

Affaire *Google* : confirmation de l'absence d'établissement stable en France

CAA Paris, 25 avr. 2019, n° 17PA03065 à n° 17PA03069,
Min. c/ Sté Google Ireland Limited, concl. A. Mielnik-Meddah

Dans l'affaire *Google*, la Cour administrative d'appel de Paris confirme, conformément aux conclusions du rapporteur public, l'annulation des redressements mis à la charge de la société Google Ireland Limited en matière d'impôt sur les sociétés. La Cour considère la société Google France ne constitue pas un établissement stable « agent dépendant » de Google Ireland Limited, faute de disposer du pouvoir d'engager cette dernière. La Cour

considère également que Google France ne constitue pas non plus une installation fixe d'affaires de Google Ireland Limited.

La Cour confirme également l'annulation des redressements en matière de retenue à la source, de TVA, de taxe professionnelle et de CVAE.

Décisions

CAA Paris, 9^e ch., 25 avr. 2019, n° 17PA03067, Min. c/ Sté Google Ireland Limited [Impôt sur les sociétés (IS)]

Pdt : M. Jardin - **Rapp. :** M. Dalle - **Rapp. public :** Mme Mielnik-Meddah – **Av. :** Me Meier

Fichage : C+

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société Google Ireland Limited a demandé au Tribunal administratif de Paris la décharge des cotisations d'impôt sur les sociétés, de contribution sur l'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2005 à 2010 ainsi que des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1505178/1-1 du 12 juillet 2017, le Tribunal administratif de Paris a fait droit à sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 11 septembre

2017 et 30 novembre 2018, le ministre de l'action et des comptes publics demande à la Cour d'annuler le jugement du 12 juillet 2017 du Tribunal administratif de Paris et de remettre à la charge de la société Google Ireland Limited les impositions et pénalités dont les premiers juges ont prononcé la décharge.

Il soutient que :

- la société Google Ireland Limited dispose en France au travers de la SARL Google France d'un agent dépendant exerçant habituellement des pouvoirs lui permettant de conclure des contrats en son nom, au sens du c) du 9° de l'article 2 de la convention franco-irlandaise du 21 mars 1968 ;

- subsidiairement, la société Google Ireland Limited dispose en France, dans les locaux de la SARL Google France, d'une installation fixe d'affaires, au sens du 9° de l'article 2 de la convention franco-irlandaise du 21 mars 1968.

Par des mémoires, enregistrés les 31 janvier 2018 et 21 décembre 2018, la société Google Ireland Limited conclut au rejet de la requête du ministre et demande que soit mis à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 5 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- à titre principal, les moyens soulevés par le ministre ne sont pas fondés ;
- à titre subsidiaire, l'évaluation des bénéficiaires que l'administration fiscale a imputés à l'établissement stable est erronée ;
- son activité en France n'étant pas occulte, l'administration ne pouvait appliquer le délai de reprise étendu prévu par le deuxième alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales ni lui faire supporter les majorations de 80 % prévues en cas de découverte d'une activité occulte par les dispositions du c du 1 de l'article 1728 du code général des impôts.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention fiscale entre la France et l'Irlande tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée le 21 mars 1968 ;
- le code civil ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Dalle,
- les conclusions de Mme Mielnik Meddah, rapporteur public,
- et les observations de M. C. et de M. P., pour le ministre de l'action et des comptes publics, ainsi que de Me Meier, avocat de la société Google Ireland Limited.

Considérant ce qui suit :

1. L'administration fiscale a diligenté en 2010, 2011 et 2012 différents contrôles à l'encontre de sociétés du groupe Google. A l'issue de ces opérations, elle a estimé que la société de droit irlandais Google Ireland Limited, dont le siège est à Dublin, exerçait en France une activité professionnelle de vente de publicité par l'intermédiaire d'un établissement stable, au sens du c) du 9° de l'article 2 de la convention fiscale franco-irlandaise. La société Google Ireland Limited a été en conséquence assujettie au titre des années 2005 à 2010, à concurrence de la part des bénéficiaires attribués à cet établissement stable, à l'impôt sur les sociétés et aux contributions additionnelles à cet impôt. Le ministre de l'action et des comptes publics relève appel du jugement du 12 juillet 2017 par lequel le Tribunal administratif de Paris a déchargé la société Google Ireland Limited de ces impositions.

2. En vertu de l'article 209 du code général des impôts, les bénéficiaires réalisés dans les entreprises exploitées en France, ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions, sont passibles de l'impôt sur les sociétés.

3. Aux termes de l'article 4 de la convention fiscale franco-irlandaise : « 1. Les bénéficiaires industriels et commerciaux d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce une telle activité, l'impôt peut être perçu dans l'autre Etat sur les bénéficiaires de l'entreprise, mais uniquement dans la mesure où ces bénéficiaires sont imposables audit établissement stable (...) ». Selon l'article 2 de la même convention : « (...) 9° Le terme « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où une entreprise exerce tout ou partie de son activité. /a. Constituent notamment des établissements stables : / (aa) Un siège de direction ; / (bb) Une succursale ; (cc) Un bureau (...) /c. Une personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé à l'alinéa d ci-après, est considérée comme « établissement stable » dans le premier Etat si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise. /d. On ne considère pas qu'une entreprise d'un Etat contractant a un établissement stable dans l'autre Etat contractant du seul fait qu'elle y effectue des opérations commerciales par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. /e. Le fait qu'une société résidente d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est résidente de l'autre Etat contractant ou qui y effectue des opérations commerciales (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces deux sociétés un établissement stable de l'autre (...) ».

4. En application de ces stipulations, pour être imposable en France sur les bénéficiaires imposables à un établissement stable, une société résidente d'Irlande doit soit y disposer d'une installation fixe d'affaires par laquelle elle exerce tout ou partie de son activité, soit avoir recours à une personne non indépendante exerçant habituellement en France des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres. Le ministre de l'action et des comptes publics soutient, à titre principal, que la SARL Google France constituait à l'égard de la société Google Ireland Limited un agent dépendant, exerçant des pouvoirs lui permettant d'engager celle-ci dans une relation commerciale, et, à titre subsidiaire, que la société Google Ireland Limited disposait en France d'une installation fixe d'affaires.

Sur la qualité d'agent indépendant de la SARL Google France :

5. Il résulte de l'instruction qu'un contrat de prestation de services (« Marketing and Services Agreement ») a été conclu le 16 mai 2002 entre la société américaine Google Inc. et la SARL Google France, la première détenant, conjointement avec une autre entité américaine du groupe, l'intégralité du

capital de la seconde. Le 1er juillet 2004, ce contrat a été cédé par Google Inc. à la société Google Ireland Limited. Il prévoit que la société Google France fournira des services à la société Google Ireland Limited « selon les instructions » de cette dernière. Par ailleurs, il est constant que les activités de la SARL Google France faisant l'objet du contrat en cause s'exercent exclusivement au profit de la société Google Ireland Limited. En outre, la SARL Google France, à laquelle la société Google Ireland Limited a, au titre des exercices en litige, remboursé l'intégralité de ses dépenses et versé en sus une marge de 8 %, n'a supporté, à raison même de ce mode de rémunération, aucun risque financier lié à son activité. Ainsi, eu égard à sa double dépendance juridique et économique, la SARL Google France ne peut, contrairement à ce que soutient la société Google Ireland Limited, être regardée comme « jouissant d'un statut indépendant » au sens des stipulations précitées du c) du 9° de l'article 2 de la convention fiscale franco-irlandaise.

Sur le pouvoir de la SARL Google France d'engager la société Google Ireland Limited :

6. Le groupe Google, qui exploite un moteur de recherche sur Internet, propose en outre un service payant, « AdWords », permettant à tout annonceur, par référencement préalable d'un ou plusieurs mots-clés, de commander l'apparition à l'écran, lorsque la requête adressée par un internaute au moteur de recherche contient ce ou ces mots-clés, d'un lien promotionnel accompagné d'un bref message publicitaire, cette annonce s'affichant, en partie latérale ou supérieure de l'écran, en supplément des résultats générés spontanément par le moteur de recherche. Ce service payant de référencement est facturé à l'annonceur à raison de chaque clic d'internaute sur le lien promotionnel, son prix prenant également en compte le coût maximal par clic que l'annonceur a déclaré être prêt à assumer. Plusieurs annonceurs pouvant sélectionner les mêmes mots-clés, un système automatisé d'enchères effectuée en temps réel la sélection et l'ordre d'affichage des annonces en concurrence, déterminés notamment en fonction du coût maximal par clic, du nombre de clics antérieurs sur les liens concernés ainsi que de la qualité des annonces telle qu'évaluée par Google. Le service « AdWords » est proposé aux annonceurs selon deux modalités, « OSO » (Online Sales Organization) et « DSO » (Direct Sales Organization), la première destinée aux clients souhaitant élaborer eux-mêmes, en ligne, leurs campagnes publicitaires, la seconde incluant un service d'assistance assuré par des salariés de la SARL Google France, destiné à aider les annonceurs, ou leurs agences de publicité, à utiliser au mieux le produit « AdWords ». C'est à raison du service rendu selon la modalité « DSO » que l'administration a estimé que ces salariés se livraient en France, au nom de la société Google Ireland Limited, à une activité de vente de publicité en ligne.

7. Selon le contrat de prestation de services évoqué au point 5, la SARL Google France fournit à la société Google Ireland Limited « tous les services, les conseils, les recommandations et l'assistance requis par [cette dernière] société dans le cadre des activités de soutien au marketing et à la vente pour les services [de recherche] Internet fournis [en France] ». Ces services incluent

« les opérations de marketing et la démonstration des services Internet de la Société [Google Ireland Limited] », la SARL Google France « assist[ant] également [cette dernière] dans l'analyse du marché et l'analyse stratégique, y compris l'analyse de clients potentiels auxquels les services Internet peuvent être vendus ». L'article 2.1 de ce contrat stipule par ailleurs : « Lors de la fourniture de l'assistance de soutien à la vente, [la SARL Google France] comprend et convient qu[elle] n'a pas le pouvoir d'engager la Société [Google Ireland Limited], d'agir comme mandataire ou représentant autorisé à agir en tant que mandataire pour le compte ou au nom de la Société [Google Ireland Limited], ou de signer tout contrat ou accord au nom de la Société. Plus spécifiquement, [la SARL Google France] ne négociera pas de contrats ou de licences pour le compte de la Société [Google Ireland Limited] ni n'acceptera de commandes pour le compte de [cette dernière] ».

8. Par ailleurs, les contrats conclus entre la société Google Ireland Limited et les clients français stipulent que : « Le présent contrat entre en vigueur à la Date d'Acceptation mentionnée ci-dessus ». La page de signature du contrat comporte un espace pour que soit indiquée une date d'acceptation par l'apposition d'un bloc de signature de la société Google Ireland Limited. La clause 12.1 du contrat stipule que : « le présent Contrat débutera à la Date d'acceptation ». La clause 1 définit la date d'acceptation comme : « soit : (i) la date à laquelle le Client accepte le présent contrat en ligne ; soit (ii) en cas de conclusion par écrit, la date de signature sur la page de signature du présent Contrat ». La date d'acceptation par la société Google Ireland Limited figure sur la « page de signature ». La page de signature prévoit également que « La partie réservée à la signature du client doit être complétée afin que Google puisse traiter le présent contrat ».

9. Le ministre soutient que, bien que les termes des stipulations citées au point 7 dénie expressément à la SARL Google France toute qualité pour engager d'une quelconque façon la société Google Ireland Limited, les salariés de la SARL Google France sont en réalité investis du pouvoir de conclure des contrats au nom de la société Google Ireland Limited. Il fait valoir que l'exécution du contrat de prestation de services révèle que la société Google Ireland Limited a entendu confier à la SARL Google France le soin d'exprimer en son nom le consentement contractuel avec les annonceurs ou leurs agents, c'est-à-dire de porter une appréciation sur l'opportunité d'engager une relation contractuelle avec les annonceurs.

10. A cet égard, le ministre a relevé que les éléments essentiels des contrats, tels que la consistance de la prestation, son intensité et le budget maximal que chaque annonceur est prêt à dépenser pour la réalisation de la campagne publicitaire, étaient négociés par des salariés de la SARL Google France, que la société Google Ireland Limited n'apposait qu'une signature formelle et routinière sur les contrats qui lui étaient ensuite retournés par Google France, qu'il n'était pas établi que les campagnes débutent postérieurement à la signature des contrats « AdWords », contrairement à ce que ceux-ci prévoient, des incohérences ayant été relevées par le service entre les dates de mise en ligne des campagnes et celles d'apposition des signatures par les salariés de la société Google Ireland Limited

et, enfin, que des salariés de Google France pouvaient reporter seuls les dates de fin de campagne, sans en référer à la société Google Ireland Limited, ou relancer des campagnes publicitaires sans faire signer de nouveaux contrats aux clients.

11. Cependant, il résulte de l'instruction qu'en exécution du contrat de prestation de services passé entre les sociétés Google Ireland Limited et Google France, cette dernière effectue des tâches de prospection commerciale en direction des annonceurs français disposant des budgets de publicité les plus importants, en leur proposant de les aider dans l'utilisation du produit « AdWords ». Il ne résulte d'aucune pièce du dossier qu'outre ces travaux de prospection commerciale et d'assistance aux clients français, qui sont bien réels et correspondent à l'objet de ce contrat, la société Google Ireland Limited aurait également entendu confier à la SARL Google France le soin de conclure les contrats en son nom. La circonstance que les salariés de la SARL Google France démarchent les clients français et, dans le cadre du service d'« optimisation » des campagnes publicitaires lié à la modalité de commercialisation « DSO », leur apportent une assistance pour le choix des mots-clés, ainsi que la fixation des dates et des durées de campagnes et du montant maximal du budget, n'implique pas que la société Google Ireland Limited aurait entendu leur confier un quelconque pouvoir d'engagement en son nom. Il en va de même du fait qu'elle appose sa signature sur les contrats à l'aide d'un procédé électronique dès lors qu'il est constant qu'elle revoit systématiquement les contrats avant signature, qu'elle a refusé d'en signer certains et qu'elle justifie par les pièces produites lors du contrôle et au cours de la procédure contentieuse que la mise en ligne des campagnes publicitaires n'intervient qu'après signature par elle des contrats. Les quelques extraits de courriels échangés entre des salariés d'agences de publicité, d'une part, et de la SARL Google France, d'autre part, produits par le ministre en appel, ne permettent pas d'établir que ces derniers auraient la faculté de décider seuls du prolongement de campagnes publicitaires, sans en référer à Google Ireland Limited, contrairement à ce que prévoit la clause 12.3 du contrat « AdWords ».

12. Le ministre soutient également que des documents internes à la SARL Google France, obtenus lors des opérations de contrôle, font apparaître que les salariés de cette société sont recrutés, formés et rémunérés pour la « vente ». Il fait également valoir que les mandats confiés par les annonceurs aux agences de publicité font référence à l'« achat » du produit « AdWords » auprès de la SARL Google France. Toutefois, ces références à des termes tirés du langage courant ne signifient nullement, eu égard au contexte dans lequel ils sont utilisés, que les salariés de la SARL Google France auraient en réalité la capacité juridique d'engager la société Google Ireland Limited pour des opérations de vente.

13. La circonstance que des opérations postérieures à la vente, telles que la résolution de problèmes commerciaux ou techniques ou certaines tâches de recouvrement d'impayés, soient effectuées par des salariés de la SARL Google France n'implique pas davantage que ceux-ci auraient la capacité juridique d'engager la société Google Ireland Limited. Si le ministre

soutient que ces salariés ont la maîtrise des avoirs et des gestes commerciaux, cette affirmation, formellement contestée par la société Google Ireland Limited, n'est pas appuyée de justifications suffisantes.

14. Enfin, les contrats « AdWords », par lesquels la société Google Ireland Limited s'engage à référencer et à diffuser des annonces publicitaires et qui n'ont pas pour objet le transfert de propriété d'une chose, ont le caractère de contrats de louage d'ouvrage, au sens de l'article 1710 du code civil, et pas de contrats de vente d'espaces publicitaires. Le moyen tiré de ce qu'ils sont réputés conclus, en application de l'article 1583 du code civil, quand les parties ont convenu de la chose et du prix, c'est-à-dire, d'après le ministre, dès que les annonceurs ont signé les documents correspondants, ne peut par suite qu'être écarté.

15. Il suit de ce qui a été dit aux points 6 à 14 que si la SARL Google France a le caractère d'agent dépendant au sens du c) du 9° de l'article 2 de la convention fiscale franco-irlandaise, elle ne peut, en revanche, être regardée comme ayant disposé, au titre des années en litige, du pouvoir d'engager la société Google Ireland Limited dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société.

Sur l'existence d'une installation fixe d'affaires :

16. Contrairement à ce que soutient le ministre, les locaux et le personnel de la SARL Google France, qui sont à la disposition de celle-ci pour son activité propre de prestataire de services, telle que définie par le contrat de prestation de services du 16 mai 2002, ne caractérisent pas l'existence d'un bureau constituant une installation fixe d'affaires de la société Google Ireland Limited, au sens du (cc) du 9° de l'article 2 de la convention franco-irlandaise.

17. Il résulte de tout ce qui précède que la société Google Ireland Limited ne dispose pas en France d'un établissement stable, au sens de la convention franco-irlandaise, par l'intermédiaire duquel elle exercerait en France une activité de vente de publicité la rendant passible de l'impôt sur les sociétés et des contributions additionnelles à cet impôt. Le ministre de l'action et des comptes publics n'est en conséquence pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a prononcé la décharge des impositions et pénalités en litige. Dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de mettre à la charge de l'Etat la somme demandée par la société Google Ireland Limited au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1er : La requête du ministre de l'action et des comptes publics est rejetée.

Article 2 : Les conclusions présentées par la société Google Ireland Limited au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

CAA Paris, 9^e ch., 25 avr. 2019, n° 17PA03068, Min. c/ Sté Google Ireland Limited [Retenue à la source]

Pdt : M. Jardin - Rapp. : M. Dalle - Rapp. public : Mme Mielnik-Meddah – Av. : Me Meier

Fichage : C

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société Google Ireland Limited a demandé au Tribunal administratif de Paris la décharge des retenues à la source auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2009 et 2010 ainsi que et des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1505113/1-1 du 12 juillet 2017, le Tribunal administratif de Paris a fait droit à sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire enregistrés les 11 septembre 2017 et 30 novembre 2018, le ministre de l'action et des comptes publics demande à la Cour d'annuler le jugement du 12 juillet 2017 du Tribunal administratif de Paris et de remettre à la charge de la société Google Ireland Limited les impositions et pénalités dont les premiers juges ont prononcé la décharge.

Il soutient que la société Google Ireland Limited entre dans le champ d'application de l'article 182 B du code général des impôts dès lors qu'elle exerce en France une activité de vente de publicité par l'intermédiaire d'un agent dépendant ayant le pouvoir de conclure des contrats en son nom et qu'elle y dispose d'une installation fixe d'affaires.

Par des mémoires, enregistrés les 31 janvier 2018 et 21 décembre 2018, la société Google Ireland Limited conclut au rejet de la requête du ministre et demande que soit mis à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 5 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que les moyens soulevés par le ministre ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention fiscale entre la France et l'Irlande tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée le 21 mars 1968 ;
- le code civil ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Dalle,
- les conclusions de Mme Mielnik Meddah, rapporteur public,
- et les observations de M. C. et de M. P., pour le ministre de l'action et des comptes publics, ainsi que de Me Meier, avocat de la société Google Ireland Limited.

Considérant ce qui suit :

1. L'administration fiscale a diligenté en 2010, 2011 et 2012 différents contrôles à l'encontre de sociétés du groupe Google. A l'issue de ces opérations, elle a estimé que la société de droit irlandais Google Ireland Limited, dont le siège est à Dublin, exerçait en France une activité professionnelle de vente de publicité par l'intermédiaire d'un établissement stable. Elle a constaté lors de ces contrôles que la société Google Ireland Limited versait des redevances à la société Google Netherlands Holdings, sise aux Pays-Bas, en contrepartie de la concession de droits l'autorisant à vendre les services Google dans la région Europe Moyen-Orient Afrique. Elle a en conséquence assujetti la société Google Ireland Limited, au titre des années 2009 et 2010, à la retenue à la source prévue à l'article 182 B du code général des impôts, à raison de la part des redevances regardée par le service comme rattachable à l'activité de l'établissement stable français. Le ministre de l'action et des comptes publics relève appel du jugement du 12 juillet 2017 par lequel le Tribunal administratif de Paris a déchargé la société Google Ireland Limited de ces impositions.

2. Aux termes de l'article 182 B du code général des impôts : « *1. Donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente : (...) b. (...) tous produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés (...)* ».

3. Le ministre de l'action et des comptes publics soutient que la société Google Ireland Limited entre dans le champ d'application de l'article 182 B du code général des impôts dès lors qu'elle exerce en France une activité de vente de publicité par l'intermédiaire d'un établissement stable. Il fait valoir, à titre principal, que la SARL Google France constitue à l'égard de la société Google Ireland Limited un agent dépendant, exerçant des pouvoirs lui permettant d'engager celle-ci dans une relation commerciale, et, à titre subsidiaire que la société Google Ireland Limited dispose en France d'une « installation fixe d'affaires ».

Sur la qualité d'agent indépendant de la SARL Google France :

4. Il résulte de l'instruction qu'un contrat de prestation de services (« Marketing and Services Agreement ») a été conclu le 16 mai 2002 entre la société américaine Google Inc. et la SARL Google France, la première détenant, conjointement avec une autre entité américaine du groupe, l'intégralité du capital de la seconde. Le 1er juillet 2004, ce contrat a été cédé par Google

Inc. à la société Google Ireland Limited. Il prévoit que la société Google France fournira les services à la société Google Ireland Limited « *selon les instructions* » de cette dernière. Par ailleurs, il est constant que les activités de la SARL Google France faisant l'objet du contrat en cause s'exercent exclusivement au profit de la société Google Ireland Limited. En outre, la SARL Google France, à laquelle la société Google Ireland Limited a, au titre des exercices en litige, remboursé l'intégralité de ses dépenses et versé en sus une marge de 8 %, n'a supporté, à raison même de ce mode de rémunération, aucun risque financier lié à son activité. Ainsi, eu égard à sa double dépendance juridique et économique, la SARL Google France ne peut, contrairement à ce que soutient la société Google Ireland Limited, être regardée comme un représentant indépendant.

Sur le pouvoir de la SARL Google France d'engager la société Google Ireland Limited :

5. Le groupe Google, qui exploite un moteur de recherche sur Internet, propose en outre un service payant, « AdWords », permettant à tout annonceur, par référencement préalable d'un ou plusieurs mots-clés, de commander l'apparition à l'écran, lorsque la requête adressée par un internaute au moteur de recherche contient ce ou ces mots-clés, d'un lien promotionnel accompagné d'un bref message publicitaire, cette annonce s'affichant, en partie latérale ou supérieure de l'écran, en supplément des résultats générés spontanément par le moteur de recherche. Ce service payant de référencement est facturé à l'annonceur à raison de chaque clic d'internaute sur le lien promotionnel, son prix prenant également en compte le coût maximal par clic que l'annonceur a déclaré être prêt à assumer. Plusieurs annonceurs pouvant sélectionner les mêmes mots-clés, un système automatisé d'enchères effectuée en temps réel la sélection et l'ordre d'affichage des annonces en concurrence, déterminés notamment en fonction du coût maximal par clic, du nombre de clics antérieurs sur les liens concernés ainsi que de la qualité des annonces telle qu'évaluée par Google. Le service « AdWords » est proposé aux annonceurs selon deux modalités, « OSO » (Online Sales Organization) et « DSO » (Direct Sales Organization), la première destinée aux clients souhaitant élaborer eux-mêmes, en ligne, leurs campagnes publicitaires, la seconde incluant un service d'assistance assuré par des salariés de la SARL Google France, destiné à aider les annonceurs, ou leurs agences de publicité, à utiliser au mieux le produit « AdWords ». C'est à raison du service rendu selon la modalité « DSO » que l'administration a estimé que ces salariés se livraient en France, au nom de la société Google Ireland Limited, à une activité de vente de publicité en ligne.

6. Selon le contrat de prestation de services évoqué au point 5, la SARL Google France fournit à la société Google Ireland Limited « *tous les services, les conseils, les recommandations et l'assistance requis par [cette dernière] société dans le cadre des activités de soutien au marketing et à la vente pour les services [de recherche] Internet fournis [en France]* ». Ces services incluent « *les opérations de marketing et la démonstration des services Internet de la Société [Google Ireland Limited]* », la SARL Google France « *assist[ant] également [cette dernière] dans l'analyse du marché et l'analyse stratégique, y*

compris l'analyse de clients potentiels auxquels les services Internet peuvent être vendus ». L'article 2.1. de ce contrat stipule par ailleurs : « *Lors de la fourniture de l'assistance de soutien à la vente, [la SARL Google France] comprend et convient qu[elle] n'a pas le pouvoir d'engager la Société [Google Ireland Limited], d'agir comme mandataire ou représentant autorisé à agir en tant que mandataire pour le compte ou au nom de la Société [Google Ireland Limited], ou de signer tout contrat ou accord au nom de la Société. Plus spécifiquement, [la SARL Google France] ne négociera pas de contrats ou de licences pour le compte de la Société [Google Ireland Limited] ni n'acceptera de commandes pour le compte de [cette dernière]* ».

7. Par ailleurs, les contrats conclus entre la société Google Ireland Limited et les clients français stipulent que : « *Le présent contrat entre en vigueur à la Date d'Acceptation mentionnée ci-dessus* ». La page de signature du contrat comporte un espace pour que soit indiquée une Date d'Acceptation par l'apposition d'un bloc de signature de la société Google Ireland Limited. La clause 12.1 du contrat stipule que : « *le présent Contrat débutera à la Date d'acceptation* ». La clause 1 définit la Date d'Acceptation comme : « *soit : (i) la date à laquelle le Client accepte le présent contrat en ligne ; soit (ii) en cas de conclusion par écrit, la date de signature sur la page de signature du présent Contrat* ». La Date d'Acceptation par GIL figure sur la « *page de signature* ». La page de signature prévoit également que : « *La partie réservée à la signature du client doit être complétée afin que Google puisse traiter le présent contrat* ».

8. Le ministre soutient que, bien que les termes des stipulations citées au point 6 dénie expressément à la SARL Google France toute qualité pour engager d'une quelconque façon la société Google Ireland Limited, les salariés de la SARL Google France sont en réalité investis du pouvoir de conclure des contrats au nom de la société Google Ireland Limited. Il fait valoir que l'exécution du contrat de prestation de services révèle que la société Google Ireland Limited a entendu confier à la SARL Google France le soin d'exprimer en son nom le consentement contractuel avec les annonceurs ou leurs agents, c'est-à-dire de porter une appréciation sur l'opportunité d'engager une relation contractuelle avec les annonceurs.

9. A cet égard, le ministre a relevé que les éléments essentiels des contrats, tels que la consistance de la prestation, son intensité et le budget maximal que chaque annonceur est prêt à dépenser pour la réalisation de la campagne publicitaire, étaient négociés par des salariés de la SARL Google France, que la société Google Ireland Limited n'apposait qu'une signature formelle et routinière sur les contrats qui lui étaient ensuite retournés par Google France, qu'il n'était pas établi que les campagnes débutent postérieurement à la signature des contrats AdWords, contrairement à ce que ceux-ci prévoient, des incohérences ayant été relevées par le service entre les dates de mise en ligne des campagnes et celles d'apposition des signatures par les salariés de la société Google Ireland Limited et, enfin, que des salariés de Google France pouvaient reporter seuls les dates de fin de campagne, sans en référer à la société Google Ireland Limited, ou relancer des campagnes publicitaires sans faire signer de nouveaux contrats aux clients.

10. Cependant, il résulte de l'instruction qu'en exécution du contrat de prestation de services passé entre les sociétés Google Ireland Limited et Google France, cette dernière effectue des tâches de prospection commerciale en direction des annonceurs français disposant des budgets de publicité les plus importants, en leur proposant de les aider dans l'utilisation du produit « AdWords ». Il ne résulte d'aucune pièce du dossier qu'outre ces travaux de prospection commerciale et d'assistance aux clients français, qui sont bien réels et correspondent à l'objet de ce contrat, la société Google Ireland Limited aurait également entendu confier à la SARL Google France le soin de conclure les contrats en son nom. La circonstance que les salariés de la SARL Google France démarchent les clients français et, dans le cadre du service d'« optimisation » des campagnes publicitaires lié à la modalité de commercialisation « DSO », leur apportent une assistance pour le choix des mots-clés, ainsi que la fixation des dates et des durées de campagnes et du montant maximal du budget, n'implique pas que la société Google Ireland Limited aurait entendu leur confier un quelconque pouvoir d'engagement en son nom. Il en va de même du fait qu'elle appose sa signature sur les contrats à l'aide d'un procédé électronique dès lors qu'il est constant qu'elle revoit systématiquement les contrats avant signature, qu'elle a refusé d'en signer certains et qu'elle justifie par les pièces produites lors du contrôle et au cours de la procédure contentieuse que la mise en ligne des campagnes publicitaires n'intervient qu'après signature par elle des contrats. Les quelques extraits de courriels échangés entre des salariés d'agences de publicité, d'une part, et de la SARL Google France, d'autre part, produits par le ministre en appel, ne permettent pas d'établir que ces derniers auraient la faculté de décider seuls du prolongement de campagnes publicitaires, sans en référer à Google Ireland Limited, contrairement à ce que prévoit la clause 12.3 du contrat « AdWords ».

11. Le ministre soutient également que des documents internes à la SARL Google France, obtenus lors des opérations de contrôle, font apparaître que les salariés de cette société sont recrutés, formés et rémunérés pour la « vente ». Il fait également valoir que les mandats confiés par les annonceurs aux agences de publicité font référence à l'« achat » du produit « AdWords » auprès de la SARL Google France. Toutefois, ces références à des termes tirés du langage courant ne signifient nullement, eu égard au contexte dans lequel ils sont utilisés, que les salariés de la SARL Google France auraient en réalité la capacité juridique d'engager la société Google Ireland Limited pour des opérations de vente.

12. La circonstance que les « prises de commandes » des publicités « AdWords » et que des opérations postérieures à la vente, telles que la résolution de problèmes commerciaux ou techniques ou certaines tâches de recouvrement d'impayés soient effectuées par des salariés de la SARL Google France n'implique pas davantage que ceux-ci auraient la capacité juridique d'engager la société Google Ireland Limited. Si le ministre soutient que ces salariés ont la maîtrise des avoirs et des gestes commerciaux, cette affirmation, formellement contestée par la société Google Ireland Limited, n'est pas appuyée de justifications suffisantes.

13. Enfin, les contrats « AdWords », par lesquels la société Google Ireland Limited s'engage à référencer et à diffuser des annonces publicitaires et qui n'ont pas pour objet le transfert de propriété d'une chose, ont le caractère de contrats de louage d'ouvrage, au sens de l'article 1710 du code civil, et pas de contrats de vente d'espaces publicitaires. Le moyen tiré de ce qu'ils sont réputés conclus, en application de l'article 1583 du code civil, quand les parties ont convenu de la chose et du prix, c'est-à-dire, d'après le ministre, dès que les annonceurs ont signé les documents correspondants, ne peut par suite qu'être écarté.

14. Il suit de ce qui a été dit aux points 5 à 13 que la SARL Google France ne disposait pas de pouvoirs permettant d'engager celle-ci dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société.

Sur l'existence d'une installation fixe d'affaires :

15. Contrairement à ce que soutient le ministre, les locaux et le personnel de la SARL Google France, qui sont à la disposition de celle-ci pour son activité propre de prestataire de services, telle que définie par le contrat de prestation de services du 16 mai 2002, ne caractérisent pas une installation constituant une entreprise de la société Google Ireland Limited, au sens des dispositions du I de l'article 209 du code général des impôts.

16. Il résulte de tout ce qui précède que la société Google Ireland Limited ne disposait pas en France d'un établissement stable, au titre des années en litige. Le service ne pouvait dès lors estimer qu'elle avait exercé une activité en France au sens de l'article 182 B du code général des impôts par l'intermédiaire de cet établissement. Le ministre de l'action et des comptes publics n'est en conséquence pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a prononcé la décharge des impositions et pénalités en litige. Dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de mettre à la charge de l'Etat la somme demandée par la société Google Ireland Limited au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1er : La requête du ministre de l'action et des comptes publics est rejetée.

Article 2 : Les conclusions présentées par la société Google Ireland Limited au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

CAA Paris, 9^e ch., 25 avr. 2019, n° 17PA03069, Min. c/ Sté Google Ireland Limited [Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)]

Pdt : M. Jardin - **Rapp. :** M. Dalle - **Rapp. public :** Mme Mielnik-Meddah - **Av. :** Me Meier

Fichage : C

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société Google Ireland Limited a demandé au Tribunal administratif de Paris la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été réclamés au titre de la période du 1er janvier 2005 au 31 décembre 2010 et des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1505165/1-1 du 12 juillet 2017, le Tribunal administratif de Paris a fait droit à sa demande

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire enregistrés les 11 septembre 2017 et 30 novembre 2018, le ministre de l'action et des comptes publics demande à la Cour d'annuler le jugement du 12 juillet 2017 du Tribunal administratif de Paris et de remettre à la charge de la société Google Ireland Limited les impositions et pénalités dont les premiers juges ont prononcé la décharge.

Il soutient que :

- la société Google Ireland Limited est établie en France, au sens de l'article 283 du code général des impôts, dès lors qu'elle y dispose au travers de la SARL Google France d'une structure comportant les moyens humains et matériels nécessaires à l'exercice d'une activité de vente d'espaces publicitaires ; elle est en conséquence redevable de la taxe sur la valeur ajoutée due en France à raison de cette activité.

Par des mémoires, enregistrés les 31 janvier 2018 et 21 décembre 2018, la société Google Ireland Limited conclut au rejet de la requête du ministre et demande que soit mis à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 5 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- à titre principal, les moyens soulevés par le ministre ne sont pas fondés ;

- à titre subsidiaire, son activité en France n'étant pas occulte, l'administration ne pouvait appliquer le délai de reprise étendu prévu par l'article L. 176 du livre des procédures fiscales ni lui faire supporter les majorations de 80 % prévues en cas de découverte d'une activité occulte par les dispositions du c du 1 de l'article 1728 du code général des impôts ;

- le rappel litigieux la conduit à régler au Trésor une taxe qui a déjà été acquittée pour les mêmes services par les clients français ; cette double imposition est contraire au principe de neutralité de la taxe sur la valeur ajoutée.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la directive 77/388/CEE du Conseil du 17 mai 1977 ;
- la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Dalle,
- les conclusions de Mme Mielnik Meddah, rapporteur public,
- et les observations de M. C. et de M. P, pour le ministre de l'action et des comptes publics, ainsi que de Me Meier, avocat de la société Google Ireland Limited.

Considérant ce qui suit :

1. L'administration fiscale a diligenté en 2010, 2011 et 2012 différents contrôles à l'encontre de sociétés du groupe Google. A l'issue de ces opérations, elle a estimé que la société de droit irlandais Google Ireland Limited, dont le siège est à Dublin, réalisait en France des prestations de publicité par l'intermédiaire de l'établissement stable dont elle disposait en la SARL Google France et qu'elle était redevable de la taxe sur la valeur ajoutée due en France à raison de ces prestations. Le ministre de l'action et des comptes publics relève appel du jugement du 12 juillet 2017 par lequel le Tribunal administratif de Paris a déchargé la société Google Ireland Limited du rappel de taxe sur la valeur ajoutée auquel cette société a en conséquence été assujettie au titre de la période couvrant les années 2005 à 2010.

2. Aux termes de l'article 256 du code général des impôts : « *1. Sont soumises à la taxe sur valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* ».

En ce qui concerne la période correspondant aux années 2005 à 2009 :

3. D'une part, aux termes de l'article 259 du même code, dans sa rédaction alors applicable : « *Le lieu des prestations de services est réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle* ».

4. Pour l'application des dispositions citées au point précédent, qui résultent de la transposition en droit interne de l'article 9 de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, il convient, comme la Cour de justice des Communautés européennes l'a jugé notamment dans ses arrêts Berkholz du 4 juillet 1985 (C-168/84, points 17 et 18) et ARO Lease BV du 17 juillet 1997 (C-190/95, points 15 et 16), de déterminer le point de rattachement des services

rendus afin d'établir le lieu des prestations de services. L'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaît comme un point de rattachement prioritaire, la prise en considération d'un autre établissement à partir duquel la prestation de services est rendue ne présentant un intérêt que dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre Etat membre. Un établissement ne peut être utilement regardé, par dérogation au critère prioritaire du siège, comme lieu des prestations de services d'un assujetti, que s'il présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées.

5. D'autre part, aux termes de l'article 283 du même code, dans sa rédaction alors applicable : « 1. La taxe sur la valeur ajoutée doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables (...) Toutefois, lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur (...) ».

6. Le groupe Google, qui exploite un moteur de recherche sur Internet, propose en outre un service payant, « AdWords », permettant à tout annonceur, par référencement préalable d'un ou plusieurs mots-clés, de commander l'apparition à l'écran, lorsque la requête adressée par un internaute au moteur de recherche contient ce ou ces mots-clés, d'un lien promotionnel accompagné d'un bref message publicitaire, cette annonce s'affichant, en partie latérale ou supérieure de l'écran, en supplément des résultats générés spontanément par le moteur de recherche. Ce service payant de référencement est facturé à l'annonceur à raison de chaque clic d'internaute sur le lien promotionnel, son prix prenant également en compte le coût maximal par clic que l'annonceur a déclaré être prêt à assumer. Plusieurs annonceurs pouvant sélectionner les mêmes mots-clés, un système automatisé d'enchères effectuée en temps réel la sélection et l'ordre d'affichage des annonces en concurrence, déterminés notamment en fonction du coût maximal par clic, du nombre de clics antérieurs sur les liens concernés ainsi que de la qualité des annonces telle qu'évaluée par Google. Le service « AdWords » est proposé aux annonceurs selon deux modalités, « OSO » (Online Sales Organization) et « DSO » (Direct Sales Organization), la première destinée aux clients souhaitant élaborer eux-mêmes, en ligne, leurs campagnes publicitaires, la seconde incluant un service d'assistance assuré par des salariés de la SARL Google France, destiné à aider les annonceurs ou leurs agences de publicité à utiliser au mieux le produit « AdWords ». L'administration a considéré que les prestations de publicité ainsi rendues et facturées dans le cadre de l'offre « DSO » par la société Google Ireland Limited étaient imposables en France à la taxe sur la valeur ajoutée et que la société Google Ireland Limited était le redevable de cette taxe, dès lors qu'elle était établie en France, au sens de l'article 283 du code général des impôts, y ayant un établissement stable au travers de la SARL Google France. La société Google Ireland Limited ne conteste pas que les prestations

en cause étaient imposables en France à la taxe sur la valeur ajoutée. Elle fait valoir qu'elle ne saurait être le redevable de cette taxe dès lors que la SARL Google France ne disposait pas des moyens humains et techniques lui permettant de réaliser de manière autonome les prestations de publicité.

7. Un contrat de prestations de services (« Marketing and Services Agreement ») a été conclu le 16 mai 2002 entre la société américaine Google Inc. et la SARL Google France. Le 1er juillet 2004, ce contrat a été cédé par Google Inc. à la société Google Ireland Limited. Aux termes de ce contrat, la SARL Google France fournit à la société Google Ireland Limited : « tous les services, les conseils, les recommandations et l'assistance requis par [cette dernière] société dans le cadre des activités de soutien au marketing et à la vente pour les services [de recherche] Internet fournis [en France] ». Ces services incluent « les opérations de marketing et la démonstration des services Internet de la Société [Google Ireland Limited] », la SARL Google France « assist[ant] également [cette dernière] dans l'analyse du marché et l'analyse stratégique, y compris l'analyse de clients potentiels auxquels les services Internet peuvent être vendus ». L'article 2.1. dudit contrat stipule par ailleurs : « Lors de la fourniture de l'assistance de soutien à la vente, [la SARL Google France] comprend et convient qu'elle n'a pas le pouvoir d'engager la Société [Google Ireland Limited], d'agir comme mandataire ou représentant autorisé à agir en tant que mandataire pour le compte ou au nom de la Société [Google Ireland Limited], ou de signer tout contrat ou accord au nom de la Société. Plus spécifiquement, [la SARL Google France] ne négociera pas de contrats ou de licences pour le compte de la Société [Google Ireland Limited] ni n'acceptera de commandes pour le compte de [cette dernière] ».

8. Le ministre soutient que, bien que les termes des stipulations citées au point 7 dénie expressément à la SARL Google France toute qualité pour engager d'une quelconque façon la société Google Ireland Limited, les salariés de la SARL Google France sont en réalité investis du pouvoir de conclure des contrats au nom de la société Google Ireland Limited. Il fait valoir que l'exécution du contrat de prestation de services révèle que la société Google Ireland Limited a entendu confier à la SARL Google France le soin d'exprimer en son nom le consentement contractuel avec les annonceurs ou leurs agents, c'est-à-dire de porter une appréciation sur l'opportunité d'engager une relation contractuelle avec les annonceurs.

9. A cet égard, le ministre a relevé que les éléments essentiels des contrats, tels que la consistance de la prestation, son intensité et le budget maximal que chaque annonceur est prêt à dépenser pour la réalisation de la campagne publicitaire, étaient négociés par des salariés de la SARL Google France, que la société Google Ireland Limited n'apposait qu'une signature formelle et routinière sur les contrats qui lui étaient ensuite retournés par Google France, qu'il n'était pas établi que les campagnes débutent postérieurement à la signature des contrats AdWords, contrairement à ce que ceux-ci prévoient, des incohérences ayant été relevées par le service entre les dates de mise en ligne des campagnes et celles d'apposition des signatures par les salariés de la société Google Ireland

Limited et, enfin, que des salariés de Google France pouvaient reporter seuls les dates de fin de campagne, sans en référer à GIL, ou relancer des campagnes publicitaires sans faire signer de nouveaux contrats aux clients.

10. Cependant, il résulte de l'instruction qu'en exécution du contrat de prestation de services passé entre les sociétés Google Ireland Limited et Google France, cette dernière effectue des tâches de prospection commerciale en direction des annonceurs français disposant des budgets de publicité les plus importants, en leur proposant de les aider dans l'utilisation du produit « AdWords ». Il ne résulte d'aucune des pièces du dossier qu'outre ces travaux de prospection commerciale et d'assistance aux clients français, qui sont bien réels et correspondent à l'objet de ce contrat, la société Google Ireland Limited aurait également entendu confier à la SARL Google France le soin de conclure les contrats en son nom. La circonstance que les salariés de la SARL Google France démarchent les clients français et, dans le cadre du service d'« optimisation » des campagnes publicitaires lié à la modalité de commercialisation « DSO », leur apportent une assistance pour le choix des mots-clés, ainsi que la fixation des dates et des durées de campagnes et du montant maximal du budget, n'implique pas que la société Google Ireland Limited aurait entendu leur confier un quelconque pouvoir d'engagement en son nom. Il en va de même du fait qu'elle appose sa signature sur les contrats à l'aide d'un procédé électronique dès lors qu'il est constant qu'elle revoit systématiquement les contrats avant signature, qu'elle a refusé d'en signer certains et qu'elle justifie par les pièces produites lors du contrôle et au cours de la procédure contentieuse que la mise en ligne des campagnes publicitaires n'intervient qu'après signature par elle des contrats. Les quelques extraits de courriels échangés entre des salariés d'agences de publicité, d'une part, et de la SARL Google France, d'autre part, produits par le ministre en appel, ne permettent pas d'établir que ces derniers auraient la faculté de décider seuls du prolongement de campagnes publicitaires, sans en référer à Google Ireland Limited, contrairement à ce que prévoit la clause 12.3 du contrat « AdWords ».

11. Il résulte de ce qui précède que les salariés de la SARL Google France n'ont pas la capacité juridique d'engager la société Google Ireland Limited, ni la possibilité de mettre eux-mêmes en ligne les annonces publicitaires. Cette mise en ligne est dans tous les cas subordonnée à la signature préalable des contrats par la société Google Ireland Limited. Celle-ci ne peut donc être regardée comme ayant disposé au titre de la période en litige de l'équipement humain apte à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de publicité litigieuses.

12. Par ailleurs, il résulte de l'instruction, en particulier de deux procès-verbaux de constat d'huissier en date des 15 janvier 2007 et 4 novembre 2011, que les centres de données et les serveurs hébergeant le moteur de recherche Google sont situés principalement aux États-Unis. Aucun de ces équipements n'est situé sur le territoire français. Il ne résulte pas de l'instruction et n'est pas soutenu par le ministre que la société Google Ireland Limited aurait un accès quelconque à

ces équipements ou qu'elle pourrait les contrôler. Si le ministre invoque la présence de matériel informatique en France, sur le site parisien de la SARL Google France et dans onze départements français, ainsi que des travaux de raccordement entre différents sites en France abritant des centres de données, la société Google Ireland Limited soutient, sans être contredite et sans qu'aucune des pièces du dossier permette de mettre en cause cette affirmation, que ces locaux et ces centres de données abritent des équipements auxiliaires de type « switch routeurs » et « backbones », qui sont destinés à améliorer la vitesse de connexion au réseau des utilisateurs français mais, en tant que tels, ne permettent pas de fournir le service d'enchères publicitaires aux clients. Ainsi, la société Google Ireland Limited ne disposait pas, au titre de la période en litige, de l'équipement technique apte à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de publicité litigieuses. Elle ne peut donc être regardée comme ayant été établie en France au cours des années 2005 à 2009, au sens de l'article 283 du code général des impôts.

En ce qui concerne la période correspondant à l'année 2010 :

13. D'une part, aux termes de l'article 259 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à compter du 1er janvier 2010 : « *Le lieu des prestations de services est situé en France : 1° Lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel et qu'il a en France : a) Le siège de son activité économique, sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France auquel les services sont fournis ; b) Ou un établissement stable auquel les services sont fournis ; c) Ou, à défaut du a ou du b, son domicile ou sa résidence habituelle (...)* ».

14. D'autre part, aux termes de l'article 283 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à compter du 1er janvier 2010 : « *1. La taxe sur la valeur ajoutée doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables (...)* 2. *Lorsque les prestations mentionnées au 1° de l'article 259 sont fournies par un assujetti qui n'est pas établi en France, la taxe doit être acquittée par le preneur.* ».

15. Ainsi qu'il a été dit précédemment, la société Google Ireland Limited ne peut être regardée comme établie en France au titre des années 2005 à 2009. En ce qui concerne l'année 2010, l'administration n'apporte pas d'autre élément de nature à établir que la société Google Ireland Limited aurait été établie en France au titre de cette année. Il s'ensuit qu'en application des dispositions précitées, elle n'était pas davantage redevable, au titre de l'année 2010, de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux prestations de publicité litigieuses.

16. Il résulte de tout ce qui précède que le ministre de l'action et des comptes publics n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a prononcé la décharge des impositions et pénalités en litige. Dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de mettre à la charge de l'Etat la somme demandée par la société Google Ireland Limited au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1er : La requête du ministre de l'action et des comptes publics est rejetée.

Article 2 : Les conclusions présentées par la société Google Ireland Limited au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

CAA Paris, 9^e ch., 25 avr. 2019, n° 17PA03065, Min. c/Sté Google Ireland Limited [Taxe professionnelle]

Pdt : M. Jardin - **Rapp.** : M. Dalle - **Rapp. public** : Mme Mielnik-Meddah – **Av.** : Me Meier

Fichage : C

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société Google Ireland Limited a demandé au Tribunal administratif de Paris la décharge de la cotisation minimale de taxe professionnelle qui lui a été assignée au titre de l'année 2009 et des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1505147/1-1 du 12 juillet 2017, le Tribunal administratif de Paris a fait droit à sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 11 septembre 2017 et 30 novembre 2018, le ministre de l'action et des comptes publics demande à la Cour d'annuler le jugement n° 1505147/1-1 du 12 juillet 2017 du Tribunal administratif de Paris et de remettre à la charge de la société Google Ireland Limited l'imposition et les pénalités dont les premiers juges ont prononcé la décharge.

Il soutient que :

- le critère d'assujettissement à la cotisation minimale de taxe professionnelle est l'exercice d'une activité professionnelle en France ; une entreprise peut être assujettie à cet impôt sans disposer d'immobilisations sur le sol français, contrairement à ce qu'a jugé le Tribunal administratif ;

- en l'espèce, la société Google Ireland Limited exerce une activité professionnelle en France, où elle exploite une entreprise, au sens de l'article 209, I, du code général des impôts, en vendant des espaces publicitaires à des clients français ;

- en tout état de cause, la société Google Ireland Limited dispose en France d'immobilisations affectées à cette activité de vente d'espaces publicitaires.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 31 janvier 2018 et 27 décembre 2018, la société Google Ireland Limited

conclut au rejet de la requête du ministre et demande que soit mis à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 5 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- à titre principal, les moyens soulevés par le ministre ne sont pas fondés ;

- à titre subsidiaire, l'administration aurait dû inclure dans les consommations de biens et services en provenance de tiers, à prendre en compte pour le calcul de la valeur ajoutée tel que défini par le II de l'article 1647 B sexies du code général des impôts, la fraction des redevances censée être versée par son établissement stable français à la société Google Netherlands Holdings BV.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Dalle,
- les conclusions de Mme Mielnik-Meddah, rapporteur public,
- et les observations de M. C. et de M. P., pour le ministre de l'action et des comptes publics, ainsi que de Me Meier, avocat de la société Google Ireland Limited.

Considérant ce qui suit :

1. L'administration fiscale a diligenté en 2010, 2011 et 2012 différents contrôles à l'encontre de sociétés du groupe Google. A l'issue de ces opérations, elle a estimé que la société de droit irlandais Google Ireland Limited, dont le siège est à Dublin, exerçait en France à titre habituel une activité professionnelle de vente de publicité par l'intermédiaire d'un établissement stable. Elle a en conséquence assujetti cette société, au titre de l'année 2009, à la cotisation minimale de taxe professionnelle, à concurrence de la valeur ajoutée attribuée à cet établissement. Le ministre de l'action et des comptes publics relève appel du jugement du 12 juillet 2017 par lequel le Tribunal administratif de Paris a déchargé la société Google Ireland Limited de cette imposition.

2. Aux termes de l'article 1447 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année en litige : « *La taxe professionnelle des entreprises est due chaque année par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée* ». Aux termes de l'article 1467 du même code, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « La taxe professionnelle a pour base : 1° Dans le cas des contribuables autres que [les titulaires de bénéfices non commerciaux] : a) la valeur locative (...) des immobilisations

corporelles dont le redevable a disposé pour les besoins de son activité professionnelle (...) ». Selon l'article 1473 du code, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « *La taxe professionnelle est établie dans chaque commune où le redevable dispose de locaux ou de terrains, en raison de la valeur locative des biens qui y sont situés ou rattachés et des salaires versés au personnel (...)* ». Aux termes de l'article 1647 E du code général des impôts, alors en vigueur : « *I. La cotisation de taxe professionnelle des entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7 600 000 euros est au moins égale à 1,5 % de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, telle que définie au II de l'article 1647 B sexies. Le chiffre d'affaires et la valeur ajoutée à prendre en compte sont ceux de l'exercice de douze mois clos pendant l'année d'imposition ou, à défaut d'un tel exercice, ceux de l'année d'imposition* ». La taxe professionnelle et la cotisation minimale de taxe professionnelle, qui résulte de la différence arithmétique entre une fraction de la valeur ajoutée produite au cours d'une année par le redevable et le montant de la cotisation de taxe professionnelle qu'il a acquittée au titre de la même année sur la base des déclarations qu'il a établies l'année précédente, sont les deux composantes d'un même impôt.

3. Le groupe Google, qui exploite un moteur de recherche sur Internet, propose en outre un service payant, « AdWords », permettant à tout annonceur, par référencement préalable d'un ou plusieurs mots-clés, de commander l'apparition à l'écran, lorsque la requête adressée par un internaute au moteur de recherche contient ce ou ces mots-clés, d'un lien promotionnel accompagné d'un bref message publicitaire, cette annonce s'affichant, en partie latérale ou supérieure de l'écran, en supplément des résultats générés spontanément par le moteur de recherche. Ce service payant de référencement est facturé à l'annonceur à raison de chaque clic d'internaute sur le lien promotionnel, son prix prenant également en compte le coût maximal par clic que l'annonceur a déclaré être prêt à assumer. Plusieurs annonceurs pouvant sélectionner les mêmes mots-clés, un système automatisé d'enchères effectue en temps réel la sélection et l'ordre d'affichage des annonces en concurrence, déterminés notamment en fonction du coût maximal par clic, du nombre de clics antérieurs sur les liens concernés ainsi que de la qualité des annonces telle qu'évaluée par Google. Le service « AdWords » est proposé aux annonceurs selon deux modalités, « OSO » (Online Sales Organization) et « DSO » (Direct Sales Organization), la première destinée aux clients souhaitant élaborer eux-mêmes, en ligne, leurs campagnes publicitaires, la seconde incluant un service d'assistance assuré par des salariés de la SARL Google France, destiné à aider les annonceurs, ou leurs agences de publicité, à utiliser au mieux le produit « AdWords ». L'administration a estimé que la société Google Ireland Limited devait être assujettie à la cotisation minimale de taxe professionnelle dès lors qu'elle exerçait en France, à titre habituel, une activité professionnelle non salariée, au sens des dispositions précitées de l'article 1447 du code général des impôts, consistant à vendre, par l'intermédiaire de la SARL Google France, le produit « AdWords » aux clients français ayant choisi la modalité « DSO ».

4. Un contrat de prestations de services (« Marketing and Services Agreement ») a été conclu le 16 mai 2002 entre la

société américaine Google Inc. et la SARL Google France. Le 1er juillet 2004, ce contrat a été cédé par Google Inc. à la société Google Ireland Limited. Aux termes de ce contrat, la SARL Google France fournit à la société Google Ireland Limited « *tous les services, les conseils, les recommandations et l'assistance requis par [cette dernière] société dans le cadre des activités de soutien au marketing et à la vente pour les services [de recherche] Internet fournis [en France]* ». Ces services incluent « *les opérations de marketing et la démonstration des services Internet de la Société [Google Ireland Limited]* », la SARL Google France « *assist[ant] également [cette dernière] dans l'analyse du marché et l'analyse stratégique, y compris l'analyse de clients potentiels auxquels les services Internet peuvent être vendus* ». L'article 2.1. dudit contrat stipule par ailleurs : « *Lors de la fourniture de l'assistance de soutien à la vente, [la SARL Google France] comprend et convient qu'elle n'a pas le pouvoir d'engager la Société [Google Ireland Limited], d'agir comme mandataire ou représentant autorisé à agir en tant que mandataire pour le compte ou au nom de la Société [Google Ireland Limited], ou de signer tout contrat ou accord au nom de la Société. Plus spécifiquement, [la SARL Google France] ne négociera pas de contrats ou de licences pour le compte de la Société [Google Ireland Limited] ni n'acceptera de commandes pour le compte de [cette dernière]* ».

5. D'une part, il ne résulte pas de l'instruction que la société Google Ireland Limited aurait disposé en France d'immobilisations, tout au moins de locaux, autres que ceux dont disposait la SARL Google France pour les besoins de sa propre activité de prestataire de services, telle que définie par l'accord de marketing et de services du 16 mai 2002.

6. D'autre part, si le ministre invoque la présence en France de matériels informatiques, tels que « switch routeurs », « backbones » et des travaux de raccordement entre des sites en France abritant des centres de données, la société Google Ireland Limited soutient sans être contredite et sans qu'aucune des pièces du dossier permette de mettre en cause cette affirmation que ces équipements, seulement destinés à améliorer la vitesse de connexion au réseau des utilisateurs français, ont un caractère auxiliaire aux centres de données et aux serveurs hébergeant le moteur de recherche Google, lesquels ne sont pas situés en France mais ailleurs dans le monde, aux Etats-Unis notamment. Or il n'apparaît pas, et le ministre ne soutient pas, que la société Google Ireland Limited aurait un contrôle quelconque sur ces serveurs et centres de données et qu'elle les utiliserait matériellement pour la réalisation des opérations qu'elle effectue, qui consistent à commercialiser les services Google dans la zone Europe Moyen-Orient Afrique.

7. Dans ces conditions, la société Google Ireland Limited, qui ne dispose pas d'immobilisations en France pour les besoins d'une activité professionnelle de vente de publicité, ne peut être assujettie à la cotisation minimale de taxe professionnelle, en tout état de cause, en admettant même qu'elle exerce, à titre habituel, une activité professionnelle non salariée, au sens des dispositions précitées de l'article 1447 du code général des impôts, du fait, notamment, qu'elle aurait effectué dans ce pays des opérations formant un cycle commercial complet.

8. Il résulte de tout ce qui précède que le ministre de l'action et des comptes publics n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a prononcé la décharge de l'imposition et des pénalités en litige. Dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de mettre à la charge de l'Etat la somme demandée par la société Google Ireland Limited au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1er : La requête du ministre de l'action et des comptes publics est rejetée.

Article 2 : Les conclusions présentées par la société Google Ireland Limited au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

CAA Paris, 9^e ch., 25 avr. 2019, n° 17PA03066, Min. c/ Sté Google Ireland Limited [Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)]

Pdt : M. Jardin - **Rapp. :** M. Dalle - **Rapp. public :** Mme Mielnik-Meddah – **Av. :** Me Meier

Fichage : C

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

La société Google Ireland Limited a demandé au Tribunal administratif de Paris la décharge de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises qui lui a été assignée au titre de l'année 2010 et des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1505126/1-1 du 12 juillet 2017, le Tribunal administratif de Paris a fait droit à sa demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 11 septembre 2017 et 30 novembre 2018, le ministre de l'action et des comptes publics demande à la Cour d'annuler le jugement n° 1505126/1-1 du 12 juillet 2017 du Tribunal administratif de Paris et de remettre à la charge de la société Google Ireland Limited l'imposition et les pénalités dont les premiers juges ont prononcé la décharge.

Il soutient que :

- le critère d'assujettissement à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est l'exercice d'une activité professionnelle en France ; une entreprise peut être assujettie à cet impôt sans disposer d'immobilisations sur le sol français, contrairement à ce qu'a jugé le Tribunal administratif ;

- en l'espèce, la société Google Ireland Limited exerce une activité professionnelle en France, où elle exploite une entreprise,

au sens de l'article 209, I, du code général des impôts, en vendant des espaces publicitaires à des clients français ;

- en tout état de cause, la société Google Ireland Limited dispose en France d'immobilisations affectées à cette activité de vente d'espaces publicitaires.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 31 janvier 2018 et 27 décembre 2018, la société Google Ireland Limited conclut au rejet de la requête du ministre et demande que soit mis à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 5 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- à titre principal, les moyens soulevés par le ministre ne sont pas fondés ;

- à titre subsidiaire, l'administration aurait dû inclure dans les consommations de biens et services en provenance de tiers, à prendre en compte pour le calcul de la valeur ajoutée tel que défini par l'article 1586 sexies du code général des impôts, la fraction des redevances censée être versée par son établissement stable français à la société Google Netherlands Holdings BV.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Dalle,
- les conclusions de Mme Mielnik Meddah, rapporteur public,
- et les observations de M. C. et de M. P., pour le ministre de l'action et des comptes publics, ainsi que de Me Meier, avocat de la société Google Ireland Limited.

Considérant ce qui suit :

1. L'administration fiscale a diligenté en 2010, 2011 et 2012 différents contrôles à l'encontre de sociétés du groupe Google. A l'issue de ces opérations, elle a estimé que la société de droit irlandais Google Ireland Limited, dont le siège est à Dublin, exerçait en France à titre habituel une activité professionnelle de vente de publicité par l'intermédiaire d'un établissement stable. Elle a en conséquence assujetti cette société, au titre de l'année 2010, à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, à concurrence de la valeur ajoutée attribuée à cet établissement. Le ministre de l'action et des comptes publics relève appel du jugement du 12 juillet 2017 par lequel le Tribunal administratif de Paris a déchargé la société Google Ireland Limited de cette imposition.

2. Aux termes de l'article 1586 ter du code général des impôts dans sa rédaction applicable à l'année en litige : « *I. Les personnes physiques ou morales (...) qui exercent une activité dans les conditions fixées aux articles 1447 et 1447 bis et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 € sont soumises à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises* ». L'article 1447 du même code, dans sa rédaction applicable en l'espèce, dispose : « *I. - La cotisation foncière des entreprises est due chaque année par les personnes physiques ou morales (...) qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée* ». L'article 1586 nonies du même code dispose : « (...) *III. - La valeur ajoutée est imposée dans la commune où le contribuable la produisant dispose de locaux ou emploie des salariés exerçant leur activité plus de trois mois (...)* ».

3. Le groupe Google, qui exploite un moteur de recherche sur Internet, propose en outre un service payant, « AdWords », permettant à tout annonceur, par référencement préalable d'un ou plusieurs mots-clés, de commander l'apparition à l'écran, lorsque la requête adressée par un internaute au moteur de recherche contient ce ou ces mots-clés, d'un lien promotionnel accompagné d'un bref message publicitaire, cette annonce s'affichant, en partie latérale ou supérieure de l'écran, en supplément des résultats générés spontanément par le moteur de recherche. Ce service payant de référencement est facturé à l'annonceur à raison de chaque clic d'internaute sur le lien promotionnel, son prix prenant également en compte le coût maximal par clic que l'annonceur a déclaré être prêt à assumer. Plusieurs annonceurs pouvant sélectionner les mêmes mots-clés, un système automatisé d'enchères effectue en temps réel la sélection et l'ordre d'affichage des annonces en concurrence, déterminés notamment en fonction du coût maximal par clic, du nombre de clics antérieurs sur les liens concernés ainsi que de la qualité des annonces telle qu'évaluée par Google. Le service « AdWords » est proposé aux annonceurs selon deux modalités, « OSO » (Online Sales Organization) et « DSO » (Direct Sales Organization), la première destinée aux clients souhaitant élaborer eux-mêmes, en ligne, leurs campagnes publicitaires, la seconde incluant un service d'assistance assuré par des salariés de la SARL Google France, destiné à aider les annonceurs ou leurs agences de publicité à utiliser au mieux le produit « AdWords ». L'administration a estimé que la société Google Ireland Limited devait être assujettie à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises dès lors qu'elle exerçait en France « à titre habituel une activité professionnelle non salariée », au sens des dispositions précitées de l'article 1447 du code général des impôts, consistant à vendre, par l'intermédiaire de la SARL Google France, le produit « Adwords » aux clients français ayant choisi la modalité « DSO ».

4. Un contrat de prestations de services (« Marketing and Services Agreement ») a été conclu le 16 mai 2002 entre la société américaine Google Inc. et la SARL Google France. Le 1er juillet 2004, ce contrat a été cédé par Google Inc. à la société Google Ireland Limited. Aux termes de ce contrat, la SARL Google France fournit à la société Google Ireland Limited « *tous les services, les conseils, les recommandations et l'assistance requis par [cette dernière] société dans le cadre des activités de soutien au marketing et à la vente pour les services [de recherche] Internet*

fournis [en France] ». Ces services incluent « *les opérations de marketing et la démonstration des services Internet de la Société [Google Ireland Limited]* », la SARL Google France « *assist[ant] également [cette dernière] dans l'analyse du marché et l'analyse stratégique, y compris l'analyse de clients potentiels auxquels les services Internet peuvent être vendus* ». L'article 2.1. dudit contrat stipule par ailleurs : « *Lors de la fourniture de l'assistance de soutien à la vente, [la SARL Google France] comprend et convient qu'elle n'a pas le pouvoir d'engager la Société [Google Ireland Limited], d'agir comme mandataire ou représentant autorisé à agir en tant que mandataire pour le compte ou au nom de la Société [Google Ireland Limited], ou de signer tout contrat ou accord au nom de la Société. Plus spécifiquement, [la SARL Google France] ne négociera pas de contrats ou de licences pour le compte de la Société [Google Ireland Limited] ni n'acceptera de commandes pour le compte de [cette dernière]* ».

5. Il ne résulte pas de l'instruction que la société Google Ireland Limited aurait disposé en France d'immobilisations, tout au moins de locaux, autres que ceux dont disposait la SARL Google France pour les besoins de sa propre activité de prestataire de services, telle que définie par l'accord de marketing et de services du 16 mai 2002. Si le ministre invoque la présence en France de matériels informatiques, tels que « switch routeurs », « backbones » et des travaux de raccordement entre des sites en France abritant des centres de données, la société Google Ireland Limited soutient sans être contredite et sans qu'aucune des pièces du dossier permette de mettre en cause cette affirmation que ces équipements, seulement destinés à améliorer la vitesse de connexion au réseau des utilisateurs français, ont un caractère auxiliaire aux centres de données et aux serveurs hébergeant le moteur de recherche Google, lesquels ne sont pas situés en France mais ailleurs dans le monde, aux Etats-Unis notamment.

6. Il ne résulte pas non plus de l'instruction que la société Google Ireland Limited aurait employé en France des salariés affectés à une activité de vente de publicité, distincte de l'activité de prestataire de services définie par le contrat mentionné au point 4.

7. Dans ces conditions, la société Google Ireland Limited, qui ne dispose pas d'immobilisations en France, notamment de locaux, pour les besoins d'une activité professionnelle de vente de publicité et n'y emploie pas de salariés affectés à une telle activité, ne peut être assujettie à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, en tout état de cause, en admettant même qu'elle exerce en France « à titre habituel une activité professionnelle non salariée », au sens de l'article 1447 du code général des impôts, du fait, notamment, qu'elle aurait effectué dans ce pays des opérations formant un cycle commercial complet.

8. Il résulte de ce qui précède que le ministre de l'action et des comptes publics n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a prononcé la décharge de l'imposition et des pénalités en litige. Dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de

mettre à la charge de l'Etat la somme demandée par la société Google Ireland Limited au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1er : La requête du ministre de l'action et des comptes publics est rejetée.

Article 2 : Les conclusions présentées par la société Google Ireland Limited au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Conclusions



Anne MIELNIK-MEDDAH,
Rapporteur public

1. La Commission nationale de l'informatique et des libertés (CNIL) vient de résumer l'organisation de la société Google LLC dans une récente délibération du 21 janvier 2019 (délibération SAN-2019-001) prononçant à l'encontre de la société Google LLC, en application du règlement européen sur la protection des données personnelles (RGPD), une sanction pécuniaire pour manque de transparence, information insatisfaisante et absence de consentement valable pour la personnalisation de la publicité. La société Google LLC est ainsi présentée : « Fondée en 1998, la société Google LLC est une société à responsabilité limitée de droit américain dont le siège social est situé à Mountain View, en Californie (États-Unis). Filiale à 100% de la société ALPHABET depuis 2015, la société a réalisé un chiffre d'affaires de 109,7 milliards de dollars (soit environ 96 milliards d'euros) en 2017. Elle possède plus de 70 bureaux implantés dans une cinquantaine de pays et compte environ 70 000 salariés à travers le monde. En France, elle dispose d'un établissement, la société Google France Sarl, située 8 rue de Londres à Paris (75009), qui compte environ 600 salariés et a réalisé un chiffre d'affaires d'environ 325 millions d'euros en 2017. Depuis qu'elle existe, la société a développé une pluralité de services à destination des entreprises et des particuliers (ex : le service de messagerie Gmail, le moteur de recherche Google Search, YouTube etc.). Elle a également conçu le système d'exploitation pour les terminaux mobiles Android qui comprend le magasin d'applications Google Play. La société exerce en outre une activité de régie publicitaire. En 2016, ce système d'exploitation comptait 27 millions d'utilisateurs en France ».

Même si cette présentation s'applique à la situation de la société de droit américain Google LLC relative à des années postérieures à celles en cause dans les présentes affaires, elle permet néanmoins de planter le décor dans lequel s'inscrit le litige.

2. À l'issue de différents contrôles diligentés entre 2010 et 2012 à l'encontre de sociétés du groupe Google, l'administration fiscale a estimé que la société de droit irlandais Google Ireland Limited, située à Dublin, réalisait en France des prestations de publicité par l'intermédiaire de l'établissement stable dont elle disposait en la SARL Google France et qu'elle était redevable de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), de cotisations d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle et sociale à cet impôt, de la retenue à la source prévue à l'article 182 B du code général des impôts (CGI), de la cotisation minimale de taxe professionnelle et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) dues en France à raison de ces prestations. Ces impositions supplémentaires ont été assorties de pénalités, notamment pour activité occulte s'agissant des rehaussements relatifs à l'impôt sur les sociétés ainsi que les rappels de TVA et de CVAE.

Le ministre de l'action et des comptes publics relève appel des jugements du 12 juillet 2017 par lequel le tribunal administratif de Paris a déchargé la société Google Ireland Limited des rappels de taxe sur la valeur ajoutée et des cotisations sur les impositions précitées auxquels cette société a en conséquence été assujettie au titre de la période couvrant tout ou partie des années 2005 à 2010 selon l'impôt en cause.

Précisons que les jugements attaqués ont été publiés ainsi que les conclusions du rapporteur public, Alexandre Segretain, à la RJF 11/17 n° 1054 et 1100.

3. L'assujettissement des entreprises œuvrant dans le secteur du numérique a fait couler beaucoup d'encre depuis quelques années. On se souvient du rapport Collin & Colin, né d'une demande des ministères économiques et financiers de réfléchir à l'influence de l'économie numérique dans nos sociétés et publié en 2013 à la Documentation française : vous pourrez relire le point 3.1 qui s'intitule « *Le droit fiscal national et international se révèle inadapté à l'économie numérique* ». On sait aussi que l'OCDE a fait de la fiscalité du numérique l'action 1 du projet BEPS mené conjointement avec le G20 et dont les 15 actions équipent les gouvernements d'instruments nationaux et internationaux pour lutter contre l'évasion fiscale en s'assurant que les profits soient taxés à l'endroit même où sont ceux-ci sont générés et où a lieu la création de valeur.

Toutes ces réflexions insistent sur la nécessité de trouver des outils nouveaux pour partager la matière fiscale qui s'évapore vers les paradis fiscaux grâce à des montages d'optimisation en avance sur le droit conventionnel, élaboré à une époque où l'économie était largement dépendante d'actifs corporels.

4. Au-delà de la présentation de la société de droit américain Google LLC, nous allons nous attacher à la **description de l'activité de la société Google Ireland Ltd (GIL)**, laquelle a été créée en 2003. Cette société est détenue par la société Google Ireland Holdings Ltd (GIHL), elle-même détenue à 100 % par les sociétés Google Bermuda Ltd et Google Bermuda Unltd. Bien que résidente irlandaise, la société Google Ireland Ltd, que nous dénommerons GIL dans un souci de simplification, est redevable de l'impôt aux Bermudes.

La société irlandaise GIL possède une licence sur les actifs incorporels des services Google qui lui permet de vendre les services Google dans la région Europe Moyen-Orient et Afrique, y compris en France. A ce titre elle verse des redevances à une société établie aux Pays-Bas, Google Netherlands Holdings BV (GNH) qui reverse les redevances à GIHL.

Quant à la **SARL Google France (GF)**, créée en 2002, elle est une filiale de la société Google LLC. Comme nous l'avons vu, en 2017 elle comptait plus de 600 salariés et présentait un chiffre d'affaires d'environ 325 millions d'euros.

L'activité de la société GIL consiste à commercialiser les services Google, en particulier le programme AdWords, qui génère plus de 95 % de son chiffre d'affaires, dans la région Europe Moyen-Orient et Afrique.

Le tribunal administratif de Paris, dans les jugements attaqués, a donné une parfaite définition de ce service AdWords : il permet « à tout annonceur, par référencement préalable d'un ou plusieurs mots-clés, de commander l'apparition à l'écran, lorsque la requête adressée par un internaute au moteur de recherche contient ce ou ces mots-clés, un lien promotionnel accompagné d'un bref message publicitaire, cette annonce s'affichant, en partie latérale ou supérieure de l'écran, en supplément des résultats générés spontanément par le moteur de recherche. Ce service payant de référencement est facturé à l'annonceur à raison de chaque clic d'internaute sur le lien promotionnel, son prix prenant également en compte le coût maximal par clic que l'annonceur a, lors de la conclusion de son contrat de référencement avec Google, déclaré être prêt à assumer. Plusieurs annonceurs pouvant sélectionner les mêmes mots-clés, un système automatisé d'enchères effectue en temps réel la sélection et l'ordre d'affichage des annonces en concurrence, déterminés notamment en fonction du coût maximal par clic sus évoqué, du nombre de clics antérieurs sur les liens concernés ainsi que de la qualité des annonces telle qu'évaluée par Google ».

Le service « AdWords » est proposé aux annonceurs selon deux modalités, « OSO » (Online Sales Organization) et « DSO » (Direct Sales Organization), la première destinée aux clients à même de gérer en ligne, de façon autonome, leurs commandes de publicité, la seconde incluant en sus un service de conseil et d'assistance commerciale aux annonceurs ou à leurs agents, service qui est assuré par l'intermédiaire des représentants d'une structure dont la société GIL dispose dans chaque pays et plus particulièrement en France par les salariés de la SARL Google France. C'est à raison du service rendu selon la modalité « DSO » que l'administration a considéré que les salariés de la SARL Google France (GF) se livraient, au nom de la société Google Ireland Limited (GIL), à la vente de publicité en ligne au moyen du programme Adwords en aidant les annonceurs à choisir les mots clés, les montants par clic et, d'une manière générale, à « optimiser » leur campagne.

Il y a lieu de préciser que le service Adwords est identique selon que le client relève de l'une ou l'autre modalité d'utilisation « OSO » ou « DSO ». La seule distinction consiste en l'assistance rendue par les agents de Google France. Dans les faits, les clients « DSO » sont les plus grosses entreprises, celles qui disposent de budgets publicitaires importants. Elles ont généralement recours à des agences de publicité pour établir le lien avec Google France.

La société irlandaise GIL est liée à Google France par un contrat intitulé « *Marketing and Services Agreement* » en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2004. Initialement, le contrat avait été conclu le 16 mai 2002 entre Google France et la société mère Google Inc. Il a été complété par un avenant du 1^{er} juillet 2004, transférant les obligations de Google Inc. à la société GIL. Ce contrat prévoit que Google France réalise pour la société GIL des prestations de marketing et d'assistance à la vente de certains services de recherche sur Internet et de produits connexes.

Les prestations en cause sont définies de manière générale par les stipulations du contrat : « *marketing* », « *démonstration des services Internet* », « *assistance dans l'analyse du marché et l'analyse stratégique, y compris l'analyse de clients potentiels auxquels les services internet peuvent être vendus, ainsi que des prévisions de vente des services internet* ».

Google France est rémunérée en contrepartie par la société GIL, soit par une marge de 8 % des coûts engagés, soit par une commission égale à 3 % du revenu net perçu par GIL pour les commandes obtenues grâce à l'action de Google France, la rémunération étant allouée selon la méthode la plus favorable à la société française. En pratique, au cours de la période vérifiée, Google France facture à la société GIL l'ensemble des coûts qu'elle engage en y ajoutant une marge de 8 %. Ce montant représente son chiffre d'affaires.

5. Comme nous l'avons dit plus haut, en 2010 et 2011, ces sociétés du groupe Google ont fait l'objet de **différents contrôles de l'administration fiscale française** : vérification de comptabilité de Google France portant sur les années 2007 et 2008 ; demandes d'assistance administrative auprès de l'Irlande, des États-Unis et des Pays-Bas ; exercice d'un droit de communication ; contrôle de la facturation prévu par les articles L. 80 F à L. 80 H du livre des procédures fiscales (LPF) ; procédure de visite et de saisie.

À l'issue de ces contrôles, **l'administration a estimé que les salariés de Google France ne se contentaient pas de prospecter et d'assister les clients français « DSO »** mais qu'ils avaient également le pouvoir de conclure avec ces mêmes clients des contrats au nom de la société GIL, au sens de l'article 2, § 9, c) de la convention franco-irlandaise du 21 mars 1968.

L'administration en a déduit que la société Google France abritait un établissement stable par lequel la société GIL vendait en France aux clients « DSO » les services Google, en particulier le service **Adwords**. Cette constatation impliquait que cette activité de vente soit imposée en France à l'impôt sur les sociétés, au nom de GIL. Parallèlement, en matière de TVA, l'administration a estimé que la société GIL disposait en France, avec la société Google France, d'un établissement stable, au sens du droit européen, lui permettant d'accomplir en France les prestations de publicité, notamment celles liées au produit Adwords.

L'administration a en conséquence diligenté une vérification de comptabilité de cet établissement stable. Aucune déclaration n'ayant été déposée par cet établissement, qui ne s'était pas non plus fait connaître d'un centre de formalité des entreprises, le service a reconstitué les résultats imposables

à l'impôt sur les sociétés de l'établissement et les a taxés d'office. Aucune déclaration de TVA n'ayant été déposée, des rappels de TVA ont également été établis selon la procédure de taxation d'office. La période vérifiée a été étendue jusqu'à l'année 2005 incluse pour l'impôt sur les sociétés et la TVA. La retenue à la source prévue par l'article 182 B du CGI a été mise à la charge de la société GIL, selon la procédure de répression des abus de droit, sur une partie des redevances versées par elle à la société hollandaise GNH.

Des rappels de cotisation minimale de taxe professionnelle et de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ont en outre été assignés à la société GIL.

Ces impositions supplémentaires représentent environ 1 115 000 000 d'euros, en droits et pénalités (IS et contributions : 307,8 Ms ; retenue à la source : 366,2 Ms ; TVA : 434,6 Ms ; CMTP : 1,8 Ms ; CVAE : 4,2 Ms).

6. Nous vous proposons d'examiner les cinq requêtes présentées devant vous par le ministre de l'action et des comptes publics à l'encontre des jugements du tribunal administratif de Paris ayant prononcé la décharge de la totalité des impositions et pénalités en retenant l'ordre suivant : IS, retenue à la source, TVA, CMTP, CVAE, étant observé que le sort qui sera réservé à l'impôt sur les sociétés commandera largement celui des autres impositions.

I. Impôt sur les sociétés (affaire n° 17PA03067)

A. L'ordre d'examen, par le juge, des questions soulevées par une contestation relative à une convention fiscale internationale

7. Nous commencerons par l'examen des questions soulevées par la contestation relative à une convention fiscale internationale.

Comme le résume l'introduction du point 3.1 du rapport précité du rapport Collin & Colin, « *L'impôt français sur les sociétés est gouverné par le principe de territorialité. Seuls sont imposables en France les bénéfices des entreprises exploitées sur le territoire français, quel que soit le lieu d'implantation de leur siège. Cela signifie qu'une société française n'est pas imposable en France sur les bénéfices qu'elle réalise au travers d'entreprises exploitées à l'étranger. Symétriquement, les sociétés ayant leur siège à l'étranger ne sont imposables en France qu'à raison des profits qui peuvent être regardés comme tirés de leurs exploitations en France.* ».

En vertu de l'article 209 du code général des impôts, les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles

impositions, sont passibles de l'impôt sur les sociétés.

Par ailleurs, aux termes de l'article 4 de la convention entre la France et l'Irlande du 21 mars 1968 tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, les bénéficiaires industriels et commerciaux d'une entreprise irlandaise ne sont imposables qu'en Irlande, à moins que cette entreprise n'exerce son activité industrielle ou commerciale en France par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé.

En principe, pour déterminer si une entreprise établie hors de France peut être imposée en France à l'impôt sur les sociétés, le juge, en vertu du principe de subsidiarité consacré par la décision d'Assemblée *Min c/ Schneider Electric* du 28 juin 2002 (CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, *Min c/ Schneider Electric* : RJF 10/02 n° 1080), doit tenir un raisonnement consistant à vérifier d'abord si l'imposition a été régulièrement établie au regard de la loi fiscale nationale prise isolément, et ensuite seulement si, à défaut, une convention internationale est susceptible de justifier l'imposition.

Vous devriez dès lors d'abord examiner si la société GIL exploite en France une entreprise, au sens de l'article 209, I du CGI, c'est-à-dire si elle y exerce une activité dans le cadre d'un établissement autonome, ou si, en l'absence d'un établissement, elle y a un représentant sans personnalité professionnelle indépendante, ou encore si elle y effectue un cycle commercial complet.

Autrement dit, vous devriez vous livrer à un examen très proche de celui auquel vous allez procéder à propos de l'établissement stable au sens de la convention bilatérale, hormis le critère du cycle commercial complet que vous aurez à connaître dans le cadre de l'affaire concernant la cotisation minimale de taxe professionnelle, comme nous le verrons ultérieurement.

Toutefois, il a été considéré que la formule de l'article 209, I selon laquelle étaient passibles de l'impôt sur les sociétés les bénéficiaires « *dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale* », permettait d'asseoir directement l'impôt sans avoir d'abord à vérifier si l'imposition avait été régulièrement établie au regard de la loi fiscale nationale. Ce raisonnement a été adopté par la jurisprudence *Interhome* du Conseil d'État (CE, sect., 20 juin 2003, n° 224407, *Min. c/ Sté Interhome AG* : RJF 10/03 n° 1147).

Certes, le « circuit court » retenu dans cette décision, tout comme par la décision *Midex* (CE, 5 avr. 2006, n° 281098, *Min. c/ Sté Midex* : RJF 7/06 n° 909), a été remis en cause par la décision *Overseas* de 2009 (CE, 31 juill. 2009, n° 296471, *Sté Overseas Thoroughbred Racing Studs Farms Ltd* : RJF 11/09 n° 979), même si quelques décisions ultérieures en ont encore fait application (v. not. CE, 12 mars 2010, n° 307235, *Sté Imagin'Action Luxembourg* : RJF 5/10 n° 465 et CE, 31 mars 2010, n° 304715 et 308525, *Sté Zimmer Ltd* : RJF 6/10 n° 568).

Mais, lorsque l'administration, comme en l'espèce, n'invoque pas la loi interne et se réfère aux seules stipulations de la convention franco-irlandaise, il nous semble que le raisonnement « court » sans examen préalable du droit interne puisse être admis.

Nous vous invitons en conséquence à examiner directement si les critères de l'établissement stable, au sens des

conventions OCDE, en l'occurrence la convention franco-irlandaise du 21 mars 1968, sont remplis.

Vous avez d'ailleurs procédé de la sorte dans votre arrêt du 1^{er} mars 2018 (CAA Paris, 1^{er} mars 2018, n° 17PA01538, Sté Conversant International : RJF 6/18 n° 589) qui présente de grandes similitudes avec les présentes affaires. Le ministre de l'action et des comptes publics s'est pourvu en cassation mais l'audience n'est pas encore fixée, ce qui vous a incité à juger sans attendre les affaires *Google Ireland*.

Vous savez que **les conventions modèle OCDE retiennent deux critères, alternatifs, pour définir l'établissement stable : l'installation fixe d'affaires** au sens général et matériel (un siège de direction, une succursale, etc. cf. article 2, § 9 de la convention franco-irlandaise) **et l'agent dépendant**. S'agissant de cette notion, le paragraphe 5 de l'article 5 du modèle de convention fiscale OCDE prévoit que lorsqu'un agent dépendant agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un État contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet État pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise.

Lors du contrôle et en première instance, l'administration n'invoquait que le critère de l'agent dépendant. En appel, elle invoque également, à titre subsidiaire, le critère de l'installation fixe d'affaires.

B. Le critère d'agent dépendant

8. Qu'en est-il de la notion d'agent dépendant ?

Aux termes des c. et d. du 9^e de l'article 2 de la convention franco-irlandaise : « c. Une personne agissant dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État contractant autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé à l'al. d ci-après, est considérée comme "établissement stable" dans le premier État si elle dispose dans cet État de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise. / d. On ne considère pas qu'une entreprise d'un État contractant a un établissement stable dans l'autre État contractant du seul fait qu'elle y effectue des opérations commerciales par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité ».

La **convention exige donc la réunion de deux conditions** pour caractériser l'existence d'un établissement stable « *agent dépendant* » : **l'agent doit être dépendant vis-à-vis de l'entreprise étrangère et il doit être habilité à traiter les contrats de l'entreprise étrangère.**

1° La dépendance

9. S'agissant de la dépendance, **cette première condition ne soulève pas de difficulté réelle**. Les premiers juges ont estimé qu'elle était remplie. **La société GIL la discute à peine**.

La notion d'agent dépendant n'est pas précisée par les

conventions fiscales. Il est habituel toutefois de se référer aux commentaires OCDE pour interpréter les conventions. Dans le projet de convention de l'OCDE de 1963, jusqu'à ce qu'il soit supprimé à l'occasion de l'adoption du Modèle de convention de 1977, et donc antérieur à la convention franco-irlandaise de 1968, les commentaires sur l'article 5 paragraphe 15 se lisaient comme suit : « *on ne peut considérer comme établissement stable que les personnes qui dépendent, tant du point de vue juridique que du point de vue économique, de l'entreprise pour le compte de laquelle elles effectuent les transactions* ». Un autre commentaire (n° 38 sous l'article 5) de l'actuel modèle de convention précise qu'une filiale pourra être regardée comme un agent dépendant de sa société mère, alors même qu'elle agirait dans le cadre ordinaire de son activité, si « *les activités commerciales qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise sont soumises à des instructions détaillées de celle-ci* » ou encore (n° 38.6 sous l'article 5) si ses activités « *s'exercent exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise* ». « *Un autre critère important consistera à rechercher si le risque de l'entrepreneur doit être supporté par la personne ou par l'entreprise qu'elle représente* » (n° 38 sous l'article 5).

Selon Stéphane Austry dans ses conclusions sous la décision de section précitée du 20 juin 2003, *min. c/ Sté Interhome*, il résulte des commentaires de l'OCDE comme de la plupart des observateurs que **la dépendance peut être non seulement juridique mais également économique**. Cette décision elle-même retient comme critère de la dépendance de la filiale française d'une société résidente de Suisse, le fait qu'elle exerce son activité exclusivement pour l'exécution des mandats obtenus par sa société mère et que l'insuffisance des commissions reçues de celle-ci est comblée par le versement récurrent par la même société mère d'une subvention d'équilibre.

En l'espèce, Google France n'est pas une filiale de la société GIL. Elle appartient toutefois au même groupe que la société GIL, les deux sociétés étant détenues directement ou indirectement par Google LLC ou Google Inc et elle se trouve par rapport à celle-ci dans une relation contractuelle verticale, puisqu'elle est liée à la société GIL par le contrat de prestations de services et d'assistance (« *Marketing and Services Agreement* ») du 16 mai 2002.

Dans ces conditions, la société irlandaise a nécessairement la possibilité de donner à Google France des instructions quant à la conduite de ses missions. La **dépendance économique vis-à-vis de la société GIL est certaine dès lors que Google France exerce exclusivement son activité pour le compte de la société GIL**. En outre, du fait de son mode de rémunération – remboursement de l'intégralité de ses dépenses par la société GIL et versement en sus par celle-ci d'une marge de 8 % - Google France ne supporte aucun risque. Dans ces conditions, il nous semble que la situation de dépendance de Google France à l'égard de la société GIL est caractérisée.

2° Le pouvoir habituel de conclure des contrats au nom de la société étrangère

10. La seconde condition est le pouvoir habituel de conclure des contrats au nom de l'entreprise étrangère. Comme le rappelle Julie Burguburu dans ses conclusions sous la décision

Sté Zimmer Ltd précitée, le Conseil d'État a « à plusieurs reprises souligné la nécessité, explicitement posée par les stipulations conventionnelles, pour qu'une personne soit regardée comme un agent, de pouvoir conclure des contrats au nom de la société étrangère : CE 25 juillet 1980 n° 11535, RJF 10/80 n°761 ; 6 juillet 1983, n° 37410, RJF 83 n° 1122 ; 27 février 1984, n° 37377 et 37378, RJF 84 n° 533 ».

11. Avant d'exposer le raisonnement qui a conduit les premiers juges à estimer que cette seconde condition n'était pas remplie en l'espèce, il faut **revenir aux faits**.

Le contrat de prestations de services de 2002/2004 conclu entre la société GIL et Google France intitulé « *Marketing and Services Agreement* » prend soin de préciser que la société française n'est pas habilitée à conclure des contrats au nom de la société GIL.

Il lui retire même expressément tout pouvoir à cette fin comme le stipule l'article 2-1 du contrat : « (...) *Lors de la fourniture de l'assistance de soutien à la vente, le Prestataire de Services comprend et convient qu'il n'a pas le pouvoir d'engager la Société ou de conclure un contrat pour le compte de la Société, d'agir comme mandataire ou représentant autorisé à agir en tant que mandataire pour le compte de la Société, de créer ou d'assumer toute obligation pour le compte ou au nom de la Société, ou de signer tout contrat ou accord pour le compte de la Société. Plus spécifiquement, le Prestataire de Services ne négociera pas de contrats ou de licences pour le compte de la Société, ni n'acceptera de commandes pour le compte de la Société et devra informer les clients ou clients potentiels de la limite du pouvoir du Prestataire de Services* ».

Par ailleurs, l'analyse du processus de conclusion du contrat conclu avec les annonceurs est importante pour bien comprendre ce litige.

Chaque client « DSO » signe un « *contrat de publicité* » avec la société GIL. Les contrats ne sont jamais signés par Google France.

Le contrat est composé de deux documents le « *contrat de publicité* » et les « *conditions générales de publicité* », ce second document constituant le contrat d'adhésion. Le premier contient des informations relatives à l'annonceur et notamment le « *montant du budget* ». Ce contrat est relatif à « *la faculté de diffusion des annonces grâce au programme AdWords* ». Le client, même s'il choisit un budget maximum, ce qu'il est libre de faire, n'est pas tenu de le dépenser. Il ne paiera qu'en fonction des enchères auxquelles il participera selon le mécanisme automatisé que nous avons déjà décrit.

En outre, au contrat figure une stipulation explicite selon laquelle le contrat n'entre en vigueur qu'à la date d'acceptation par la société GIL (tout au moins pour les clients qui ne contractent pas en ligne). Cependant, il est précisé qu'une campagne ne peut être mise en ligne qu'après l'intervention de la société GIL.

Ces **contrats n'entrent en vigueur et les campagnes publicitaires ne commencent qu'une fois les contrats signés par la société GIL**, quoi qu'en dise l'administration, qui, dans son dernier mémoire d'appel, tente une nouvelle fois de contester ce point. Il est important dans le raisonnement du ministre car si les annonceurs français commençaient effectivement à utiliser le service AdWords avant la signature

du contrat par la société irlandaise, il y aurait, comme nous le verrons plus loin, une apparence sérieuse d'échange des consentements sur le territoire français de nature à démontrer que la réalité du processus ne correspond pas à la lettre du contrat.

Toutefois, la réponse de la société GIL est précise et pour chacun des contrats cités par le service, elle établit que la campagne n'a commencé qu'après signature.

Le fait que la société GIL appose sa signature sur les contrats à l'aide d'un procédé électronique est sans incidence dès lors qu'il est constant qu'elle revoit systématiquement les contrats avant signature, qu'elle a refusé d'en signer certains et qu'elle justifie par les pièces produites lors du contrôle et au cours de la procédure contentieuse que la mise en ligne des campagnes publicitaires n'intervient qu'après signature par elle des contrats.

Vous pourrez dès lors admettre que les contrats sont conclus au moment de la signature par la société GIL.

◆ LE POUVOIR D'ENGAGER « EN FAIT » L'ENTREPRISE DE L'AUTRE ÉTAT

12. Néanmoins, l'administration a estimé que, « *dans les faits* », les contrats sont conclus par Google France. En effet, selon elle, différents éléments factuels révéleraient le pouvoir de la société Google France d'engager la société irlandaise. Elle considère notamment que les éléments essentiels des contrats, tels que la consistance de la prestation, son intensité et le budget maximal que chaque annonceur est prêt à dépenser pour la réalisation de la campagne publicitaire, sont négociés par des salariés de la SARL Google France. Elle estime également que la société GIL appose une signature formelle et routinière sur les contrats qui lui sont retournés par Google France. Enfin, elle souligne les incohérences relevées par le service entre les dates de mise en ligne des campagnes et celles d'apposition des signatures par les salariés de la société Google Ireland Limited : des salariés de Google France peuvent reporter seuls les dates de fin de campagne, sans en référer à la société GIL, ou relancer des campagnes publicitaires sans faire signer de nouveaux contrats aux clients ; des documents internes à la SARL Google France, obtenus lors des opérations de contrôle, font apparaître que les salariés de cette société sont recrutés, formés et rémunérés pour la « *vente* ». Inversement, les mandats confiés par les annonceurs aux agences de publicité font référence à « *l'achat* » du produit Adwords auprès de la SARL Google France. Les « *prises de commandes* » des publicités AdWords et des opérations postérieures à la vente, telles que la résolution de problèmes commerciaux ou techniques ou certaines tâches de recouvrement d'impayés sont effectuées par des salariés de la SARL Google France.

En première instance, l'administration invoquait la décision précitée du 20 juin 2003 *Min. c/ Sté Interhome*, qui explicite pour la première fois les termes de la convention modèle OCDE relatifs à l'agent dépendant.

Le Conseil d'État a jugé, pour l'application des stipulations de la convention franco-suisse, identiques sur ce point à

celles qui nous intéressent, qu'une « société résidente de France contrôlée par une société résidente de Suisse ne peut constituer un établissement stable de cette dernière que si elle ne peut être considérée comme un agent indépendant de la société résidente de Suisse et si elle exerce habituellement en France, en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société ».

Avec cette formulation, le Conseil d'État laissait entendre qu'un pouvoir d'engager « en fait » pouvait exister. Cette position a été critiquée (V. J. Burguburu, concl. ss la décision *Zimmer* et G. Blanluet, Réflexions autour de l'affaire *Zimmer* : Dr. fisc. 2010, n° 3, étude 79) : le pouvoir d'engager ne peut exister qu'en droit. Par ailleurs, la solution *Interhome* était fondée sur un commentaire de la convention modèle OCDE (n° 32.1 sous l'article 5) introduit en 1995 à la demande de la Grande-Bretagne pour répondre à un problème précis qui se posait en droit britannique. Ce commentaire toutefois n'impliquait aucun élargissement de la notion d'engagement, laquelle ne pouvait être que juridique.

◆ L'ABANDON DE L'EXERCICE « EN FAIT » DE POUVOIRS ENGAGEANT L'ENTREPRISE DE L'AUTRE ÉTAT

13. Par sa décision *Sté Zimmer Ltd* précitée, le Conseil d'État est donc revenu à une définition de l'agent dépendant, calquée sur les stipulations de la convention franco-britannique, excluant toute référence à la notion d'engagement en fait : « (...) pour l'application de ces stipulations, une société résidente de France contrôlée par une société résidente du Royaume-Uni ne peut constituer un établissement stable de cette dernière que si elle ne peut être considérée comme un agent indépendant de la société résidente du Royaume-Uni et si elle exerce habituellement en France des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société ». La formulation « en droit ou en fait » est supprimée et si la décision *Zimmer* émane d'une formation de sous-sections réunies du Conseil d'État, son abstract au Recueil Lebon mentionne explicitement l'abandon de la jurisprudence de Section *Min. c/ Sté Interhome AG*, en ce qu'elle fait référence à l'exercice « en fait » de pouvoirs engageant l'entreprise de l'autre État. L'abstract de la décision *Interhome AG* a été symétriquement modifié.

Par une décision *Iota* postérieure de quelques mois à la décision *Zimmer* (CE, 6 oct. 2010, n° 307680, *Sté Iota* : RJF 2/11 n° 143), le Conseil d'État a d'ailleurs censuré pour erreur de droit la Cour administrative d'appel de Lyon, qui avait jugé, pour l'application des stipulations du 4 de l'article 5 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966, « qu'un agent dépendant d'une société d'un des États contractants constitue un établissement stable sur le territoire de l'autre État, lorsqu'il exerce habituellement dans cet autre État, non seulement en droit mais aussi en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de la société ».

◆ NÉANMOINS, LA POSSIBILITÉ DE DISSIPER LES APPARENANCES CONTRACTUELLES DEMEURE

14. Devant le tribunal administratif, l'administration fiscale se prévalait de la jurisprudence *Interhome* et de la possibilité offerte par cet arrêt de vérifier si la société établie en France exerce, « en droit ou en fait », des pouvoirs lui permettant d'engager la société irlandaise. Elle soutenait que les décisions *Zimmer* et *Iota* concernaient des circonstances de droit et de fait différentes (en particulier, la décision *Zimmer* concerne un commissionnaire) et qu'elles n'avaient pas remis en cause la jurisprudence *Interhome*.

Le tribunal s'est attaché à répondre précisément à ces motifs (cf. conclusions précitées d'Alexandre Segretain) en estimant à juste titre que **la décision *Zimmer* a une portée générale et qu'elle ne concerne pas que les commissionnaires.**

Si cette décision écarte la notion d'engagement en fait, elle permet néanmoins à l'administration de dissiper l'apparence créée par les parties. Après avoir affirmé qu'au regard des règles posées par le code de commerce, le commissionnaire ne peut être un établissement stable du commettant, le Conseil d'État ajoute en effet : « sauf s'il ressort soit des termes mêmes du contrat de commission, soit de tout autre élément de l'instruction, qu'en dépit de la qualification de commission donnée par les parties au contrat qui les lie, le commettant est personnellement engagé par les contrats conclus avec des tiers par son commissionnaire qui doit alors, de ce fait, être regardé comme son représentant et constituer un établissement stable ». Il est possible d'inférer de cette décision que l'administration est en droit en l'espèce de requalifier le contrat de prestations de services et d'assistance passé entre la société GIL et Google France, soit à partir du contrat lui-même, soit en se fondant sur « d'autres éléments de l'instruction », en vue d'établir que les opérations effectuées par Google France engagent personnellement la société GIL.

Cette lecture s'inscrit dans la tradition de l'interprétation du droit conventionnel qui laisse place à la répression des montages purement artificiels comme l'a jugé solennellement le Conseil d'État par sa décision *Verdannot* de Plénière fiscale du 25 octobre 2017 (CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, n° 396954, *Verdannot* et a. : RJF 1/18 n° 70).

◆ EXISTE-T-IL DES ÉLÉMENTS SUFFISANTS POUR ÉTABLIR QUE LES SALARIÉS DE GOOGLE FRANCE SERAIENT INVESTIS DU POUVOIR D'AGIR POUR LE COMPTE ET AU NOM DE LA SOCIÉTÉ GIL ?

15. C'est à juste titre que le tribunal administratif a considéré que les éléments factuels relevés par le service tendant à faire regarder les tâches confiées à certains des salariés de la SARL Google France comme excédant le strict cadre des missions dévolues à cette dernière aux termes du contrat de prestations de services étaient **insuffisants pour apporter la preuve que les salariés de Google France seraient investis du pouvoir d'agir pour le compte et au nom de la société GIL.**

En effet, il est contestable que les salariés négocient les éléments essentiels des contrats et fixent les prix comme le soutient l'administration dès lors que les contrats AdWords sont des contrats « *standard* », qui n'ont pas vocation à être modifiés. En outre, comme l'a également relevé le tribunal administratif, les salariés de Google France n'ont aucune influence sur les prix, qui sont fixés selon le système d'enchères du programme AdWords. Pour reprendre la motivation des premiers juges, « *dès lors que le coût de l'annonce publicitaire souscrite dépend [ant, ainsi qu'il a été exposé au point 8] d'un système automatisé d'enchères et du nombre de clics d'internautes sur le lien promotionnel proposé, c'est en dernier ressort la mise en ligne effective de l'annonce qui détermine le montant de la facturation éventuelle du service au client* ».

Par ailleurs, si l'administration fait également valoir que certaines campagnes publicitaires ont été lancées par Google France avant l'approbation des contrats, ce point est fermement contesté, comme on l'a vu, par la société. Elle a apporté des réponses et des justifications précises (un tableau renvoie à des captures d'écran produites au stade de la réponse à la réponse aux observations du contribuable).

En appel, dans le mémoire en réplique, le ministre soulève une nouvelle argumentation, en faisant valoir que les salariés de Google France peuvent reporter seuls les dates de fin de campagne, sans en référer à la société irlandaise, ou relancer des campagnes publicitaires sans faire signer de nouveaux contrats aux clients. Il produit quelques courriels échangés entre des salariés de Google France et des agences de publicité.

Sur ce point aussi, la société GIL conteste que les salariés de Google France pourraient agir seuls, ou que de nouveaux contrats ne seraient pas nécessaires. Elle soutient en réplique que les clients dont le budget est toujours « *actif* » (« *always on* ») signent un contrat avec la société GIL une seule fois et n'ont pas besoin de conclure un nouveau contrat pour lancer une campagne spécifique. S'agissant des clients dont les noms sont cités par le ministre, la société GIL produit des justificatifs pour deux des campagnes citées, Blizzard et Video Sponso Felix, et soutient que les campagnes mentionnées dans les autres courriels du ministre ont donné lieu à des contrats, approuvés par la société GIL avant leur exécution. Il aurait été préférable de disposer des justificatifs pour tous les courriels. L'explication fournie est toutefois vraisemblable : la société GIL, qui établit la facturation, est nécessairement informée des prolongements ou renouvellements de contrats. Il peut être admis qu'elle donne un accord préalable, comme pour les contrats initiaux.

Il est vrai que deux ou trois de ces courriels peuvent donner l'impression que les salariés de Google France décident seuls de la prolongation des contrats. Mais le ministre en a isolé les extraits qui correspondent à sa démonstration et il ne s'agit que de quelques courriels, lesquels au surplus concernent des prolongations de campagnes et non les contrats initiaux.

◆ LA RÉFUTATION DE LA THÈSE SELON LAQUELLE LE SYSTÈME DE COMMERCIALISATION MIS EN PLACE PAR GOOGLE RELÈVERAIT DE LA SIMULATION

16. Le jugement du tribunal administratif a donné lieu à une sévère critique des professeurs Deboissy et Wicker, dans un article publié en mars 2018 dans la Revue de droit fiscal (Fl. Deboissy et G. Deboissy, Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité : Dr. fisc. 2018, n° 10, étude 209).

Leur thèse est que le système de commercialisation mis en place par Google relève de la simulation. Selon eux, il existe une contradiction entre, d'une part la situation contractuelle apparente – la société GIL vend en France le programme AdWords, Google France effectuant au profit de GIL des prestations de prospection commerciale et d'assistance à la clientèle –, d'autre part la situation contractuelle réellement voulue par les parties, qui correspond à la réalité de leur pratique contractuelle. Selon cette pratique réelle, la société GIL aurait confié à Google France le soin de conclure en son nom les contrats avec les clients français. En vertu du principe du consensualisme énoncé à l'article 1109 du code civil, les contrats se forment dès l'échange des consentements, lequel, en l'espèce, aurait lieu au moment où Google France décide de transmettre à la société GIL les contrats qu'elle a négociés avec les clients français.

En effet, c'est Google France qui jugerait *in fine* de l'opportunité du contrat et déciderait qu'il est de l'intérêt de la société irlandaise GIL de l'engager. La signature de la société GIL serait dès lors routinière et purement formelle.

Toujours d'après les professeurs Deboissy et Wicker, l'administration serait en droit de requalifier le contrat passé entre la société irlandaise et Google France sans mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit, dès lors qu'elle ne soutient pas que le contrat était fictif, ni qu'il aurait été conclu dans le but exclusif d'éluider l'impôt. L'administration aurait la possibilité de requalifier le contrat en tenant compte de la commune intention des parties révélée lors de son exécution. Ils se prévalent à cet égard de la décision du Conseil d'État *Min. c/SARL Concept Sport* (CE, 17 déc. 2010, n° 318048, *Min. c/SARL Concept Sport* : RJF 3/11 n° 355).

Selon les conclusions d'Emmanuelle Cortot-Boucher, rapporteur public dans cette affaire, l'administration ne « *parait pas sortir de l'exercice de son pouvoir de requalification lorsqu'elle interprète une convention ou un acte en tenant compte du comportement des parties lors de l'exécution du contrat pour interpréter ce qui était leur commune intention* ».

D'après les professeurs Deboissy et Wicker, le tribunal administratif n'aurait pas cherché à opérer cette requalification car il aurait commis une erreur d'interprétation de la décision *Zimmer* précitée. Il aurait déduit à tort de la suppression dans cette décision de la formule « *en droit ou en fait* » qui figurait dans la décision *Min. c/Sté Interhome AG* que l'administration était désormais cantonnée, pour caractériser un établissement stable, à la seule analyse des stipulations contractuelles sans pouvoir se référer à la réalité de la situation contractuelle.

Cependant, cet article ne nous paraît pas de nature à remettre en cause la solution adoptée par les premiers juges. En outre, les reproches suivants peuvent être formulés à son encontre.

Tout d'abord, le tribunal administratif n'a pas écarté par principe les éléments de fait avancés par le service. Conformément à l'arrêt *Zimmer*, il a examiné s'il ressortait des termes du contrat ou de « *tout autre élément de l'instruction* » qu'en dépit de la qualification donnée par les parties au contrat, l'entreprise étrangère n'était pas personnellement engagée par les opérations conduites par l'entreprise française. Comme nous venons de le voir, le tribunal a estimé qu'en l'espèce, les éléments dont faisait état l'administration étaient insuffisants pour établir le pouvoir de la société française d'engager la société irlandaise. Ce faisant, il a nous semble-t-il régulièrement appliqué les règles de preuve dégagées par l'arrêt *Zimmer*.

Ensuite, la thèse de la simulation comporte des limites. La société GIL est une entreprise située en Irlande, qui utilise, pour vendre ses produits en France et dans les autres pays européens, des moyens (actifs incorporels, centres de données, informaticiens, etc.) situés en Irlande, aux États-Unis et ailleurs dans le monde, mais jamais en France. Pour échapper à la problématique de l'établissement stable, elle pourrait très bien ne disposer d'aucune antenne en France et établir directement d'Irlande une relation avec les clients français. C'est du reste ce qu'elle fait avec les clients « *OSO* », qui, comme on l'a dit, élaborent eux-mêmes, « *en ligne* » sur le site de la société GIL, leurs campagnes publicitaires.

Pour développer une clientèle de gros clients en France, la société GIL a fait le choix d'avoir une structure en France (Google France), chargée de prospecter ce type de clients, en leur proposant de les aider dans l'utilisation du produit AdWords. Or ces services de prospection commerciale et d'assistance aux clients sont bien réels. Il peut être admis que les entreprises françaises visées par Google France, ou leurs agences de publicité, ont des personnels suffisamment qualifiés pour élaborer directement en ligne les campagnes publicitaires sur le site de la société GIL, selon la modalité OSO. Si elles recourent aux services de Google France, c'est qu'elles y trouvent un intérêt.

Il est possible qu'outre ces tâches de prospection commerciale et d'assistance aux clients, la société GIL ait également entendu confier à la société Google France le soin de conclure les contrats en son nom. Mais il ne résulte aucunement de l'instruction que tel serait le cas. Pour reprendre les termes employés par les auteurs de l'article, rien ne permet d'affirmer en l'espèce que « *la situation contractuelle réellement voulue par les parties [correspondant] à la réalité de leur pratique contractuelle* » était que la société GIL confie à Google France le soin de conclure les contrats en son nom, c'est-à-dire de « *juger de l'opportunité d'engager* » le contrat. Au vu du dossier et de la « *pratique contractuelle* » des parties, la société GIL n'a confié à Google France que des tâches de prospection commerciale et d'assistance aux clients, rien de plus.

Par ailleurs, il ne paraît pas évident que l'administration puisse requalifier le contrat liant la société GIL à Google France sans se placer implicitement sur le terrain de l'abus de droit. Comme il est dit dans la note sous la décision précitée *Min. c/ SARL Concept Sport*, la question de savoir si l'administration,

sous couvert de requalification, se fonde implicitement sur le terrain de l'abus de droit est toujours délicate. Il nous semble qu'écarter « *les stipulations du contrat qui limitent à de simples prestations de conseil et d'assistance les services rendus par la SARL Google France tout en lui déniaient le pouvoir d'engager la société Google Ireland Limited* », comme les auteurs de l'article y invitent l'administration, reviendrait, pour celle-ci, à soutenir que le contrat est fictif.

D'ailleurs, le ministre paraît réservé à l'égard de l'article en question, dont il ne cite que quelques extraits dans son mémoire en réplique, notamment pas ceux relatifs à la simulation.

Enfin, dans la décision *Iota* précitée, le Conseil d'État privilégie une approche formelle puisque, après avoir censuré la Cour administrative d'appel de Lyon pour avoir effectué un contrôle au regard de la jurisprudence *Interhome* sur l'agent dépendant, il juge qu'un bureau ne peut être qualifié d'établissement stable, quand bien même « *il négociait, préparait et exécutait des contrats pour le compte de la société Iota, dès lors que c'est celle-ci qui, même si elle n'a jamais modifié les projets de contrat, signait ces derniers* ». Mais il est vrai que cette décision a été rendue par une sous-section jugeant seule.

La SARL Google France ne peut donc, selon nous, être regardée comme ayant disposé, au titre des années en litige 2005 à 2010, du pouvoir d'engager la société Google Ireland Limited dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société. Il s'ensuit qu'elle n'a pas la qualité d'établissement en tant qu'agent dépendant, au sens du c) du 9° de l'article 2 de la convention franco-irlandaise.

◆ UN DERNIER ARGUMENT : L'ACCORD SUR LA CHOSE ET LE PRIX INTERVIENDRAIT EN FRANCE

17. Tant en première instance qu'en appel, l'administration soulève un dernier moyen à propos de l'agent dépendant. Elle fait valoir que les contrats passés par la société irlandaise avec les clients français sont des contrats de vente d'espaces publicitaires, réputés conclus, en application de l'article 1583 du code civil, dès que les parties sont convenues de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée, ni le prix payé.

D'après l'administration, le service aurait démontré que l'accord sur la chose et le prix intervient en France entre d'une part les annonceurs français, d'autre part les salariés de Google France, agissant au nom et pour le compte de Google Ireland Ltd.

La société GIL rétorque que le moyen est inopérant dès lors que les contrats avec les clients ne sont pas des contrats de vente d'espaces publicitaires mais de louage d'ouvrage, au sens de l'article 1710 du code civil. Elle cite les motifs d'un arrêt n° 92-11550 de la Cour d'appel de Paris du 18 février 1994 : « *L'insertion de messages publicitaires dans une revue ou tout autre support ne correspond pas [à la définition de la vente au sens de l'article 1582 du code civil] faute notamment de transfert de propriété de son message ou de son support ; qu'elle répond en revanche à la définition du contrat de louage d'ouvrage par*

lequel, selon l'article 1710 du code civil, l'une des parties "s'engage à faire quelque chose pour l'autre, moyennant un prix convenu entre elles" ».

Quoiqu'il en soit, en admettant que les contrats AdWords aient la nature de contrats de vente d'espaces publicitaires, réputés conclus, en application de l'article 1583 du code civil, cela ne dispense pas l'administration de démontrer que la société française a le pouvoir de conclure ces contrats au nom de sa sœur irlandaise. Or, comme nous l'avons vu, l'administration n'apporte pas cette preuve.

Il résulte de ce qui précède que, si la société Google France avait le caractère d'agent dépendant au sens du c) du 9° de l'article 2 de la convention fiscale franco-irlandaise susvisée, elle ne peut, en revanche, être regardée comme ayant disposé, au titre des années en litige, du pouvoir d'engager la société Google Ireland Limited dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société.

Comme nous l'avons annoncé précédemment, le ministre, en appel, invoque également, à titre subsidiaire, le critère de l'installation fixe d'affaires.

B. La notion d'installation fixe d'affaires

18. Aux termes du 9° de l'article 2 de la convention franco-irlandaise, l'« établissement stable désigne une installation fixe d'affaires où une entreprise exerce tout ou partie de son activité. /a. Constituent notamment des établissements stables : /*(aa)* Un siège de direction ; /*(bb)* Une succursale ; /*(cc)* Un bureau (...) ».

Cette définition est fondée sur la réunion de plusieurs éléments cumulatifs : la présence d'une installation, qui peut être un local, ou simplement le fait de disposer de machines ou d'outillage, un certain degré de permanence, ce qui suppose que cette installation soit maintenue pour une certaine durée, et enfin le fait que l'entreprise étrangère y exerce tout ou partie de son activité propre (v. les conclusions de Stéphane Austry sous la décision *Min. c/ Sté Interhome*).

Le critère de l'installation fixe d'affaires repose donc sur une approche purement matérielle de la notion d'établissement stable, ce qui, d'après Stéphane Austry, exclut qu'une personne juridiquement distincte de la société étrangère puisse être regardée, en tant que telle, comme un établissement stable de cette dernière. En effet, chaque société dispose en principe de sa propre installation matérielle, dédiée à sa propre activité. **L'administration doit donc établir que l'installation de la société française est utilisée pour l'activité propre de la société étrangère.**

En l'espèce, l'administration devrait dès lors établir que l'installation de Google France est utilisée pour l'activité propre de la société GIL, notamment la validation des contrats passés avec les clients français. Or elle n'apporte pas cette preuve, comme on l'a vu.

La société GIL ne peut donc être regardée comme disposant d'un établissement stable en France, au sens du 9° de l'article 2 de la convention franco-irlandaise.

19. Subsidiairement, dans l'hypothèse où nous admettrions l'existence d'un établissement stable, la société GIL présente deux autres moyens. Dès lors que tel n'est pas le cas, nous vous proposons de faire l'économie de l'examen détaillé de ces deux moyens. Toutefois, nous pouvons brièvement indiquer que s'agissant de la contestation de la **méthode de reconstitution des résultats** de la société GIL mise en œuvre par l'administration, l'administration doit prendre en compte un montant de charges réaliste. Elle ne peut pas, comme en l'espèce, refuser de déduire les charges les plus importantes, à savoir les redevances payées par GIL pour l'utilisation des actifs incorporels Google, comme si elle procédait à une rectification ponctuelle portant sur les charges, indépendamment de toute reconstitution du résultat. En revanche, s'agissant de l'activité occulte, la société GIL n'est pas fondée à contester l'application du délai de reprise étendu de l'article L. 169, deuxième alinéa du LPF, dès lors que si elle avait en France un établissement stable non déclaré, l'application de ce délai de reprise serait justifiée au regard de la jurisprudence (V. CE, 20 sept. 2017, n° 392231, Sté Mecatronic ; RJF 12/17 n° 1164. – CE, 31 mars 2017, n° 389577, M. A., agissant en qualité de liquidateur de la société Comala Défense : RJF 6/17 n° 538. – CE, plén., 7 déc. 2015, n° 368227, Min. c/ Sté Frutas Y Hortalizas Murcia SL : RJF 2/16 n° 160. – CE, 20 mai 2016, n° 376667, Min. c/ SAS DC Immobilière. – CE, 20 mai 2016, n° 376672, Min. c/ Sté Faisanderie : RJF 8-9/16 n° 738.

20. Quant aux **pénalités pour activité occulte**, la société n'établit pas avoir commis une erreur justifiant qu'elle ne se soit pas acquittée de ses obligations déclaratives, au sens de la jurisprudence issue de la décision de plénière précitée *Min. c/ Sté Frutas Y Hortalizas Murcia SL*, en se bornant à soutenir qu'elle n'a pas cherché à dissimuler une activité imposable en France et que dans le cas de la caractérisation d'un établissement d'une société étrangère, le contribuable n'est pas en situation d'anticiper la problématique en se ménageant, en amont, les preuves nécessaires à cette démonstration. Et au cas présent, même s'il existe une clause d'assistance administrative pour lutter contre l'évasion fiscale dans la convention fiscale franco-irlandaise du 21 mars 1968, la différence importante entre le montant des impositions supplémentaires assignées en France à la société GIL et celui auquel elle a été assujettie en Irlande, où elle a déposé ses déclarations fiscales, ferait obstacle selon nous à ce qu'elle puisse être regardée comme s'étant méprise sur la portée de ses obligations fiscales vis-à-vis de l'administration française (V. CE, 18 oct. 2018, n° 405468, Sté Aravis Business Retreats Ltd : IP 1-2019, n° 9, § 50 ; RJF 1/19 n° 19).

Mais il est proposé de juger que la société GIL ne dispose pas d'établissement stable en France.

Nous vous proposons en conséquence, compte tenu de ce qui vient d'être exposé, de rejeter la requête du ministre relative à l'impôt sur les sociétés ainsi qu'à la contribution additionnelle et sociale à cet impôt.

II. Retenue à la source (affaire n° 17PA03068)

21. En application du b du I de l'article 182 B du CGI, donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente, notamment tous produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés.

L'administration a estimé que la société GIL entrait dans le champ d'application de l'article 182 B précité, dès lors qu'elle exerçait une activité en France par l'intermédiaire d'un établissement stable. Dans la proposition de rectification, l'administration se borne à renvoyer à la démonstration de l'existence d'un établissement stable en matière d'impôt sur les sociétés. Autrement dit, l'administration renvoie aux critères conventionnels de l'agent dépendant et de l'installation fixe d'affaires.

Cela étant, dans la mesure où l'administration se réfère aux seuls critères de l'agent dépendant et de l'installation fixe d'affaires, qui sont similaires à ceux, en droit interne, du « *représentant sans personnalité professionnelle indépendante* » et de « *l'établissement autonome* » et qu'elle reprend exactement la même argumentation que pour l'impôt sur les sociétés, nous vous proposons de retenir la même solution et de rejeter la requête du ministre.

En tout état de cause, même si la société irlandaise avait un établissement stable en France, la réalité de l'activité qu'elle déploie depuis l'Irlande n'est pas remise en cause et c'est bien la société irlandaise qui est redevable de redevances, et non pas l'établissement stable en France qui ne détient pas d'actifs incorporels.

Subsidiairement, si vous estimiez que la société GIL a un établissement stable en France, il vous faudrait examiner si la convention franco-néerlandaise du 16 mars 1973 ne fait pas obstacle à l'imposition en France des redevances versées par GIL à Google Netherlands Holdings BV (GNH BV), rattachables à l'activité de l'établissement stable français.

L'article 12.1 de cette convention y ferait en principe obstacle dès lors qu'il prévoit que « *Les redevances provenant de l'un des États et payées à un résident de l'autre État ne sont imposables que dans cet autre État* ».

L'administration estime cependant que cet article ne s'applique pas dès lors que Google Netherlands Holdings BV (GNH BV) n'est pas le bénéficiaire effectif des redevances. Comme nous l'avons déjà mentionné, cette société néerlandaise est une coquille vide, qui se borne à reverser les redevances à la société Google Ireland Holdings Ltd (GIHL), résidente d'Irlande mais imposée aux Bermudes et qui détient en Europe (zone Europe Moyen-Orient Afrique) les droits incorporels de la société américaine Google Inc ou LLC.

Pour écarter cet article, l'administration se fonde sur les commentaires relatifs à l'article 12 de la convention modèle OCDE, lequel stipule que « *les redevances provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre*

État contractant ne sont imposables que dans cet autre État ».

Il ressort des commentaires OCDE que les conventions ne s'appliquent que si le résident de l'autre État bénéficiaire des sommes en cause en est le « *bénéficiaire effectif* », ce qui exclut toute personne interposée entre le débiteur et le créancier. L'administration se fonde également sur la décision SA *Diebold Courtage* du Conseil d'État (CE, 13 oct. 1999, n° 191191, SA *Diebold Courtage* : RJF 12/99 n° 1492) rendue précisément à propos de la convention franco-néerlandaise du 16 mars 1973 et qui permet à l'administration de déterminer le bénéficiaire réel des subventions.

L'administration a estimé que l'interposition de la société GNH BV entre les sociétés GIL et GIHL était seulement destinée à exonérer GIL du paiement de la retenue à la source. Elle a en conséquence imposé la société irlandaise à la retenue à la source, à raison des redevances rattachables à l'activité de l'établissement stable français, selon la procédure de répression des abus de droit. L'administration est en droit, en effet, de mettre en œuvre le dispositif de droit interne de l'abus de droit fiscal afin d'écarter comme ne lui étant pas opposable un acte passé par un contribuable dans un but exclusivement fiscal en appliquant littéralement une convention fiscale bilatérale (en l'espèce l'article 12.1 de la convention franco-néerlandaise) et il en va ainsi alors même que celle-ci ne contient aucune stipulation relative à la fraude à la loi (V. CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, n° 396954, Verdannet, préc.).

L'article 12.1 de la convention franco-néerlandaise ne pourrait donc faire obstacle à l'imposition en France des redevances rattachables à l'activité de l'établissement stable français.

Cependant, dès lors que nous vous proposons d'appliquer la solution retenue en matière d'impôt sur les sociétés selon laquelle la société Google Ireland Limited ne disposait pas en France d'un établissement stable, au titre des années en litige, vous rejetterez la requête du ministre de l'action et des comptes publics.

III. TVA (affaire n° 17PA03069)

22. Il convient de préciser qu'à l'intérieur de la période vérifiée 2005 à 2010, il y a lieu de distinguer deux périodes – avant et après le 1^{er} janvier 2010 – pour tenir compte des modifications introduites en droit interne, aux articles 259 et suivants et à l'article 283 du CGI, à la suite de la directive 2008/8/CE du 12 février 2008, qui a modifié, avec effet au 1^{er} janvier 2010, l'article 44 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA. Depuis cette directive de 2008, le lieu des prestations de services imposables à la TVA est déterminé non plus en fonction du lieu où se trouve le prestataire mais du lieu où se trouve le preneur.

Dans l'organisation mise en place par le groupe, la société irlandaise facture directement aux clients français les prestations de publicité et la TVA correspondante est acquittée par les clients français, selon le mécanisme de l'auto-liquidation

(ils calculent la taxe à partir du montant, réputé hors taxe, facturé par la société GIL, la versent au Trésor et la déduisent dans les conditions de droit commun) en vertu de l'article 259 B en ce qu'il vise les prestations de publicité et du 2 de l'article 283 du CGI s'agissant de la période antérieure au 1^{er} janvier 2010.

Le 2. de l'article 283 du CGI prévoyait que, pour de telles opérations mentionnées à l'article 259 B, « la taxe doit être acquittée par le preneur » en précisant que « le prestataire est solidairement tenu avec ce dernier au paiement de la taxe ». Dans les faits ce sont bien les preneurs des prestations de publicité, à savoir les clients français, qui se sont acquittés de la taxe sous le régime de l'auto-liquidation.

S'agissant de la période applicable à compter du 1^{er} janvier 2010, le 2 de l'article 283 prévoit que lorsque les prestations mentionnées au 1^{er} de l'article 259 sont fournies par un assujetti qui n'est pas établi en France, la taxe doit être acquittée par le preneur. Il s'agit notamment des prestations de service dont le lieu est situé en France lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel et qu'il a en France, soit le siège de son activité économique, sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France auquel les services sont fournis, ou un établissement stable auquel les services sont fournis, ou, à défaut son domicile ou sa résidence habituelle.

L'article 259 du CGI, pour la période antérieure au 1^{er} janvier 2010 prévoyait toutefois que « Le lieu des prestations de services est réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle ».

L'intérêt pour l'administration de démontrer que la société irlandaise GIL a un établissement stable en France est de la rendre redevable de la TVA française. Comme l'a indiqué l'administration dans la décision du 23 janvier 2015 rejetant la réclamation de la contribuable : « La présence ou l'absence d'un établissement stable modifie le redevable de la taxe. En présence d'un établissement stable le prestataire doit acquitter la taxe collectée à raison des prestations qu'il a rendues ».

La CJCE, dans ses arrêts *ARO Lease BV* (CJCE, 17 juill. 1997, C-190/95) et *Lease Plan Luxembourg SA* (CJCE, 7 mai 1998, C-390/96), définit l'établissement stable en matière de TVA comme l'établissement qui « présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées ».

Comme le mentionne Frédéric Aladjidi dans ses conclusions sous la décision *Sté Printing Pack BV* (CE, 17 juin 2015, n° 369100, *Sté Printing Pack BV* : RJF 10/15 n° 772), la CJCE rappelle que le critère prioritaire pour déterminer le lieu d'une prestation de services est le siège de l'activité économique. Le critère de l'établissement stable ne doit être utilisé que si le critère du siège de l'activité économique aboutit à une solution irrationnelle du point de vue fiscal, c'est-à-dire qui ne tient pas compte de la réalité économique et du lieu où sont effectivement réalisées les prestations (V. les décisions citées par Frédéric Aladjidi, CJCE, 4 juill. 1985, C-168/84, *Gunter Berkholz* et CJCE, 20 févr. 1997, C-260/95, *DFDS* : RJF 4/97 n° 406).

En l'espèce, les salariés de la société Google France, que l'administration regarde comme « l'équipement humain » dont disposerait la société GIL pour accomplir en France ses prestations de publicité, ne sont pas chargés, d'après le contrat de marketing et d'assistance liant GIL à Google France, de vendre des prestations de publicité en France pour le compte de GIL mais seulement de rendre des prestations de prospection commerciale et d'assistance aux clients français, au profit de la société GIL. A supposer même que leur mission inclue la vente des produits Google aux clients français, ces salariés n'ont pas la capacité juridique d'engager la société GIL, ainsi que cela a été dit en matière d'impôt sur les sociétés et les intéressés ne peuvent décider seuls de la mise en ligne des campagnes publicitaires. Ils ne peuvent donc être regardés comme aptes à fournir « de manière autonome » les prestations de services.

S'agissant de l'équipement technique, celui dont dispose la société Google France ne permet pas de rendre possible de manière autonome les prestations de services rendues par la société GIL, c'est-à-dire la vente en France des produits Google.

À partir du moment où l'administration impose la totalité du chiffre d'affaires résultant de la vente en France des produits Google, les équipements à prendre en compte sont ceux qui ont contribué à la formation de ce chiffre d'affaires, qui ont été « consommés » pour sa formation. Il s'agit des centres de données et des quatre serveurs qui hébergent le moteur de recherche Google. Or aucun de ces équipements n'est situé sur le territoire français. Les quatre serveurs sont aux États-Unis et la plupart des centres de données sont situés aux États-Unis ou en Irlande. Aucun d'entre eux n'est en France.

Les équipements informatiques situés en France – les « switch routeurs » et les « backbones » – sont des équipements auxiliaires destinés à améliorer la vitesse de connexion au réseau des utilisateurs français. En tant que tels, ils ne permettent pas de fournir les services publicitaires Google aux clients français. Quant aux locaux loués en France à GIL par la société Level 3 et aux centres de données des sites Telehouse2, Reliance Globalcom et Global Switch, la société GIL soutient sans être contredite, et sans qu'aucune des pièces du dossier permette de mettre en cause cette affirmation, que ces locaux et ces centres de données abritent les équipements auxiliaires « switch routeurs » et « backbones ».

Enfin, selon la décision *Welmory sp z o o* de la CJUE (CJUE, 16 oct. 2014, C-605/12, *Welmory sp z o o* : RJF 1/15 n° 88, concl. J. Kokott), invoquée par la société GIL et qui impose dans le cas d'une activité exercée dans le commerce en ligne, d'identifier des ressources humaines et techniques locales pour caractériser l'existence d'un établissement stable, l'établissement français doit pouvoir accéder de manière pérenne aux moyens matériels nécessaires à la fourniture des services rendus par la société étrangère.

En l'espèce, les équipements techniques essentiels à la fourniture des prestations publicitaires en France (centres de données, serveurs) sont situés hors de France, comme nous l'avons relevé. En outre, la société GIL n'a pas accès à la technologie Google, qu'elle ne contrôle pas et ne gère pas dès lors que son rôle consiste à commercialiser les services Google, notamment AdWords, dans la zone Europe Moyen-Orient et

Afrique. Rappelons qu'à cette fin, elle dispose d'une licence sur les actifs incorporels des services Google, pour laquelle elle paie une redevance à GNH BV, en réalité à Google Ireland Holdings Ltd (GIHL). Rien ne permet de penser, et le ministre ne le soutient pas, que la société GIL jouerait un rôle quelconque dans la gestion et l'exploitation des centres de données et des serveurs.

En résumé, la société Google France ne peut être regardée comme une structure apte à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services fournies en France par la société GIL. Il s'ensuit que celle-ci, qui ne dispose pas d'un établissement stable en France, ne saurait avoir la qualité de redevable de la TVA française due à raison de ces prestations. La taxe est bien due par les clients français selon le régime de l'auto-liquidation qu'il s'agisse de la période antérieure ou postérieure au 1^{er} janvier 2010.

Nous vous proposons en conséquence de rejeter la requête du ministre, sans qu'il soit besoin de nous attarder sur l'examen des deux moyens subsidiaires soulevés par la société GIL, dans l'hypothèse où nous admettrions l'existence d'un établissement stable, ce qui n'est pas le cas.

IV. Cotisation minimale de taxe professionnelle 2009 (affaire n° 17PA03065)

23. La cotisation minimale de taxe professionnelle était prévue par l'article 1647 E du code général des impôts, article qui a été abrogé par la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 et qui disposait que « *I.-La cotisation de taxe professionnelle des entreprises dont le chiffre d'affaires est supérieur à 7 600 000 euros est au moins égale à 1,5 % de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, telle que définie au II de l'article 1647 B sexies (...)* ».

Par ailleurs, l'article 1447 du CGI, dans sa rédaction alors en vigueur, disposait que « *La taxe professionnelle est due chaque année par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée* ».

Vous savez que la taxe professionnelle et la cotisation minimale de taxe professionnelle sont les deux composantes d'un même impôt (CE, 31 mars 2017, n° 391293, SAS Centre chirurgical Ambroise Paré : RJF 6/17 n° 562). C'est l'assujettissement à la taxe professionnelle, conjugué à un seuil de chiffre d'affaires, qui emporte l'obligation de payer la cotisation minimale. Vous pourrez vous reporter aux conclusions de Marie-Astrid Nicolazo de Barmon sous cette décision, également publiées à la RJF.

L'administration a estimé que la société GIL était imposable à la taxe professionnelle et par voie de conséquence, à la cotisation minimale de taxe professionnelle dès lors qu'elle exerçait en France « à titre habituel une activité professionnelle non salariée ».

Selon le ministre, la notion d'« *exercice à titre habituel d'une activité professionnelle non salariée* », au sens de l'article 1447, recouvre celle d'« *entreprise exploitée en France* », ressortant

du I de l'article 209 du CGI. Il en conclut que la société GIL serait imposable en France à la taxe professionnelle et donc à la cotisation minimale de taxe professionnelle dès lors qu'elle y a un établissement autonome, ou un représentant sans personnalité professionnelle indépendante, ou qu'elle y exerce un cycle commercial complet.

En admettant que le ministre ait raison en ce qui concerne le champ d'application territorial de la taxe professionnelle, il est aisé de lui répondre que la société GIL n'a ni établissement, ni représentant dépendant en France comme nous l'avons vu en matière d'impôt sur les sociétés.

La réponse est moins évidente pour le cycle commercial complet. Comme le ministre le fait observer, dans leur rapport sur la fiscalité du secteur numérique, que nous avons cité en introduction, MM. Collin et Colin indiquent que le critère du cycle complet d'activité dégagé par le Conseil d'État pourrait fonder en droit interne l'imposition d'entreprises étrangères se livrant en France à une activité de vente de publicité à partir de données collectées auprès d'utilisateurs français. Ils précisent toutefois que l'application de ce critère est rendue impossible par les clauses conventionnelles. Dans la mesure où la convention franco-irlandaise ne s'applique pas à la taxe professionnelle – elle ne concerne que l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés – le critère du cycle commercial complet pourrait éventuellement trouver à s'appliquer, pour juger que la société GIL est imposable à la taxe professionnelle en France.

Cependant, dans la décision *Zimmer Ltd* précitée du 31 mars 2010 – décision dans laquelle le Conseil d'État se prononce explicitement sur les critères d'assujettissement d'une société étrangère à la taxe professionnelle – le Conseil d'État juge que l'exercice d'une activité professionnelle en France ne suffit pas. Il faut en outre que cette activité se rattache à un établissement ou à un local situé lui-même en France. Ainsi la société étrangère doit disposer en France d'immobilisations, tout au moins de locaux. Voyez les conclusions de Julie Burguburu sous cette décision : « *Le critère déterminant face à une entreprise étrangère réalisant en France des opérations pouvant être considérées comme constituant l'exercice d'une activité professionnelle est la disposition, ou non, pour la réalisation de ces opérations, d'un local ou d'un terrain situé en France* ».

Dans le jugement attaqué, les premiers juges ont appliqué cette règle et l'ont précisée en reprenant les critères du contrôle et de l'utilisation matérielle dégagés par le Conseil d'État pour les biens imposables à la taxe professionnelle (CE, 19 avr. 2000, n° 172003, Min. c/ SA Fabricauto-Essarauto : RJF 5/00 n°631 jugeant que les immobilisations dont le redevable de la taxe professionnelle dispose pour les besoins de son activité professionnelle au sens de l'article 1467 du CGI sont celles qui sont placées sous son contrôle et qu'il utilise matériellement pour la réalisation des opérations qu'il effectue).

En l'espèce, se trouvent en France les immobilisations et locaux de la société Google France. Mais vous pourrez considérer qu'il ne résulte pas de l'instruction que ces biens seraient utilisés pour d'autres tâches que celles prévues par le contrat de marketing et d'assistance liant Google France à la société GIL.

Se trouvent également en France les équipements dont il a été question en matière de TVA : les « switch routers » et « backbones », les locaux loués en France à GIL par la société Level 3 et les centres de données des sites Telehouse2, Reliance Globalcom et Global Switch.

Comme on l'a vu pour la TVA, ces équipements sont des auxiliaires des centres de données et des serveurs hébergeant le moteur de recherche Google, situés pour la plupart aux États-Unis, jamais en France. Ils sont destinés à améliorer la vitesse de connexion au réseau des utilisateurs français. En outre, la société GIL n'a pas accès à la technologie Google, qu'elle ne contrôle pas et qu'elle n'utilise pas elle-même.

Faute de disposer d'immobilisations en France, la société GIL ne peut donc, en tout état de cause, en admettant qu'elle exerce une activité professionnelle non salariée en France, être soumise à la taxe professionnelle et par voie de conséquence à la cotisation minimale de taxe professionnelle. Nous vous proposons en conséquence de rejeter une nouvelle fois la requête du ministre, sans qu'il soit besoin d'examiner la pertinence du moyen subsidiaire soulevé par la société GIL.

V. Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises 2010 (affaire n° 17PA03066)

24. La contribution économique territoriale a succédé en 2010 à la taxe professionnelle. Elle pèse d'un côté sur le foncier (c'est la cotisation foncière des entreprises dite CFE), de l'autre sur la valeur ajoutée (c'est la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises dite CVAE).

La CVAE inspirée de l'ancienne cotisation minimale de taxe professionnelle (CMTP) est assise sur la valeur ajoutée des entreprises. Elle est cependant d'application plus générale que la CMTP et contrairement à cette cotisation qui était calculée par différence avec la taxe professionnelle, elle n'est pas calculée par rapport au montant de la CFE, auquel elle s'ajoute lorsqu'elle est due.

L'article 1586 ter du CGI relatif à la CVAE dispose que « I. - Les personnes physiques ou morales ainsi que les sociétés non dotées de la personnalité morale qui exercent une activité dans les conditions fixées aux articles 1447 et 1447 bis et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 euros sont soumises à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. /II. - 1. La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est égale à une fraction de la valeur ajoutée produite par l'entreprise, telle que définie à l'article 1586 sexies (...) ».

Ainsi l'article 1586 ter renvoie à l'article 1447 relatif au champ d'application de la cotisation foncière des entreprises (CFE) qui, dans sa rédaction applicable, dispose : « I. - La cotisation foncière des entreprises est due chaque année par les personnes physiques ou morales ou par les sociétés non dotées de la personnalité morale qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée (...) III. Les personnes et sociétés mentionnées au I ne

sont pas soumises à la cotisation foncière des entreprises à raison de leurs activités qui ne sont assujetties ni à l'impôt sur les sociétés ni à l'impôt sur le revenu en raison des règles de territorialité propres à ces impôts ».

Comme pour la CMTP, l'administration a estimé que la société GIL était imposable à la CVAE dès lors qu'elle exerçait en France « à titre habituel une activité professionnelle non salariée », au sens de l'article 1447 précité.

La rédaction de l'article 1586 ter pose question. Que signifie au juste la formule « exercer une activité dans les conditions fixées à l'article 1447 » ? Si cette rédaction renvoie au champ d'application de la cotisation foncière des entreprises (CFE) – c'est l'interprétation que paraît en faire la documentation Francis Lefebvre (cf. CET III n°330) – la question de l'assujettissement à la CVAE de la société GIL est réglée car le III de l'article 1447 dispose en ce qui concerne le champ d'application territorial de la CFE que « Les personnes et sociétés mentionnées au I ne sont pas soumises à la cotisation foncière des entreprises à raison de leurs activités qui ne sont assujetties ni à l'impôt sur les sociétés ni à l'impôt sur le revenu en raison des règles de territorialité propres à ces impôts ».

Le tribunal administratif a repris la même solution que pour la CMTP en jugeant qu'il résulte des dispositions précitées des articles 1586 ter et 1447 du CGI que « la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises est due par toutes les personnes, y compris domiciliées ou établies à l'étranger, qui réalisent en France des opérations pouvant être considérées comme constituant l'exercice d'une activité professionnelle ; que sont regardées comme telles les entreprises y disposant, pour la période de référence, d'une immobilisation corporelle placée sous leur contrôle, utilisable matériellement pour la réalisation des opérations qu'elles effectuent ».

Le tribunal a considéré que « la société Google Ireland Limited ne peut être regardée comme ayant disposé en France, au titre de l'année en litige, d'une quelconque immobilisation corporelle placée sous son contrôle, utilisable matériellement pour la réalisation des prestations de publicité litigieuses et, partant, comme y ayant exercé une activité professionnelle non salariée au sens de l'article 1447 du CGI ».

Ainsi, selon les premiers juges, la société GIL, qui ne dispose pas d'immobilisations corporelles en France spécifiquement dédiées à l'activité de vente de publicité, ne peut être regardée comme exerçant en France une activité professionnelle.

Ce faisant, comme nous l'avons vu précédemment pour la CMTP et comme le mentionne le commentaire de la RJF sur le jugement du tribunal administratif, ce dernier a repris les critères du contrôle et de l'utilisation matérielle d'immobilisations, dégagés par le Conseil d'État à propos des biens imposables à la taxe professionnelle par sa décision précitée du 19 avril 2000, *Min. c/ SA Fabricauto-Essarauto* et repris par la doctrine administrative pour les biens imposables à la CFE (BOI-CFE-20-20-10-10, 12 sept. 2012, § 30).

Il s'agit d'une solution inédite, toujours selon les commentaires des Editions Francis Lefebvre, à propos du champ d'application territorial de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

Le considérant de principe du jugement n'est pas selon nous d'une lecture évidente dès lors que ni l'article 1586 ter,

ni l'article 1447 ne font référence à la notion de disposition d'immobilisations corporelles. Cela étant, on retrouve au III de l'article 1586 octies du CGI, dans sa version applicable en l'espèce et déterminant le redevable de la CVAE, le pendant, pour cette cotisation, de l'article 1473 qui était jusqu'au 1^{er} janvier 2010 applicable pour la taxe professionnelle (et donc pour la CMTP) : « III. La valeur ajoutée est imposée dans la commune où le contribuable la produisant dispose de locaux ou emploie des salariés exerçant leur activité plus de trois mois (...) ».

Les dispositions de l'article 1473 fondaient, avec celles de l'article 1467 alors applicables, la décision rendue en matière de taxe professionnelle par le Conseil d'État dans l'affaire *Zimmer* (cf. affaire CMTP, V. § 23). Nous vous proposons dès lors d'adopter la même solution que pour la CMTP, considération prise que le critère déterminant face à une entreprise étrangère réalisant en France des opérations pouvant être considérées comme constituant l'exercice d'une activité

professionnelle est la disposition, ou non, pour la réalisation de ces opérations, d'un local ou d'un terrain situé en France.

Pour le reste, les moyens soulevés par le ministre sont les mêmes que pour le dossier de la CMTP et la défense de la société GIL est identique. Nous vous proposons par suite, pour une nouvelle et dernière fois, le rejet de la requête du ministre.

25. Vous pourrez faire droit aux conclusions présentées par la société GIL au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative en condamnant le ministre de l'action et des comptes publics à lui verser 2 000 euros dans chaque affaire.

Par ces motifs nous concluons, dans chacune des 5 affaires :

1° au rejet des requêtes du ministre de l'action et des comptes publics

2° au versement par l'État à la société Google Ireland Limited d'une somme de 2 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative

A. MIELNIK-MEDDAH ■