfert<sup>397</sup>. En outre, un répertoire central sécurisé sera mis en place pour l'enregistrement des informations. À partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018, il sera mis à disposition de l'ensemble des États membres et, dans une certaine mesure, de la Commission<sup>398</sup>.

### II. Intégration des déclarations pays par pays

En vertu des recommandations de l'OCDE émises dans le cadre du projet BEPS, les groupes multinationaux sont tenus de mettre les trois documents suivants à la disposition des autorités fiscales : un *fichier principal*, accessible par toutes les administrations fiscales des pays concernés, et présentant "des informations générales concernant leurs activités et leur politique de prix de transfert à l'échelle mondiale", un *fichier local* spécifique à chaque pays et une *déclaration pays par pays* à déposer chaque année auprès des autorités fiscales<sup>399</sup>.

Cette obligation de dépôt a fait l'objet d'une directive de l'UE, promulguée le 25 mai 2016<sup>400</sup>, par laquelle, à compter de l'exercice fiscal 2016, les entités mères ultimes de grands groupes d'entreprises multinationales, à savoir les groupes réalisant un chiffre d'affaires total consolidé supérieur à 750 millions d'euros, doivent déposer ladite déclaration dans leur pays de résidence fiscale<sup>401</sup>. Les autorités fiscales du pays concerné procèdent ensuite à la diffusion automatique de la déclaration auprès des États membres dans lesquels l'une des "entités constitutives" de ce groupe est soit résidente à des fins fiscales, soit imposée au titre des activités exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable<sup>402</sup>.

Les informations divulguées sont répertoriées pays par pays et comprennent la nature des activités, le nombre d'employés, le chiffre d'affaires net (parties liées comprises), le bénéfice réalisé avant impôts, le montant de l'impôt sur les bénéfices dû au titre de l'exercice fiscal en cours, les paiements effectués auprès du Trésor public au cours de cet exercice fiscal, les bénéfices non distribués, le capital social, ainsi que les actifs corporels, hors trésorerie et équivalents de trésorerie. Ces informations englobent également une liste de chacune des entités constitutives du groupe par juridiction fiscale de résidence et par juridiction fiscale de constitution si

395 Voir OCDE (2010), *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*.

396 Pour en savoir plus sur la formule de répartition, veuillez consulter le chapitre VIII de la proposition de directive concernant l'ACCIS.

397 Directive 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

398 *Ibid.*

399 OCDE (2015), *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 – Rapport final 2015*, OECD Publishing, Paris, paragraphes 4-6, p. 9.

400 Directive 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal.

401 *Ibid.*, article 1, paragraphe 2 et annexe (nouvel article 8 bis bis, paragraphe 1 et annexe III de la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal).

402 *Ibid.*, article 1, paragraphe 2 (nouvel article 8 bis bis, paragraphe 2 de la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal).

elle diffère de la juridiction fiscale de résidence, ainsi que la nature de la (des) principale(s) activité(s) exercée(s) par l'entité constitutive dans la juridiction fiscale concernée<sup>403</sup>.

Enfin, reste la question d'une éventuelle disponibilité de ces informations auprès du public. Le débat a en effet été ouvert et la Commission a proposé<sup>404</sup> à ce sujet de mettre les déclarations en libre accès sur les sites Internet des entreprises, mais certains États membres semblent réticents à cette proposition<sup>405</sup>.

### III. Vers une intégration des informations sur la propriété effective ?

La Commission a déclaré, dans une communication du 5 juillet 2016, qu'il existe de "bonnes raisons" d'élargir le champ d'application du système d'échange d'informations automatique pour y inclure les bénéficiaires effectifs finaux d'entreprises et de fiducies<sup>406</sup>. Elle a par la même occasion formulé une nouvelle proposition de directive visant à garantir l'échange de ces informations sur demande d'un État membre à un autre<sup>407</sup>.

L'obligation d'obtenir des informations sur les bénéficiaires effectifs figure déjà dans la réglementation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux. La quatrième directive en la matière, qui doit prendre effet au plus tard le 26 juin 2017, impose aux États membres de veiller à ce que les entités juridiques constituées sur leur territoire recueillent et conservent des informations adéquates, exactes et actuelles sur leurs bénéficiaires effectifs, y compris des précisions sur les intérêts effectifs détenus<sup>408</sup>; que les informations soient conservées dans un registre central dans chaque État membre, par exemple un registre du commerce, un registre des sociétés ou un registre public<sup>409</sup>; et que les informations sur les bénéficiaires effectifs soient accessibles dans tous les cas à toute personne ou organisation capable de démontrer un intérêt légitime<sup>410</sup>.

Outre ces mesures fiscales, la Commission a présenté une proposition destinée à modifier un certain nombre de directives en vigueur, ceci afin de laisser libre accès à une partie des informations relatives aux bénéficiaires effectifs<sup>411</sup>.

### E. Consultation publique en cours de la Commission européenne sur l'introduction d'un "plus grand nombre de mesures de dissuasion efficaces" dans le cadre des opérations facilitant l'évasion fiscale et l'évitement fiscal

Le 10 novembre 2016, la Commission a lancé une consultation publique visant à "recueillir des avis sur la question de savoir si une action de l'UE est nécessaire afin d'introduire un plus grand nombre de mesures de dissuasion efficaces pour les intermédiaires [et contribuables] impliqués dans des opérations facilitant l'évasion fiscale et l'évitement fiscal ainsi que d'examiner, au cas où une telle action était nécessaire, la manière dont elle devrait être conçue"<sup>412</sup>.

Selon la Commission, il semble "tout à fait opportun" d'introduire des mesures en la matière ayant pour principaux objectifs d'aider les autorités compétentes à identifier les dispositifs d'optimisation fiscale agressifs et à y mettre un terme le plus tôt possible, ainsi que d'agir comme élément dissuasif sur ceux qui encouragent la planification fiscale agressive, entre autres<sup>413</sup>.

Cette consultation reste ouverte jusqu'au 16 février 2017<sup>414</sup>.

403 *Ibid.* (nouvel article 8 bis bis, paragraphe 3 de la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal).

404 Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil du 12 avril 2016 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices, Com(2016) 198.

405 Voir SOONG JOHNSTON S. (2016), "G-20 officials warn against public country-by-country reporting", *Tax Notes International*, pp. 383-384. Cette publication porte sur l'opposition du ministre allemand des Finances.

406 Communication Com(2016) 451 de la Commission au Parlement européen et au Conseil du 5 juillet 2016 sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

407 Proposition de directive du Conseil du 5 juillet 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux, Com(2016) 452.

408 Quatrième directive relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, article 30, paragraphe 1.

409 *Ibid.*, article 30, paragraphe 3.

410 *Ibid.*, article 30, paragraphe 5.

411 Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil du 5 juillet 2016 modifiant la directive 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme et la directive 2009/101/CE, Com(2016) 450.

412 Consultation publique, ouverte le 10 novembre 2016, sur les mesures destinées à dissuader les conseillers et intermédiaires de proposer des dispositifs d'optimisation fiscale potentiellement agressifs, disponible sur le site Internet de la Commission à l'adresse : <https://ec.europa.eu/eusurvey/runner/intermediariestaxplanning>.

413 Communication Com(2016) 451 de la Commission au Parlement européen et au Conseil du 5 juillet 2016 sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

414 Communiqué de presse du 10 novembre 2016 intitulé "La Commission recueille des avis sur les futures règles visant à dissuader ceux qui encouragent le recours à des mécanismes de planification fiscale agressive", IP/16/3618.

## CHAPITRE 2. ANALYSE DES ÉTUDES DE CAS

En nous appuyant sur le rapport du SOMO, nous examinerons, dans l'ordre, l'étude de cas portant sur l'industrie de la viande (voir partie 1 ci-dessous), celle sur le secteur du transport (voir partie 2 ci-dessous), celle sur l'industrie du bâtiment (voir partie 3 ci-dessous) et celle sur l'industrie manufacturière (voir partie 4 ci-dessous). Nous nous intéresserons à une cinquième étude de cas : les sociétés boîtes aux lettres qui choisissent de ne pas s'acquitter de leurs obligations fiscales (voir partie 5 ci-dessous).

Comme nous l'avons indiqué dans le chapitre I, notre rapport ne cherche pas à déterminer si les hypothèses factuelles formulées par le SOMO qui sous-tendent ces études de cas sont validées par les situations réelles sur lesquelles celles-ci sont basées, ni à préjuger de quelque façon que ce soit de l'aboutissement des procédures judiciaires subséquentes.

Notre analyse de ces études de cas a été conduite sous l'angle des dispositions du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et des Commentaires actuels qui le complètent (pour en savoir plus sur les similarités entre le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE et les conventions fiscales bilatérales en vigueur entre les divers États membres cités dans le rapport du SOMO, voir chapitre I, partie 1).

### 1. ÉTUDE DE CAS PORTANT SUR L'INDUSTRIE DE LA VIANDE

#### A. Exposé synthétique des faits<sup>415</sup>

La société A, une entreprise du secteur de la viande, est située dans l'État A. Cette société signe un contrat de prestation de services avec la société B, constituée quant à elle dans l'État B, un pays à revenu plus faible. Ce contrat fixe le prix du produit final (p. ex. X euros par porc abattu) et les délais de production. La qualité du produit final, ainsi que le choix des outils, de la main-d'œuvre et de la méthode de production relèvent de la responsabilité de la société B. Pour la transformation de la viande, la société B fait appel aux usines spécialisées de la société A.

Selon le contrat, la société A n'exerce aucune autorité directe sur les salariés de la société B. Or, ces derniers ont signalé avoir reçu des ordres directs, voire des sanctions, de la part des employés de la société A. Les salariés de la société B sont détachés dans les usines de transformation de la société A dans le cadre de cette prestation de services. La société B propose des logements en location à ses salariés détachés en majorant les loyers.

Ces salariés séjournent dans l'État A pendant plusieurs années. Cependant, au bout de six mois, l'ensemble des activités de la société B est transféré vers la société B', également établie dans l'État B (ses actionnaires sont globalement les mêmes).

La société A est un assujetti à la TVA.

---

<sup>415</sup> Voir le rapport du SOMO, pp. 20 sqq.

## B. Analyse

### I. La société B est-elle imposable dans l'État A ?

Tout d'abord, la société B est imposable dans l'État A sur les loyers de ses salariés, car les revenus tirés de biens immobiliers sont imposables dans l'État où se trouvent ces biens (voir chapitre I, partie 1, section A, sous-section iii ci-dessus).

En outre, la société B peut être réputée posséder un établissement stable dans l'État A, c'est-à-dire "une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle la société B exerce tout ou partie de son activité". Les bénéfices imputables à cet établissement stable, à savoir les bénéfices tirés directement de l'abattage des porcs effectué dans les usines de l'État A, sont donc imposables dans ce même État.

La société B peut affirmer que ces usines ne constituent pas "une installation fixe d'affaires", car, d'une part, ces dernières ne sont pas "fixes", si l'on en croit le transfert d'activités de la société B vers la société B' effectué au bout de six mois, et, d'autre part, la société B ne dispose d'aucun droit d'accès juridique *formel* aux locaux de la société A. Ces arguments paraîtront peu convaincants pour les raisons suivantes.

En vertu des Commentaires de l'OCDE, l'existence d'un établissement stable est avérée uniquement si l'installation d'affaires ne revêt pas un caractère purement temporaire et, par ailleurs, "l'expérience montre que l'on n'a pas normalement conclu à l'existence d'un établissement stable lorsque l'activité avait été exercée dans un pays par l'intermédiaire d'une installation d'affaires tenue depuis moins de six mois"<sup>416</sup>. Néanmoins, dans le cas présent, cette installation d'affaires est stable à nos yeux, et ce, en dépit d'un quelconque transfert périodique d'"activités". En outre, la période de six mois dont il est fait mention dans les Commentaires de l'OCDE n'est suggérée qu'à titre indicatif, sauf dans le cas des "activités constituant une entreprise qui a été menée exclusivement dans le pays considéré"<sup>417</sup>.

Pour ce qui est du second argument, le contrat de service octroie à la société B un droit d'exploitation "*implicite*" des usines de la société A. En effet, la société B est considérée comme disposant nécessairement d'un droit d'accès à ces usines, puisque le contrat présuppose que ces dernières constituent le lieu de prestation des services de la société B<sup>418</sup>.

De plus, les Commentaires de l'OCDE prévoient ce qui suit :

"Il importe peu que l'entreprise soit ou non propriétaire ou locataire du local, du matériel ou de l'installation ou qu'elle l'ait d'une autre manière à sa disposition. [...] L'installation d'affaires peut aussi se trouver dans les locaux d'une autre entreprise. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'entreprise étrangère dispose en permanence de certains locaux ou d'une partie des locaux appartenant à l'autre entreprise. [...] L'entreprise n'a pas l'obligation de détenir un droit juridique formel sur cette installation"<sup>419</sup>.

### II. Les salariés de la société B sont-ils imposables dans l'État A ?

Les salariés de la société B semblent être imposables dans l'État A si, durant toute période de douze mois, ils y travaillent plus de 183 jours.

En outre, ce seuil n'est pas pris en compte si la charge des rémunérations est supportée par l'établissement stable de la société B situé dans l'État A, en admettant que la société B dispose bien d'un tel établissement, ce que l'on peut soutenir assez aisément dans le cas présent. Ainsi, même les salariés séjournant moins de 183 jours dans l'État A sont susceptibles d'y être imposables.

<sup>416</sup> *Ibid.*

<sup>417</sup> *Ibid.*

<sup>418</sup> Voir SASSEVILLE J. et SKAAR A. (2009), "Is there a permanent establishment? General report", *Cahiers de droit fiscal international*, volume 94a, Sdu Uitgevers, La Haye, pp. 17 sqq., notamment les pages 36 et 37 qui portent sur une affaire traitée en 1993 par la Cour fédérale allemande des finances (BFH, 3 février 1993). À propos de cette affaire, voir également ECKL P. (2009), "Is there a permanent establishment? German report", *Cahiers de droit fiscal international*, volume 94a, Sdu Uitgevers, La Haye, pp. 317 sqq., notamment les pages 323 à 325. L'auteur fait état d'un jugement rendu en 1992 par le palais de justice de Düsseldorf, énonçant qu'un sous-traitant exerçant son activité dans un abattoir allemand ne dispose pas pour autant d'un établissement stable en Allemagne (FG Düsseldorf, 24 juin 1992). Elle ajoute cependant que "les décisions plus récentes mettent en évidence une meilleure compréhension", comme le démontre notamment la décision prononcée en 1993.

<sup>419</sup>

### III. Les services proposés sont-ils assujettis à la TVA dans l'État A ?

Les services sont proposés à la société A, un assujetti à la TVA agissant dans le cadre d'une activité exercée dans l'État A. Ils sont donc soumis à la TVA dans l'État en question (voir chapitre I, partie 1, section C ci-dessus).

## 2. ÉTUDE DE CAS PORTANT SUR LE SECTEUR DU TRANSPORT

### A. Exposé synthétique des faits<sup>420</sup>

La société A, un acteur de l'industrie du transport, est située dans l'État A.

Elle sous-traite une partie de son parc de véhicules à la société B, une société affiliée constituée dans l'État B, un pays à revenu plus faible.

Cette dernière ne dispose d'aucun local dans l'État B.

Le parc de véhicules sous-traité se situe dans l'État A.

La signature des contrats des chauffeurs routiers de la société B a lieu dans l'État A. Ceux-ci sont représentés par un des cadres supérieurs de la société A et les responsables de la planification de leurs opérations sont également dans l'État A. Par ailleurs, les chauffeurs routiers doivent ouvrir un compte bancaire aux Pays-Bas pour percevoir leur salaire.

Les véhicules de la société B sont stationnés sur le parking de la société A.

La société A est un assujetti à la TVA.

### B. Analyse

#### I. La société B est-elle imposable dans l'État A ?

En général, on considère que le transport et la livraison de marchandises ne constituent pas en tant que tels des activités relevant d'un établissement stable<sup>421</sup>. À ce sujet, les Commentaires de l'OCDE prévoient ce qui suit :

"une entreprise de transports routiers [...] pendant plusieurs années [...] utilise quotidiennement un dock de livraison à l'entrepôt d'un client afin de livrer des produits achetés par ce client. Dans ce cas, la présence en cet endroit de l'entreprise de transports routiers est si limitée que cet emplacement ne saurait être considéré comme étant à sa disposition de façon à constituer un établissement stable de cette entreprise"<sup>422</sup>.

L'étude de cas présente deux ensembles de circonstances spécifiques en raison desquels la société B pourrait toutefois être réputée disposer d'un établissement stable dans l'État A.

- Si le siège de direction de la société B ne se situe pas dans l'État A, on considère toutefois que cette société possède au moins un siège de direction dans l'État A (puisque la signature des contrats et la supervision des salariés sont effectuées depuis cet État).

420 Voir le rapport du SOMO, pp. 33 sqq.

421 La situation contraire est illustrée dans VAN RAAD K. (2011), "New sources of tax revenue for transit countries: can a (rail) road qualify as a permanent establishment?", *Tax Polymath: A life in International Taxation*, IBFD, pp. 125-130.

422 Commentaires de l'OCDE sur l'article 5, paragraphe 4.4.

- L'utilisation du parking de la société A pour le stationnement des véhicules va plus loin que la simple utilisation d'un dock de livraison. C'est pourquoi, en vertu de la jurisprudence de certaines juridictions nationales, ce parking pourrait constituer un établissement stable de la société B<sup>423</sup>.

Dans ces circonstances, les bénéfices imputables à l'établissement stable seraient imposables dans l'État A.

## **II. Les salariés de la société B sont-ils imposables dans l'État A ?**

Les salariés de la société B sont imposables dans l'État A si, durant toute période de douze mois, ils y travaillent plus de 183 jours.

En outre, ce seuil n'est pas pris en compte si la charge des rémunérations est supportée par l'établissement stable de la société B situé dans l'État A, en admettant que la société B dispose bien d'un tel établissement, ce que l'on peut soutenir assez aisément dans le cas présent. Ainsi, même les salariés séjournant moins de 183 jours dans l'État A sont susceptibles d'y être imposables.

## **III. Les services proposés sont-ils assujettis à la TVA dans l'État A ?**

Les services sont proposés à la société A, un assujetti à la TVA agissant dans le cadre d'une activité exercée dans l'État A. Ils sont donc soumis à la TVA dans l'État en question (voir chapitre I, partie 1, section C ci-dessus).

# **3. ÉTUDE DE CAS PORTANT SUR L'INDUSTRIE DU BÂTIMENT**

## **A. Exposé synthétique des faits<sup>424</sup>**

La société B, un acteur de l'industrie du bâtiment, est située dans l'État B. La substance de la société B dans l'État B se résume à une pièce équipée d'un ordinateur, située dans un bureau que la société, en plus de son numéro de téléphone, partage avec un autre locataire. D'autres entreprises sont basées à cette même adresse, mais leurs activités n'ont pas de rapport avec le secteur du bâtiment.

Tous les clients de la société B sont des entreprises assujetties à la TVA dans l'État A, un pays à revenu plus élevé, qui sous-traient à la société B des projets de construction dans l'État A.

La durée précise des opérations n'est pas clairement définie.

En vertu de la législation fiscale nationale de l'État A, toute société constituée sur le territoire de l'État A est un résident de cet État, indépendamment du lieu où est situé son siège de direction effective (ce principe est expliqué au chapitre I, partie 1, section A, sous-section i).

423 Voir JUNIUS M., MISCHO P., PRUSSEN Y. (2009), "Is there a permanent establishment? Luxembourg report", *Cahiers de droit fiscal international*, volume 94a, Sdu Uitgevers, La Haye, p. 443. Cette publication concerne un arrêt, rendu le 8 avril 1981 par le Conseil d'État du Luxembourg et relatif à une entreprise de transport maritime, énonçant que les quais de débarquement situés au Luxembourg pouvaient être constitutifs d'un établissement stable luxembourgeois. Voir également MESSAGE N. et MILHAC É. "Is there a permanent establishment? France report", *ibid.*, p. 302. Cette publication concerne un arrêt, rendu le 19 octobre 1992 par le Conseil d'État français et relatif à une société implantée au Royaume-Uni possédant trois péniches utilisées par ses salariés en France pour des excursions en rivières, énonçant que cette société a donc un établissement stable en France.

424 Voir le rapport du SOMO, pp. 44 sqq.

## B. Analyse

### I. La société B est-elle imposable dans l'État A ?

La société B n'est pas un résident de l'État A du point de vue fiscal, puisqu'elle a été constituée ailleurs.

Cependant, la société B pourrait avoir un établissement stable dans l'État A. En effet, un chantier de construction ou de montage constitue un établissement stable matériel si la durée de ce chantier dépasse douze mois (voir chapitre I, partie 1, section A, sous-section ii). Si tel est le cas, les bénéfices imputables à l'établissement stable de la société B seraient imposables dans l'État A.

### II. Les salariés de la société B sont-ils imposables dans l'État A ?

Si la société B dispose d'un établissement stable dans l'État A, ses salariés sont imposables dans cet État (voir chapitre I, partie 1, section B).

Si le chantier ne dure pas plus de douze mois, la société B ne dispose pas d'un établissement stable dans l'État A. Pour autant, ses salariés demeurent imposables dans l'État A s'ils y travaillent pendant plus de 183 jours. Ainsi, en vertu de la législation fiscale de l'État A, la société B peut se voir dans l'obligation d'effectuer son immatriculation auprès des autorités fiscales de l'État A et donc de procéder à une retenue à la source sur les salaires qu'elle verse à ses employés (voir chapitre I, partie 1, section B).

### III. Les services proposés sont-ils assujettis à la TVA dans l'État A ?

Les services sont proposés à des entreprises assujetties à la TVA, agissant dans le cadre d'une activité exercée dans l'État A. Ils sont donc soumis à la TVA dans l'État en question (voir chapitre I, partie 1, section C).

## 4. ÉTUDE DE CAS PORTANT SUR L'INDUSTRIE MANUFACTURIÈRE

### I. Exposé synthétique des faits<sup>425</sup>

Une société holding faisant partie d'un groupe d'entreprises est constituée dans l'État A, mais son siège de direction effective est situé dans l'État B. Selon le groupe, ce contraste se justifie au regard de la législation sur les sociétés de l'État A (celle-ci permet d'obtenir la structure organisationnelle escomptée).

Cette société holding est un résident fiscal à la fois de l'État A et de l'État B, conformément à leur législation fiscale respective. En effet, dans les deux cas, le lieu de constitution ou l'endroit où se situe le siège de direction effective d'une société permet d'en définir la résidence fiscale.

Cependant, en vertu de la convention fiscale bilatérale entre l'État A et l'État B, la société holding est considérée comme un résident fiscal uniquement de l'État B. La convention permet en effet aux autorités compétentes de fixer au cas par cas et par commun accord la résidence fiscale des sociétés qui se trouvent dans une situation de double résidence dans ces deux États. En l'occurrence, le lieu où se trouve le siège de direction effective étant le critère prépondérant, les autorités fiscales des deux États ont tranché que la société holding est un résident fiscal de l'État B uniquement.

Le groupe comprend une autre entreprise, à savoir un prêteur de fonds affectés à ce même groupe résidant dans l'État C. Grâce à une décision fiscale confidentielle prise par les autorités compétentes de l'État C, cette société financière intra-groupe profite d'un régime d'imposition favorable.

<sup>425</sup> Voir le rapport du SOMO, pp. 52 sqq.

## **II. Analyse**

Si l'on se réfère aux Commentaires de l'OCDE, les cas dans lesquels une société a la double résidence peuvent recouvrir des mécanismes d'évasion fiscale (voir chapitre I, partie 4, section B). Cependant, dans la situation présente, rien n'indique l'existence d'un tel mécanisme. Dans le cas contraire, les autorités fiscales des États A et B n'auraient vraisemblablement pas convenu d'un accord sur la résidence fiscale de la société holding.

En ce qui concerne la société financière intra-groupe, la législation fiscale nationale ne condamne pas en tant que tels les avantages fiscaux dont jouit cette société prêteuse, étant donné que ceux-ci sont le fruit d'une décision fiscale des autorités compétentes. Néanmoins, il est possible que cette décision prévoie d'accorder une aide d'État illégale, auquel cas un recouvrement pourrait être exigé (voir chapitre I, partie 3, section A).

## **5. ÉTUDE DE CAS SUR LES SOCIÉTÉS QUI CHOISISSENT DE NE PAS S'ACQUITTER DE LEURS OBLIGATIONS FISCALES**

Le rapport du SOMO met également en avant l'exemple des sociétés qui, bien qu'étant parfois constituées dans l'État où elles exercent leurs activités, choisissent de ne pas s'acquitter de leurs obligations fiscales. Elles ne paient ni l'impôt sur les sociétés ni la TVA, et elles ne procèdent à aucune retenue à la source sur les salaires versés. Certaines d'entre elles perçoivent la TVA et l'impôt à la source pour le compte de l'État, mais les sommes collectées sont détournées par les promoteurs. Lorsque les autorités fiscales se rendent compte de la supercherie, les promoteurs prennent la fuite et montent une nouvelle société boîte aux lettres, perpétuant ainsi ce cycle frauduleux.

Ce comportement est manifestement illégal et passible de poursuites pénales.

# CHAPITRE 3. NOS RECOMMANDATIONS POUR LA CES

Dans un premier temps, nous présenterons des recommandations d'ordre général dont la portée s'étend au-delà du champ de la législation fiscale (voir partie 1 ci-dessous), puis nous émettrons des recommandations sur les questions fiscales spécifiques soulevées par chacune des études de cas observées (voir partie 2 ci-dessous).

## 1. RECOMMANDATIONS GÉNÉRALES

### A. Détachement de travailleurs

1. L'adoption d'un régime social et fiscal commun à l'Union européenne et relatif à la répartition des limites juridictionnelles entre l'État où se situe l'entreprise d'envoi ("l'État de constitution" de la société) et l'État dans lequel les salariés sont détachés ("l'État où l'activité est exercée") permettrait de simplifier le système actuellement en application et d'accroître la sécurité juridique.
2. La législation fiscale pourrait être une source d'inspiration pour ce projet, le cas échéant (voir chapitre I, partie 1, section B).
  - En vertu de l'article 15 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE, les salariés détachés sont placés sous la juridiction de l'État où l'activité est exercée (i) soit dès le jour de leur arrivée sur le territoire (règle générale), (ii) soit après 183 jours de présence durant toute période de douze mois, s'ils sont embauchés par un employeur qui n'est pas un résident de cet État ou qui n'y dispose d'aucun établissement stable (exception).
  - Des dispositions supplémentaires peuvent être appliquées afin de restreindre plus avant la portée de cette exception (à ce propos, veuillez également consulter la recommandation n° 7). Voici un exemple tiré de la convention fiscale entre l'Allemagne et la Pologne : cette exception ne s'applique pas si (a) le salarié fournit ses services à une personne autre que l'employeur, laquelle supervise directement ou indirectement la réalisation des tâches et (b) l'employeur n'assume aucune responsabilité ni aucun risque relativement aux résultats du travail de l'employé.
3. Un abaissement du seuil de 183 jours pourrait en outre être envisagé dans certains secteurs en particulier, voire dans tous les secteurs.

## B. Existence présumée d'une aide d'État

4. Dans certains secteurs, l'absence d'une application à grande échelle des règles sociales et fiscales peut dénoter un problème lié à une aide d'État sur lequel la Commission européenne devrait se pencher. En effet, la non-application de ces règles peut cacher un mécanisme de transfert de ressources d'État en direction de certains acteurs nationaux des secteurs en question<sup>426</sup>.

## C. Résidence des sociétés

5. Un plaidoyer en faveur de l'harmonisation de la définition du mot "résidence" à l'échelle de l'UE nous semble opportun. Toutefois, quelle que soit la définition retenue, la collecte des preuves démontrant qu'une société n'est pas un résident d'un État donné, dans le cas où elle prétendrait le contraire, n'en sera pas moins longue ni moins pénible pour les autorités fiscales. Par conséquent, cette harmonisation devrait être combinée à d'autres mesures, comme celles suggérées au point 8 ci-dessous.

6. L'adoption d'une autre règle commune permettrait également de s'attaquer efficacement aux avantages tirés dans des situations de double résidence ou de double absence de résidence fiscale impliquant des pays tiers. Par exemple, la proposition de directive ACIS de la Commission prévoit une mesure visant à éviter toute double déduction pour un même paiement entre les mains de sociétés en situation de double résidence<sup>427</sup>.

7. La résidence d'une société au sein de l'UE pourrait, à des fins sociales et fiscales notamment, être déterminée selon que le chiffre d'affaires réel ou potentiel de cette société sur le territoire d'un État membre dépasse ou non un certain pourcentage (80 %). Si ce critère était instauré, la société pourrait être réputée résidente de l'État où l'activité est exercée, quel que soit l'emplacement de son lieu de constitution ou de son siège de direction effective. La définition de l'expression "bénéfices réalisés sur le territoire d'un État" serait alors la suivante : bénéfices tirés des activités exercées par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques qui sont présentes dans cet État<sup>428</sup>. Le système actuellement en place permet fréquemment à ce genre de société de posséder un établissement stable dans l'État où la majeure partie de ses activités sont exercées, établissement qui est ensuite imposé sur ses bénéfices imputables dans l'État concerné. Toutefois, en appliquant notre recommandation, les bénéfices tirés de ces activités seront forcément imposables dans l'État où ces dernières sont exercées. En outre, les salariés seront sous la juridiction de ce même État à compter du jour de leur entrée sur son territoire, du moins du point de vue fiscal (voir point 2 ci-dessus).

## D. Application

8. Pour une meilleure identification des actionnaires des sociétés boîtes aux lettres, la CES pourrait soutenir la proposition récente de la Commission consistant à mettre en place un système d'échange automatique, entre les États membres, d'informations sur les bénéficiaires effectifs, lesquelles seraient recueillies dans le cadre de la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux<sup>429</sup>. La portée de cet échange automatique d'informations pourrait également s'étendre aux inspections sociales au niveau national.

9. En ce qui concerne l'identification des dirigeants de ces sociétés boîtes aux lettres, un système similaire pourrait être adopté afin de recueillir des renseignements sur leur identité et leurs coordonnées.

10. Les règles nationales établissant les critères d'"inaptitude substantielle" au poste de directeur, interdisant, le cas échéant, l'accès d'un individu à un tel poste, devraient faire l'objet d'une évaluation au niveau de l'UE. Les décisions administratives et les arrêts des tribunaux internes en la matière devraient au moins être mis à dispo-

426 Voir la communication de la Commission de l'année 2016 relative à l'aide d'État.

427 Proposition de directive ACIS, article 61 bis.

428 La formulation de cette définition s'inspire de la disposition de substitution proposée dans les Commentaires de l'OCDE, au paragraphe 42.23 de la section consacrée à l'imposition des services.

429 Voir la communication Com(2016) 451 de la Commission au Parlement européen et au Conseil du 5 juillet 2016 sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

sition des autorités des autres États membres depuis une base de données, voire de toute personne qui en fait la demande si ces informations présentent un intérêt légitime à ses yeux. L'adoption de cette mesure permettrait de protéger non seulement les salariés, mais également les acteurs économiques et les consommateurs<sup>430</sup>.

11. La CES pourrait prendre part à la consultation publique en cours relative aux opérations facilitant l'évasion fiscale et l'évitement fiscal en partageant sa propre expérience sur le terrain (et, le cas échéant, en attirant l'attention sur le fait que des problèmes similaires peuvent être observés dans des contextes sociaux).

## **2. RECOMMANDATIONS RELATIVES AUX QUESTIONS FISCALES SOULEVÉES PAR LES ÉTUDES DE CAS**

### **A. Recommandation formulée à partir de l'étude de cas portant sur l'industrie de la viande**

12. Si aucun impôt n'est exigé de la part du sous-traitant dans l'État où il exerce ses activités, cela signifie que la réglementation pertinente n'est pas appliquée. Si ce phénomène se produit à grande échelle, nous recommandons dans un premier temps de prendre contact avec le ministère des Finances ou les autorités fiscales nationales et de leur soumettre un modèle d'étude de cas comparable à l'étude décrite dans le présent rapport, puis de leur demander (i) de présenter clairement les principes directeurs qu'ils jugeraient bon d'adopter pour un traitement fiscal adéquat, (ii) de promouvoir ces principes (en les diffusant sur leur site Internet, par exemple) et (iii) de soumettre les entreprises du secteur de la viande à des contrôles fiscaux. En cas de réticence de leur part, il conviendra dans un deuxième temps d'examiner si une aide d'État a été attribuée, comme le suggère la recommandation n° 4.

### **B. Recommandations formulées à partir de l'étude de cas portant sur le secteur du transport**

13. Les faits sur lesquels est basée cette étude de cas semblent indiquer que le sous-traitant dispose d'un siège de direction dans l'État où il exerce son activité. Si aucun impôt n'est exigé dans cet État et si cette absence d'imposition peut être observée à grande échelle, notre conclusion et nos recommandations en la matière sont identiques à celles du point précédent.
14. Dans un contexte plus large, le secteur du transport routier a un statut particulier au regard de la législation fiscale internationale. En effet, les véhicules de transport n'étant pas des installations "fixes", on admet en général qu'ils ne peuvent constituer en soi un établissement stable donnant lieu à des bénéfices imposables au titre des activités exercées dans l'État concerné. Ainsi, si une société de transport routier exerce l'essentiel de ses activités dans l'État A, mais que ses véhicules effectuent leurs trajets entre l'État B et l'État C, on reconnaît la plupart du temps que la société n'a pas d'établissement stable dans l'État A, qui n'est alors qu'un "pays de passage". Le système actuel pourrait donc être supplanté par un nouveau schéma dans lequel la base imposable serait répartie entre les États membres où circulent les véhicules d'une société de transport routier, et ce, en proportion de la distance parcourue par ces véhicules dans chacun de ces États.
15. Dans certains cas, le stationnement des véhicules d'une société de transport routier ne disposant pas d'un siège de direction dans l'État où elle exerce ses activités est effectué de manière (quasi) systématique sur un parking de cet État appartenant à son (unique) client, à savoir une autre société de transport routier. Il

---

<sup>430</sup> Voir par exemple l'histoire, publiée sur un site Internet affilié au journal *Le Monde*, qui raconte comment le directeur d'une entreprise de pompes funèbres est parvenu à la tête d'une société boîte aux lettres espagnole qui réalisait l'intégralité de ses activités en France, alors qu'un tribunal français l'avait jugé inapte à occuper un tel poste, disponible à l'adresse : <http://sosconso.blog.lemonde.fr/2016/03/17/le-croque-mort-continue-dexercer-malgre-linterdiction> (dernière consultation le 8 novembre 2016).

pourrait être intéressant de demander aux autorités fiscales de cet État si, dans de telles circonstances, elles considèrent le parking comme un établissement stable assujéti à l'impôt sur les bénéfices<sup>431</sup>. Dans l'affirmative, un renforcement de l'application de cette règle pourrait être requis. Si non, ou en cas de doute, le schéma de répartition proposé au point précédent bénéficierait d'un argument supplémentaire en sa faveur.

### C. Recommandations formulées à partir de l'étude de cas portant sur l'industrie du bâtiment

16. En général, un seuil de 12 mois s'applique aux chantiers de construction lancés par une société implantée à l'étranger. En cas de dépassement de ce seuil, cette société a d'office un établissement stable dans l'État où se trouvent les chantiers. Ainsi, la CES pourrait faire valoir la nécessité d'une harmonisation et d'un abaissement de ce seuil au sein de l'Union européenne. Ce dernier point pourrait être défendu en avançant que le seuil actuel est trop élevé et devrait donc être restreint à une période de trois à six mois par exemple, d'autant plus que les ouvriers affectés aux chantiers sont imposables après 183 jours de présence (voir recommandation n° 2).
17. Grâce à certaines des dispositions du projet BEPS de l'OCDE, les sociétés affiliées situées à l'étranger pourraient ne plus avoir la possibilité de fractionner les contrats de manière artificielle afin de rester sous le seuil des 12 mois. La CES semble tout indiquée pour assurer le suivi de la mise en œuvre de ces dispositions.

### D. Recommandations formulées à partir de l'étude de cas portant sur l'industrie manufacturière

Pour atteindre l'objectif de la CES concernant la lutte contre les phénomènes mis en lumière par cette étude de cas, nous prônons fermement le soutien de l'ensemble des initiatives en faveur d'une meilleure harmonisation de la réglementation relative à la fiscalité directe, lancées au sein de l'UE, en collaborant, le cas échéant, avec des organismes nourrissant les mêmes ambitions. Parmi les initiatives intracommunautaires en cours, on peut citer les propositions de directive concernant l'ACIS et l'ACCIS et, pour ce qui est des initiatives extracommunautaires, l'application de l'éventail commun de contre-mesures, mentionné au chapitre I, partie 4, à l'encontre des pays tiers inscrits sur la liste commune de l'Union des juridictions fiscales problématiques. La mise en œuvre de la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale et celle, dans une plus grande mesure, des aspects du paquet BEPS qui n'ont pas été traités dans le présent rapport sont tout autant d'exemples de cet engagement supranational. Si l'on se projette davantage, on pourrait envisager une harmonisation de la réglementation relative à la fiscalité directe en une seule convention multilatérale dont l'interprétation relèverait de la CJUE et qui remplacerait l'ensemble des conventions fiscales bilatérales existantes. Enfin, la politique à l'égard des pays tiers pourrait être renforcée par l'élaboration d'un double Modèle de Convention fiscale, constituant ainsi une première étape vers la création de conventions fiscales communes avec des pays extérieurs à l'Union.

<sup>431</sup> Pour une prise de position en faveur de ce raisonnement, voir JUNIUS M., MISCHO P. et PRUSSEN Y. (2009), "Is there a permanent establishment? Luxembourg report", *Cahiers de droit fiscal international*, volume 94a, Sdu Uitgevers, La Haye, p. 443. Cette publication concerne un arrêt, rendu le 8 avril 1981 par le Conseil d'État du Luxembourg et relatif à une entreprise de transport maritime, énonçant que les quais de débarquement situés au Luxembourg pouvaient être constitutifs d'un établissement stable luxembourgeois. Voir également MESSAGE N. et MILHAC E. "Is there a permanent establishment? France report", *ibid.*, p. 302. Cette publication concerne un arrêt, rendu le 19 octobre 1992 par le Conseil d'État français et relatif à une société implantée au Royaume-Uni possédant trois péniches utilisées par ses salariés en France pour des excursions en rivières, énonçant que cette société a donc un établissement stable en France.

# RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

## 1. DOCUMENTS DE L'UE ET DE L'EEE

### A. Droit primaire de l'UE

Traité sur l'Union européenne (version consolidée), *OJC* 326, 26 octobre 2012, pp. 13-45.

Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (version consolidée), *OJC* 326, 26 octobre 2012, pp. 47-390.

### B. Droit dérivé de l'UE

Directive 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, *OJL* 193, 19 juillet 2016, pp. 1-14.

Directive 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *OJL* 146, 3 juin 2016, pp. 8-21.

Directive 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *OJL* 332, 18 décembre 2015, pp. 1-10.

Directive 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, *OJL* 141, 5 juin 2015, pp. 73-117.

Directive 2015/121 du Conseil du 27 janvier 2015 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *OJL* 21, 28 janvier 2015, pp. 1-3.

Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *OJL* 359, 16 décembre 2014, pp. 1-29.

Directive 2014/86/UE du Conseil du 8 juillet 2014 modifiant la directive 2011/96/UE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *OJL* 219, 25 juillet 2014, pp. 40-41.

Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *OJL* 345, 29 décembre 2011, pp. 8-16.

Règlement d'exécution n° 282/2011 du Conseil du 15 mars 2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *OJL* 77, 23 mars 2011, pp. 1-22.

Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *OJL* 64, 11 mars 2011, pp. 1-12.

Règlement n° 904/2010/UE du Conseil du 7 octobre 2010 concernant la coopération administrative et la lutte contre la fraude dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée, *OJL* 268, 12 octobre 2010, pp. 1-18.

Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, *OJL* 84, 31 mars 2010, pp. 1-12.

Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *OJL* 347, 11 décembre 2006, pp. 1-118.

Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *OJL* 157, 26 juin 2003, pp. 49-54.

## C. Jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne

8 septembre 2015, *Taricco*, C-105/14.

3 décembre 2014, *De Clercq et autres*, C-315/13.

14 mars 2013, *Ablissio SIA*, C-527/11.

29 novembre 2011, *National Grid Indus*, C-371/10.

15 novembre 2011, *Commission européenne et Royaume d'Espagne contre Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, affaires jointes C-106/09 P et C-107/09 P.

18 juillet 2007, *Oy AA*, C-231/05.

12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04.

**15 mai 1997**, *Futura Participations*, C-250/95.

## D. Jurisprudence de la Cour de l'AELE

9 juillet 2014, *Olsen*, affaires jointes E-3/13 et E-20/13.

## E. Conseil de l'Union européenne (divers documents)

Conclusions du 25 mai 2016 sur une stratégie extérieure en matière d'imposition et sur des mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales, communiqué de presse n° 281/16.

Résolution du Conseil du 8 juin 2010 sur la coordination des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) et à la sous-capitalisation au sein de l'Union européenne, *OJC* 156, 16 juin 2010, pp. 1-2.

Conclusions du Conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale, *OJC* 2, 6 janvier 1998, pp. 2-6.

## F. Commission européenne (divers documents)

Consultation publique, ouverte le 10 novembre 2016, sur les mesures destinées à dissuader les conseillers et intermédiaires de proposer des dispositifs d'optimisation fiscale potentiellement agressifs, disponible sur le site Internet de la Commission à l'adresse : <https://ec.europa.eu/eusurvey/runner/intermediaries-taxplanning>.

Communiqué de presse du 10 novembre 2016 intitulé "La Commission recueille des avis sur les futures règles visant à dissuader ceux qui encouragent le recours à des mécanismes de planification fiscale agressive", IP/16/3618.

Proposition de directive du Conseil du 25 octobre 2016 concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés, Com(2016) 685.

Proposition de directive du Conseil du 25 octobre 2016 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés (ACCIS), Com(2016) 683.

Communiqué de presse du 19 septembre 2016 intitulé "Aides d'État : la Commission ouvre une enquête approfondie sur le traitement fiscal accordé par le Luxembourg à GDF Suez (devenue Engie)", IP/16/3085.

Communiqué de presse du 30 août 2016 intitulé "Aides d'État : l'Irlande a accordé pour 13 milliards d'EUR d'avantages fiscaux illégaux à Apple", IP/16/2923.

Communication relative à la notion d'aide d'État telle que visée par l'article 107, paragraphe 1 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, *OJ C* 262, 19 juillet 2016, pp. 1-50.

Annonce intitulée "Aide d'État – Luxembourg – Aide d'État SA.38945 (2015/C ex 2015/NN) – Aide présumée en faveur de McDonald's – Invitation à présenter des observations en application de l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne", *OJ C* 258, 15 juillet 2016, pp. 11-38.

Communication Com(2016) 451 au Parlement européen et au Conseil du 5 juillet 2016 sur d'autres mesures visant à renforcer la transparence et la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil du 5 juillet 2016 modifiant la directive 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme et la directive 2009/101/CE, Com(2016) 450.

Proposition de directive du Conseil du 5 juillet 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux, Com(2016) 452.

Proposition de directive du Parlement européen et du Conseil du 12 avril 2016 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la communication, par certaines entreprises et succursales, d'informations relatives à l'impôt sur les bénéfices, Com(2016) 198.

Communication Com(2016) 23 au Parlement européen et au Conseil du 28 janvier 2016 intitulée "Paquet de mesures contre l'évasion fiscale : prochaines étapes pour assurer une imposition effective et davantage de transparence fiscale dans l'Union européenne".

Communication Com(2016) 24 au Parlement européen et au Conseil du 28 janvier 2016 sur une stratégie extérieure pour une imposition effective.

Recommandation 2016/136 du 28 janvier 2016 concernant la mise en œuvre de mesures contre l'utilisation abusive des conventions fiscales, *OJ L* 25, 2 février 2016, pp. 67-68.

Décision 2016/1699 du 11 janvier 2016 relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires SA.37667 (2015/C ex 2015/NN) mis en œuvre par la Belgique, *OJ L* 360, 27 septembre 2016, p. 61-103.

Décision C(2015) 7143 du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Royaume des Pays-Bas en faveur de Starbucks.

Décision C(2015) 7152 du 21 octobre 2015 concernant l'aide d'État SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) mise à exécution par le Luxembourg au bénéfice de Fiat.

Communication Com(2015) 302 au Parlement européen et au Conseil du 17 juin 2015 intitulée "Un système d'imposition des sociétés juste et efficace au sein de l'Union européenne : cinq domaines d'action prioritaires".

Communication Com(2012) 722 au Parlement européen et au Conseil du 6 décembre 2012 intitulée "Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales".

Recommandation 2012/771/UE du 6 décembre 2012 relative à des mesures visant à encourager les pays tiers à appliquer des normes minimales de bonne gouvernance dans le domaine fiscal, *OJ L* 338, 12 décembre 2012, pp. 37-40.

Recommandation 2012/772/UE du 6 décembre 2012 relative à la planification fiscale agressive, *OJ L* 338, 12 décembre 2012, pp. 41-43.

Annonce intitulée "Aide d'État – Luxembourg – Aide d'État SA.38944 (2014/C) (2014/NN) – Aide présumée en faveur d'Amazon – Invitation à présenter des observations en application de l'article 108, paragraphe 2,

du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)", OJ C 44, 6 février 2015, pp. 13-29.

Proposition de directive du Conseil du 16 mars 2011 concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés, Com(2011) 121.

Document de réflexion SEC(96) 487 du 20 mars 1996 intitulé "La fiscalité dans l'Union européenne" à l'intention du Conseil ECOFIN informel.

## G. Groupe "Code de conduite"

Rapport SN 4901/99 du 23 novembre 1999 à l'intention du Conseil ECOFIN.

## 2. DOCUMENTS DE L'OCDE

### A. Documents relatifs au projet BEPS

*Projet BEPS – Exposé des actions 2015*, Paris : OECD Publishing, 2015.

*Neutraliser les effets des dispositifs hybrides, Action 2 – Rapport final 2015*, Paris : OECD Publishing, 2015.

*Concevoir des règles efficaces concernant les sociétés étrangères contrôlées, Action 3 – Rapport final 2015*, Paris : OECD Publishing, 2015.

*Limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers, Action 4 – 2015 Rapport final*, Paris : OECD Publishing, 2015.

*Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Action 5 – Rapport final 2015*, Paris : OECD Publishing, 2015.

*Empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas, Action 6, Rapport final 2015*, Paris : OECD Publishing, 2015.

*Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 – Rapport final 2015*, Paris : OECD Publishing, 2015.

*Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris : OECD Publishing, 2013.

*Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, Paris : OECD Publishing, 2013.

### B. Autres

*Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 (Version complète)*, Paris : OECD Publishing, 2015.

OCDE, Conseil de l'Europe, *La Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale (amendée par le Protocole de 2010)*, Paris : OECD Publishing, 2011.

*Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*, Paris : OECD Publishing, 2010.

Glossary of Tax Terms, disponible sur le site Internet de l'OCDE à l'adresse : [www.oecd.org/ctp/glossaryof-taxterms.htm](http://www.oecd.org/ctp/glossaryof-taxterms.htm).

### 3. DOCUMENTS DES NATIONS UNIES

Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement, New York : Nations Unies, 2011

### 4. CONVENTIONS FISCALES BILATÉRALES

Convention entre la République fédérale d'Allemagne et la République de Pologne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 14 mai 2003.

Convention entre la Roumanie et la République fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 4 juillet 2001.

Convention entre le Royaume des Pays-Bas et la Roumanie tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 16 juin 1999.

Convention entre le Royaume des Pays-Bas et la Roumanie tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le jeudi 5 mars 1998.

Convention entre le gouvernement du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord et le gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 26 septembre 2008 (dans sa version modifiée par le protocole signé le 12 juin 2003).

Convention entre le gouvernement de la république de Pologne et le gouvernement du Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée le 19 novembre 2004.

### 5. MANUELS, OUVRAGES ET RAPPORTS

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION (2009), "Is there a permanent establishment?", *Cahiers de droit fiscal international*, volume 94a, Sdu Uitgevers, La Haye.

MAISTO, G. (2009), *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law*, IBFD Publications, Amsterdam.

MALHERBE, J., MALHERBE, P., RICHELLE, I., TRAVERSA, E. (2011), *The impact of the Rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation*, 2<sup>e</sup> éd., étude commandée par la Commission des affaires économiques et monétaires du Parlement européen, disponible sur le site Internet du Parlement européen à l'adresse : <http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>.

McGAURAN, K. (2016), *The impact of letterbox-type practices on labour rights and public revenue*, SOMO, Amsterdam.

PINTO, C. (2003), *Tax competition and EU law*, Kluwer Law International, La Haye/Londres/New York.

REIMER, E. et coll. (2015), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4<sup>e</sup> éd., Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin.

RUDING, O. et coll. (1992), *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Commission des communautés européennes, Bruxelles.

SEER, R. (2015), *Overview of legislation practices regarding exchange of information between national tax administrations in tax matters*, étude commandée par la commission spéciale TAXE du Parlement européen, disponible sur le site Internet du Parlement européen à l'adresse : [www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL\\_STU\(2015\)563452\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/563452/IPOL_STU(2015)563452_EN.pdf).

SEGRÉ, C. et coll. (1966), *The Development of a European Capital Market*, Commission des communautés européennes, Bruxelles.

TERRA, B., WATTEL, P. (2012), *European Tax Law*, 6<sup>e</sup> éd, Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin.

VAN DEN TEMPLE, A.J. (1970), *Corporation Tax and Individual income tax in the European Communities*, Commission des communautés européennes, Bruxelles.

## **6. ARTICLES ET PRÉSENTATIONS**

LARSSON, L., "Corporate Tax 2016 – Sweden", *Chambers Global Practice Guides*, disponible à l'adresse : <http://practiceguides.chambersandpartners.com/practice-guides/corporate-tax-2016/sweden>.

LIMBOURG, N., "Projet CES "boîte aux lettres". Aller au cœur du problème. Comment le droit fiscal peut-il aider?", présentation réalisée à l'occasion de la réunion du comité exécutif extraordinaire de la CES du 21 juin 2016 dans le cadre de son projet relatif aux sociétés boîtes aux lettres.

TING, A. (2014), "iTax – Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue", *British Tax Review*, pp. 40-71.

TING, A. (2015), "The Politics of BEPS – Apple International Tax Structure and the US Attitude towards BEPS", *Bulletin for International Taxation*, pp. 410-415.

TRAVERSA, E., CANNAS, F. (2015), "The Updates to Article 26 on Exchange of Information", *THE OECD-MODEL-CONVENTION AND ITS UPDATE 2014*, Linde Verlag, Vienne, pp. 147-174.

VAN ARENDONK, H.M. (2008), "Fifty years of European co-operation and the tax policy of the European Commission", *A vision of taxes within and outside European borders. Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*, Wolters Kluwer, Alphen-sur-le-Rhin, pp. 1-20.

VAN RAAD, K. (2011), "New sources of tax revenue for transit countries: can a (rail) road qualify as a permanent establishment?", *Tax Polymath: A life in International Taxation*, IBFD, Amsterdam pp. 125-130.

La CES est la voix des travailleurs et représente 45 millions de membres de  
89 organisations syndicales nationales réparties dans  
39 pays européens ainsi que  
dix fédérations syndicales européennes.



5, Bld du Roi Albert II - B- 1210 Bruxelles  
Tél. 00-32-2/224 04 11  
Fax 00-32-2/224 04 54/55

[www.etuc.org](http://www.etuc.org)