

TERRITORIALITÉ RÉSIDENCE ÉTABLISSEMENT STABLE

Chronique d'actualité



**Raphaël
COIN,**
Avocat associé,
PwC Société d'avocats



**Bruno
GOUTHIÈRE,**
Avocat associé,
CMS Francis Lefebvre
Avocats



**Franck
LE MENTEC,**
Avocat associé,
Cohen & Gresser LLP

Territorialité des impôts

- > L'administration fiscale apporte des précisions sur la notion de prestations fournies ou utilisées en France au sens de l'article 164 B du CGI et pour l'application de la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI dans le cas d'une prestation de travail à façon de fabrication de chaussures réalisées en Tunisie et commercialisées en France (V. § 1).
- > L'avocat général Kokott a présenté, le 10 janvier 2019, ses conclusions sur deux renvois préjudiciels qui fourniront prochainement à la CJUE l'occasion d'apporter des précisions sur les conditions d'imputation transfrontalière des pertes au regard des règles régissant la liberté d'établissement au sein de l'UE (V. § 4).

Domicile et résidence

- > La CJUE juge le dispositif d'exit tax allemand contraire à l'accord signé entre l'UE et la Suisse le 21 juin 1999 sur la libre circulation des personnes (ALCP) (V. § 10).

Établissement stable

- > La CAA de Paris juge que la société Google Ireland Limited, société résidente d'Irlande, ne dispose pas d'un établissement stable en France du fait qu'elle utilise la société (du même groupe) Google France, société résidente de France, pour exercer son activité dans cet État (V. § 13).

Territorialité des impôts

1. Revenus de source française – Notion de prestations utilisées en France (CGI, art. 164 B et 182 B)

– Travail à façon - Nouvelle tolérance administrative – L'administration fiscale apporte des précisions sur la notion de prestations fournies ou utilisées en France au sens de l'article 164 B du CGI et pour l'application de la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI dans le cas d'une prestation de travail à façon de fabrication de chaussures réalisées en Tunisie et commercialisées en France.

BOI-RES-000025, 27 févr. 2019 (V. annexe 1)

2. Il résulte de l'article 164 B, II, c du CGI que, lorsque le débiteur des revenus a son domicile fiscal ou est établi en France, les rémunérations versées en contrepartie de prestations de toute nature fournies ou utilisées en France sont considérées comme des revenus de source française et qu'elles sont donc imposables en France lorsqu'elles bénéficient à des non-résidents.

Alors que la jurisprudence tend à donner toute sa portée à la notion de prestation « utilisée » en France, l'administration a curieusement retenu une solution favorable aux contribuables à propos de la rémunération de prestations de travail à façon réalisées par des entreprises étrangères.

Il a, en effet, été indiqué que ne constituent pas des prestations « utilisées » en France les opérations de travail à façon réalisées par des entreprises étrangères de produits finis vendus en France par la société française propriétaire des matières premières. Cette tolérance a été exprimée à propos d'une société française qui fabrique et commercialise des chaussures ; propriétaire des matières premières, elle sous-traite la fabrication de chaussures à ses filiales établies en Tunisie et les commercialise essentiellement en France, la majeure partie des ventes étant réalisée sur le sol français : l'administration considère que, s'agissant d'une prestation de travail à façon, l'utilisation de la prestation de services intervient en Tunisie et que les prestations ne peuvent pas être considérées comme fournies ou utilisées en France au sens de l'article 164 B du CGI.

3. Cette tolérance est assez étonnante étant donné que la **jurisprudence serait plutôt positionnée en sens contraire**, en ce qui concerne le critère de « l'utilisation » en France ; notamment :

– des sommes versées par une société française de vente de vêtements, au titre de la rémunération de prestations de contrôle qualité réalisées auprès de ses fournisseurs asiatiques par une société de Hong Kong rémunèrent des prestations utilisées en France étant donné qu'elles conditionnent la commercialisation des vêtements que la société destine au marché français¹ ;

1 CAA Paris, 23 oct. 2017, n° 15PA02185, Sté Prominent Europe France, arrêt définitif.

– sont considérées comme utilisées en France des prestations rendues à une société française par des sociétés de Hong Kong, consistant à rechercher et à identifier des sociétés chinoises disposant d'ateliers susceptibles de fabriquer en série les objets conçus et commercialisés par la société française, à assurer une fonction de suivi et de surveillance des opérations de production et de contrôle qualité sur la chaîne de fabrication et à contrôler la conformité de la marchandise et de son conditionnement avant son expédition vers la France² ; comme le souligne le Conseil d'État, ces services avaient, en l'espèce, été effectivement utilisés par la société française pour faire des choix de gestion relatifs à la production et à la commercialisation des biens produits en Chine.

Quoi qu'il en soit, **cette nouvelle tolérance est désormais opposable**, de sorte que la retenue à la source de l'article 182 B du CGI n'a pas à être prélevée au titre de sommes versées en rémunération de prestations de travail à façon réalisées par des entreprises étrangères au bénéfice de sociétés françaises, même si ces prestations servent à la fabrication de produits commercialisés en France.

B. GOUTHIÈRE ■

4. Pertes réalisées à l'étranger - Conditions d'imputation transfrontalière - Précisions attendues de la Cour de justice

L'avocat général Kokott a présenté, le 10 janvier 2019, ses conclusions sur deux renvois préjudiciels qui fourniront prochainement à la CJUE l'occasion d'apporter des précisions sur les conditions d'imputation transfrontalière des pertes au regard des règles régissant la liberté d'établissement au sein de l'UE.

CJUE, C-607/17, Memira Holding AB et C-608/17, Holmen, concl. J. Kokott, 10 janv. 2019³

5. Ces deux affaires posent la question de la notion de « pertes définitives » telle qu'elle résulte de l'arrêt *Marks & Spencer Plc* de la CJCE du 13 décembre 2005⁴ ; cet arrêt juge que si un État membre peut exclure la possibilité pour une société de déduire des pertes subies par une filiale établie sur le territoire d'un autre État membre, alors qu'elle le permet pour des pertes subies par une filiale résidente, une telle déduction ne peut être refusée si la filiale a épuisé toute possibilité d'utiliser ses pertes par imputation sur ses profits actuels, passés ou futurs, et si ces pertes ne peuvent pas non plus être utilisées par un tiers qui, par exemple, aurait acquis la filiale. L'utilisation transfrontalière des pertes n'est donc possible que si celles-ci sont définitives, la Cour ayant toutefois précisé que le caractère définitif des pertes ne peut résulter du fait que la législation de l'État membre de la filiale exclut toute possibilité de report des pertes.

2 CE, 22 oct. 2018, n° 406576, Sté Sud Trading Company, concl. E. Bokdam-Tognetti : FI 1-2019, n° 7, § 1 ; RJF 1/19 n° 20.

3 Ces conclusions sont disponibles sur le site de la Cour de justice, sous forme encore provisoire ; elles doivent manifestement être relues.

4 CJCE, gde ch., 13 déc. 2005, C- 446/03, Marks & Spencer Plc : RJF 2/06 n° 227.

En réservant le cas des « pertes définitives », la Cour avait dégagé un concept aux contours mal définis qui devraient être précisés par les affaires suivantes ; elles concernent la législation suédoise, qui est sur ce point de même nature que la législation britannique en cause dans l'affaire *Marks & Spencer*, en ce qu'elle autorise les transferts internes de pertes (ce qui n'est pas le cas en France).

◇ Affaire *Memira Holding AB* (C-607/17)

6. Dans cette affaire, une société suédoise envisageait d'absorber une filiale allemande qui avait réalisé des pertes puis cessé son activité ; la société suédoise avait sollicité un avis préalable de la Commission suédoise du droit fiscal afin d'obtenir confirmation qu'elle pourrait déduire en Suède les pertes allemandes si elle absorbait sa filiale alors que celle-ci n'avait plus que des dettes, certains actifs liquides et des pertes fiscales. Après fusion, le groupe avait indiqué ne plus exercer d'activité en Allemagne. L'avis rendu étant négatif, un contentieux s'est noué qui a conduit la juridiction de renvoi à saisir la Cour de justice.

Après avoir relevé que la directive « fusions » ne prescrit pas l'utilisation des pertes en Suède mais qu'elle ne vise que leur éventuelle utilisation en Allemagne, l'avocat général analyse la situation au regard de la liberté d'établissement et propose à la Cour de constater une restriction en Suède. En effet, le droit suédois permet la compensation des pertes dans le cadre d'une fusion si l'entreprise apporteuse (celle dont les pertes doivent être utilisées) a eu des revenus imposables en Suède ; pour l'avocat général, ce critère caractérise une discrimination déguisée puisqu'il affecte évidemment tout particulièrement les entreprises étrangères bien qu'il soit d'apparence non-discriminatoire.

Cela étant, **l'avocat général propose d'admettre que la restriction est justifiée au nom de la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres.** En l'espèce, en effet, le droit fiscal allemand ne permettait pas d'utiliser les pertes dans le cadre d'une fusion, d'où il résultait que les pertes seraient perdues en Allemagne en tout état de cause. Dans ces conditions, l'exception *Marks & Spencer* n'est pas applicable étant donné que le caractère « définitif » des pertes ne peut résulter du fait que l'État membre où réside la filiale exclut toute possibilité de report des pertes. **Toute autre solution ne serait d'ailleurs pas justifiée** puisqu'il en résulterait qu'un État membre devrait adapter son droit fiscal à celui d'un autre État membre, alors que les libertés fondamentales ne peuvent avoir pour effet de restreindre l'autonomie fiscale d'un État membre en raison uniquement du système fiscal d'un autre État membre.

L'avocat général poursuit en indiquant qu'à son avis la liberté d'établissement n'impose pas une imputation transfrontalière des pertes reportées ; des pertes qui ne sont pas considérées comme définitives pour une année, parce qu'elles sont reportables ou parce que leur imputation est exclue par le droit national, ne peuvent pas devenir des pertes définitives plus tard, au motif qu'en raison d'une situation de liquidation un report supplémentaire serait exclu.

Au total, l'avocat général conclut dans le sens de l'absence de pertes définitives déductibles pouvant être exportées de l'Allemagne vers la Suède, en remarquant, incidemment, que cette solution serait justifiée également au regard de la nécessité d'éviter de favoriser les grands groupes multinationaux par rapport aux entreprises plus petites, qui n'ont généralement pas une activité transfrontalière. En l'espèce, si la société mère suédoise savait qu'en fin de compte elle pourrait imputer toutes les pertes subies au titre de ses activités allemandes sur ses bénéficiaires suédois, elle bénéficierait d'un avantage concurrentiel par rapport à ses concurrents allemands qui perdraient le droit d'utiliser les pertes en cas de cessation d'activité en Allemagne.

L'avocat général est donc d'avis que le principe de la liberté d'établissement subordonne l'imputation transfrontalière des pertes à l'existence d'une possibilité légale de prendre en compte les pertes dans l'État de résidence de la filiale et à l'utilisation de cette possibilité par le contribuable. Constituent également de telles possibilités l'utilisation des pertes dans le cadre d'une fusion avec un tiers ou par le biais d'une vente à un tiers.

7. Les conclusions traitent également de la seconde question posée, en tentant de la reformuler car elle ne paraissait pas très claire. La juridiction de renvoi avait apparemment demandé si les pertes doivent également être considérées comme définitives dans le cas où la société suédoise disposerait effectivement d'une autre société en Allemagne, avec laquelle une fusion aurait été possible ou bien s'il suffit, pour considérer que les pertes ne sont pas définitives, de savoir que dans le cas, hypothétique, d'une fusion avec une société allemande du groupe, ces pertes auraient été perdues. L'avocat général estime sur ce point qu'il importe peu que le groupe dispose dans l'État membre de résidence de la filiale d'autres sociétés auxquelles il aurait été possible de transférer les pertes.

◇ Affaire *Holmen* (C-608/17)

8. Cette affaire concerne une société suédoise qui détenait la totalité du capital d'une filiale espagnole détenant elle-même la totalité du capital de deux sociétés espagnoles ; le sous-groupe espagnol était déficitaire et la décision avait été prise par le groupe de liquider les activités espagnoles et de cesser toute activité en Espagne. Comme dans la précédente affaire, l'avis préalable de la Commission suédoise du droit fiscal avait été sollicité pour savoir si la société suédoise pouvait déduire de ses bénéficiaires imposables en Suède les pertes subies par les sous-filiales espagnoles dès lors que ces pertes n'avaient pas pu être utilisées en Espagne.

La législation suédoise permet certes la compensation des pertes par des transferts financiers intragroupe (déduction entre les mains de la société versante et imposition entre les mains de la société bénéficiaire), y compris au bénéfice de sociétés établies au sein de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen. Mais, dans ce dernier cas, la compensation n'est possible qu'en présence d'une filiale directe et non pas d'une sous-filiale. Comme le relève l'avocat général, il y a là une restriction à la liberté d'établissement

puisque la compensation des pertes n'est pas permise en Suède en présence d'une sous-filiale étrangère alors qu'elle le serait si la sous-filiale était suédoise.

L'avocat général estime cependant que cette restriction est justifiée au motif que, compte tenu de la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposer, seules les pertes « définitives » sont imputables et que tel n'était pas le cas en l'espèce. Prenant appui, comme dans l'affaire précédente, sur le raisonnement suivi par la Cour de justice dans l'arrêt *Marks & Spencer*, l'avocat général relève que, s'il y a toujours des pertes reportables en Espagne, c'est avant tout en raison de la limitation légale de l'imputation des pertes imposée par l'Espagne en 2011 et que l'ordre fiscal suédois n'a pas à s'y adapter.

Après avoir fait la **même remarque que dans l'affaire précédente sur la nécessité de ne pas avantager les grands groupes multinationaux par rapport aux entreprises plus petites**, l'avocat général propose en définitive à la Cour de juger, en substance :

- que les **pertes réalisées par une sous-filiale ne doivent pas être considérées comme des pertes définitives**, en soulignant notamment qu'autrement un groupe pourrait choisir dans quel État membre il pourrait imputer les pertes, y compris si la société mère, la filiale et la sous-filiale étaient situées dans des États membres différents ;

- qu'une **perte ne doit pas être considérée comme définitive lorsqu'elle a dû être reportée en raison d'une limitation de l'imputation des pertes dans l'État de résidence de la filiale**, dès lors que l'existence de cette perte est due uniquement aux particularités de la législation fiscale nationale et que celles-ci ne peuvent contraindre l'État de résidence de la société mère à prendre les pertes en compte aux fins d'une déduction fiscale ;

- et que, pour apprécier le caractère définitif de pertes d'une sous-filiale, il convient de prendre en compte la possibilité de transférer les pertes à des tiers, y compris à la société mère de la sous-filiale ou à d'autres sociétés du groupe.

B. GOUTHIERE ■

9. À NOTER

> **Territorialité - Participation construction et participation formation - Société dont la gestion du personnel français est centralisée au siège situé au Royaume-Uni** – Une compagnie aérienne dont le siège se situait au Royaume-Uni disposait en France, d'une part, de bases dans trois aéroports auxquelles étaient affectés 400 personnels navigants et d'autre part d'une succursale située à Paris comptant une dizaine de salarié et ayant pour activité la gestion des ressources humaines en France. Elle contestait son assujettissement à la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et à la participation des employeurs à l'effort de construction à raison des rémunérations versées aux personnels affectés aux bases françaises.

Conformément aux conclusions du rapporteur public, la Cour administrative d'appel de Versailles fait droit à sa demande. Elle retient que la société britannique ne peut être regardée comme un

« employeur établi en France » pour l'application de ces dispositions, dès lors que la succursale française ne dispose d'aucune autonomie en matière de gestion des ressources humaines concernant les salariés de la société travaillant dans les bases françaises.

CAA Versailles, 1^{re} ch., 24 janv. 2019, n° 16VE03519, Sté Easyjet Airline Company Ltd, concl. N. Chayvialle (V. annexe 2)

Domicile et résidence

10. Domicile fiscal - Transfert - Exit tax allemande - Contrariété à l'ALCP – La CJUE juge le dispositif d'exit tax allemand contraire à l'accord signé entre l'UE et la Suisse le 21 juin 1999 sur la libre circulation des personnes (ALCP).

CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-581/17, Wächtler, concl. M. Wathelet (V. annexe 3)

11. Dans cette affaire, M. Wächtler, ressortissant allemand, était le gérant d'une société de droit suisse, dont il détenait 50% des parts et au sein de laquelle il exerçait une activité de conseil dans le secteur informatique. Le contribuable a transféré son domicile de l'Allemagne vers la Suisse. À la suite de ce transfert, l'administration fiscale allemande a prélevé l'impôt sur le revenu sur la plus-value latente afférente à cette participation (art. 6 de l'AStG et 17 de l'EstG). M. Wächtler a formé un recours estimant cette imposition contraire au droit d'établissement garanti par l'ALCP.

La Cour a tout d'abord qualifié l'activité de M. Wächtler d'économique non salariée au sens de l'ALCP. Elle a aussi constaté qu'il a subi un désavantage fiscal par rapport à d'autres ressortissants allemands qui, comme lui, exercent une activité indépendante dans le cadre d'une société dont ils détiennent des parts, mais qui maintiennent leur domicile en Allemagne. Ces derniers ne doivent en effet payer l'impôt sur les plus-values qu'en cas de cession de leurs titres. Selon la Cour, cette différence de traitement, conduisant à un décaissement de trésorerie pour l'un et non pour les autres, est de nature à le dissuader de faire usage de son droit d'établissement. Il en ressort que le régime d'exit tax allemand constitue une restriction non justifiée.

Cette jurisprudence vient **compléter la décision Picart rendue par la CJUE en mars 2018**⁵. Dans cette dernière décision, les juges avaient à l'inverse écarté l'application de l'ALCP car le contribuable entendait exercer une activité en France et non en Suisse.

F. LE MENTEC ■

12. À NOTER

> **Résidence fiscale - Convention France-Mali - Utilisation du critère subsidiaire de la nationalité** – La CAA de Nantes, à propos d'un ressortissant français exerçant une

5 CJUE, 15 mars C-355/16, Picart (FI 1-2019, n° 3, § 11.

activité de négoce de véhicules d'occasion entre la France et le Mali, fait application du critère subsidiaire de la nationalité faute d'identifier un critère prépondérant au regard de la convention franco-malienne.

CAA Nantes, 1^{er} ch., 18 févr. 2019, n° 17NT02008 (V. annexe 4)

L'activité de M. B. consistait à acheter des véhicules d'occasion en France, ou dans d'autres pays européens, pour les revendre essentiellement au Mali. Les achats étaient payés depuis son compte bancaire français et il assurait personnellement le convoyage des véhicules. Une partie du produit des ventes était rapatriée en France sur ce même compte. Cette activité professionnelle de négoce de véhicules d'occasion devait ainsi, selon les juges de la Cour administrative d'appel de Nantes, être regardée comme exercée en France, malgré le fait que ces voitures soient vendues en Afrique. Le domicile fiscal de M. B. devait par voie de conséquence être considéré comme situé en France, au sens de l'article 4 B du CGI.

Les juges ont néanmoins relevé l'importance des liens de M. B. avec le Mali, notamment ses relations, en concubinage, avec des ressortissantes maliennes, son contrat de location d'une villa d'habitation à Bamako conclu le 5 décembre 2006, son compte bancaire ouvert au Mali, la signature d'un bail commercial à Bamako le 4 octobre 2007 et l'obtention de sa carte d'identité fiscale délivrée par l'administration malienne le 8 octobre 2007, pour en conclure qu'il n'était pas possible de déterminer le pays avec lequel l'intéressé entretenait les relations personnelles les plus étroites et où il avait son foyer permanent d'habitation, au sens du 1 de l'article 2 de la convention fiscale franco-malienne du 22 septembre 1972. Par ailleurs, les juges ne disposaient d'aucune donnée permettant de justifier la durée exacte de ses séjours respectivement en France et au Mali. C'est pourquoi ils ont recouru au second des critères subsidiaires prévus par la convention, qui est celui de la nationalité, et en ont déduit que M. B. avait son domicile fiscal en France.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Cette issue n'apparaît pas évidente et peut prêter à discussion. Ce critère de la nationalité, peu satisfaisant d'un point de vue technique, est parfois une voie de repli trop facilement utilisée par les juges, lorsque la situation factuelle ne permet pas de rattacher distinctement le contribuable à l'un ou l'autre des États en cause⁶. Le Conseil d'État a toutefois l'occasion de casser des arrêts s'appuyant, de manière non justifiée, sur le critère de la nationalité⁷.

F. LE MENTEC ■

> Domicile fiscal – Caractérisation en France - Résidence fiscale - Convention France-Philippines – La CAA de Marseille valide la caractérisation en France du domicile fiscal d'un contribuable, sans que la convention franco-philippine n'y fasse obstacle.

CAA Marseille, 3e ch., 7 mars 2019, n° 17MA00769, Marchant (V. annexe 5)

Un contribuable a vu son domicile fiscal caractérisé en France à la suite d'un contrôle portant sur les années 2009 et 2010. Le contribuable mettait en avant qu'il était séparé de son épouse depuis mars

2007 et n'était plus désigné comme le parent responsable auprès du collège fréquenté par sa fille mineure pour l'année scolaire 2009/2010 et qu'il devait être regardé comme résident fiscal aux Philippines. Les juges se sont quant à eux appuyés sur un ensemble d'indices établissant le contraire : M. et Mme C. avaient déclaré auprès du centre des impôts des non-résidents leur situation de « mariés avec un enfant à charge », sans mention de séparation. En outre, et même si M. C. effectuait de fréquents séjours aux Philippines – 364 jours en 2009 et 268 jours en 2010 –, l'administration fiscale rappelait que les époux C. avaient eu la disposition d'un appartement à Neuilly-sur-Seine, acquis en commun en 2008 et que celui-ci constituait le domicile familial. Leur fille était par ailleurs scolarisée à Neuilly-sur-Seine entre septembre 2009 et juillet 2011. Les contrats d'eau, téléphonique, internet et d'assurances habitation et civile étaient ouverts à cette adresse fin 2008 et courant 2009 au nom de M. C. Les dépenses courantes du foyer étaient financées par les revenus de M. C. versés sur un compte joint. Ce dernier avait aussi déclaré une résidence en France aux organismes tiers publics et privés, sauf auprès de l'administration fiscale. Les époux C. avaient enfin acquis un bien immobilier en Haute-Garonne en mentionnant qu'ils résidaient à Neuilly-sur-Seine. Les juges, dans une décision du 7 mars 2019, ont conclu que c'était à juste titre que l'administration fiscale avait considéré que M. C. était passible de l'impôt sur le revenu en France sur le fondement de l'article 4 A du CGI.

La lettre du « Bureau of Internal Revenue » du 21 novembre 2016, énonçant que M. C. est soumis à l'impôt sur le revenu de la même façon qu'un citoyen philippin, n'y a rien fait et n'a pas suffi à lui conférer la qualité de résident, au sens du 1 de l'article 4 de la convention conclue entre la France et les Philippines. Cette lettre précisait qu'il n'était imposable que sur ses revenus de source philippine⁸. Le contribuable a néanmoins pu échapper à une amende de 10 000 € pour compte non déclaré, l'administration ayant cru voir un compte BNP non divulgué, alors qu'il s'agissait d'un compte Banque Nationale des Philippines déjà sanctionné.

F. LE MENTEC ■

> Résidence - Adresse postale devant être utilisée par l'administration pour des mises en demeure - L'administration, estimant qu'un contribuable allemand possédant un appartement en France était résident fiscal français, l'a mis en demeure de déclarer son revenu global et lui a adressé ces mises en demeure à l'adresse de son appartement en France. Le Conseil d'État rappelle que pour être régulière, une telle mise en demeure doit être notifiée à la dernière adresse que le contribuable a officiellement communiquée à l'administration fiscale et qu'en cas de changement de domicile, il lui appartient d'établir qu'il a fait les diligences nécessaires pour informer l'administration de sa nouvelle adresse.

CE, 8e et 3e ch., 6 févr. 2019, n° 418122, Klein (V. annexe 6)

En l'espèce, une CAA commet une erreur de droit en se fondant, pour estimer que l'adresse française était la dernière indiquée par le contribuable à l'administration fiscale comme celle à laquelle les courriers le concernant devaient lui être envoyés, sur les mentions de

6 V. not. CAA Paris, 25 mars 1997, n° 95-2155, Zamfir : RJF 10/97 n° 874.

7 V. not. CE, 29 nov. 2000, n° 197551, Arvanitakis : RJF 2/01 n° 215.

8 Sur la prise en compte des attestations d'une administration étrangère, V. notamment CE, 7 mai 2014, n° 360845, Nicolle : RJF 8-9/14 n° 838.

son acte de mariage et sur l'adresse mentionnée dans une déclaration de revenus postérieure et en écartant comme sans incidence sur la question la circonstance que l'administration a notifié à l'adresse allemande, antérieurement, des avis d'impositions.

> **Résidence - Notification d'un avis de mise en recouvrement à l'étranger par voie postale (LPF, art. R. 256-6)** - La doctrine administrative édictée en matière de notification par un service comptable d'un avis de mise en recouvrement (AMR), régie par l'article R. 256-6 du LPF, est assouplie.

BOI-REC-PREA-10-10-20, 18 févr. 2019, § 240 (V. annexe 7)

Auparavant, la doctrine prévoyait que seul le retour d'un accusé de réception signé du destinataire pouvait constituer la preuve d'une notification valable au sens de l'article R. 256-7 du LPF.

Désormais, la possibilité de notifier un AMR par la voie postale est limitée aux débiteurs dont l'adresse est située dans un État étranger ayant accepté la notification par voie postale, et l'AMR sera considéré par l'Administration comme ayant été régulièrement notifié dès lors que le service comptable est en mesure d'apporter, soit la preuve de la réception de l'acte par le redevable, soit la preuve de la présentation de l'acte à la dernière adresse connue du service.

Établissement stable

13. Établissement stable – Impôt sur les sociétés – Agent dépendant – Pouvoir d'engager la société étrangère – Installation fixe d'affaires – La CAA de Paris juge que la société Google Ireland Limited, société résidente d'Irlande, ne dispose pas d'un établissement stable en France du fait qu'elle utilise la société (du même groupe) Google France, société résidente de France, pour exercer son activité dans cet État.

CAA Paris, 9e ch., 25 avr. 2019, n° 17PA03065, n° 17PA03066, n° 17PA03067, n° 17PA03069 et n° 17PA03069, Min. c/Sté Google Ireland Limited, concl. A. Mielnik-Meddah (FI 2-2019, n° 3.4)

14. Il n'est pas si courant que des décisions rendues par nos juridictions fiscales défraient la chronique de la presse généraliste. La saga *Google* est de cette sorte. Compte tenu de l'environnement politique, technique et médiatique actuel, on peut penser que les décisions rendues par la Cour de Paris ne mettront probablement pas un terme à cette histoire.

Par cinq décisions du même jour, la Cour confirme la décision de première instance aux termes de laquelle, que ce soit directement ou indirectement au travers de sa filiale française Google France SARL, la société Google Ireland Limited ne dispose pas d'une présence taxable en France. Le nombre de décisions est principalement la conséquence des multiples fondements utilisés par les autorités pour tenter de convaincre

le juge de l'existence de cette présence en matière de taxe professionnelle, d'impôt sur les sociétés, de TVA et même de retenue à la source. Le montant des droits en jeu au-delà du milliard d'euros semble, lui aussi, expliquer la forme des décisions et les analyses débattues.

15. De manière générale, la Cour a considéré que les salariés de Google France n'ont pas les moyens de mettre en ligne seuls les publicités vendues aux annonceurs et ne peuvent donc constituer un établissement stable de la société Google Ireland Ltd - toute commande devant être validée en dernier ressort par Google Ireland Limited (GIL). Le fisc français défendait, au contraire, que Google avait déclaré en Irlande des prestations publicitaires réalisées en France, que les employés français jouaient un rôle déterminant de fait dans la vente de ces espaces publicitaires sur le moteur de recherche Google ou sur la plateforme YouTube, et avait donc échappé frauduleusement, de 2005 à 2010, à l'impôt.

Même si les fondements techniques divergent en raison de la nature des impositions visées par chaque décision, l'approche reste globalement similaire fondée sur une lecture juridique stricte :

- en matière de **taxe professionnelle**, l'absence d'actif détenu en France par la société irlandaise semble suffisant pour convaincre la Cour de l'inapplicabilité de cette taxe ;

- en matière d'**impôt sur les sociétés**, sur le fondement de la convention France-Irlande, la Cour décide, même si elle admet que la filiale française est dépendante, que la filiale n'a pas la « capacité juridique » d'engager la société irlandaise qui seule signe les contrats avec les clients ;

- > en matière de **TVA**, la Cour confirme que la société irlandaise pour les mêmes motifs, ne dispose pas d'un établissement au sens de la TVA ;

- > enfin, la décision relative à la **retenue à la source** éventuellement est aussi justifiée par l'absence de présence taxable directe en France.

♦ Les fondements de la décision et les interrogations qu'ils suscitent

16. La Cour confirme le jugement du Tribunal administratif en reprenant la solution proposée par les conclusions du rapporteur public, sans en remettre en cause même partiellement les fondements. L'analyse prend principalement en compte deux éléments essentiels : le lien de dépendance et la capacité à engager la société irlandaise.

17. Le **premier critère de dépendance ne semble pas, selon nous, poser une difficulté particulière** et l'analyse de la Cour qui considère que la filiale française est dépendante, au sens de la convention entre la France et l'Irlande, nous semble parfaitement justifiée. On aurait du mal à imaginer que la filiale française ne fut pas dépendante économiquement (mono donneur d'ordre), voire juridiquement (relation exclusive).

18. La **question de l'existence d'une capacité à conclure des contrats est un sujet plus complexe**, que la juridiction

a décidé d'aborder sous l'angle d'une approche juridique formelle, aboutissant à la conclusion que la société française n'ayant pas le pouvoir d'engager la société irlandaise, elle ne constitue donc pas un établissement stable en France.

La défense de la société était fondée sur deux éléments essentiels : le fait que le contrat interdit à la filiale française de signer des contrats pour le compte de la société irlandaise et le fait que la relation contractuelle ne naît qu'après, et uniquement après, approbation par la société en Irlande. Si l'on se fonde sur une approche juridique formelle la situation s'impose. Toutefois, le rapporteur public étant conscient des enjeux, il s'est donc attaché à analyser plus en détail les notions comme pour convaincre qu'aucun doute ne pouvait exister.

19. L'argument purement civiliste de la conclusion d'un contrat, même en l'absence de signature, par un accord sur la chose et le prix n'est pas abordé dans la décision, ni même, en détail, **la question de savoir si certains contrats alors même qu'ils ont été discutés par la filiale française auprès d'annonceurs locaux pourraient avoir été, en pratique, refusés par la société irlandaise**, ou si l'approche par la filiale française et la présentation par cette dernière à la société irlandaise aboutissait systématiquement à une signature sans jamais refuser le client sauf pour des raisons purement formelles.

Nous n'avons malheureusement pas de détail sur le chiffre d'affaires potentiel représenté par ces contrats refusés, ou sur le fait de savoir si le refus intervenait pour des raisons purement formelles ou non. Or il s'agit, nous semble-t-il, d'un élément essentiel dans la mesure où ces refus seraient l'élément factuel démontrant que l'accord avec les clients n'est pas définitif et peut être en droit et en fait remis en cause.

La question est aussi, selon nous, de savoir si les faits créent une obligation contractuelle ayant une valeur juridique et non uniquement de valider si « en fait » la société disposerait d'un pouvoir. Le droit créé par application des contrats et actes est une obligation en droit même si elle provient de faits.

De ce point de vue, la convention France-Irlande mentionne que l'existence d'un établissement ne peut être démontrée que « si elle dispose dans cet État de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise » précisant ainsi deux conditions :

- le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise,
- exercé de manière habituelle dans l'État où la présence est mise en évidence.

La Cour ne s'embarrasse pas de considérations juridiques civilistes mais constate uniquement que la filiale française n'a pas le droit de conclure et se borne à présenter les clients à la société irlandaise qui seule contracte, s'appuyant sur une lecture formelle du contrat. Même si la possibilité de conclure un contrat était formellement interdite à la filiale dans le contrat de service, celle-ci semblait négocier la majeure partie des éléments des accords. Est-ce suffisant pour une caractériser la conclusion d'un contrat ? Rappelons que l'OCDE, dans ses travaux, précise que la négociation de tous les éléments essentiels d'un contrat suffit à caractériser la conclusion.

Le rapporteur public indique que la filiale française ne

pouvait négocier le prix, celui-ci étant organisé au moyen d'enchères automatiques et que seul un contrat pré imprimé était proposé aux clients. On doit constater que la société irlandaise ne pouvait pas non plus négocier le prix puisque la détermination de celui-ci était automatisée. Alors qui pouvait engager et qui était engagé ? La question reste entière, même si un accord sur la chose et le prix est en droit un accord.

Il conviendrait également de s'interroger notamment sur les niveaux hiérarchiques des personnels de la filiale française au regard de ceux qui approuvaient les contrats en Irlande. Également : les connaissances linguistiques pour traiter avec des clients français étaient-elles essentielles et disponibles en Irlande ?

20. On peut enfin se poser une question plus générale : les critères d'analyse tirés du droit civil français doivent-ils être ceux retenus compte tenu du fait que la convention fiscale entre l'Irlande et la France précise (Art. 2) : « Pour l'application de la présente Convention par un État contractant tout terme ou expression qui n'est pas autrement défini a la signification qui lui est attribuée par la législation dudit État régissant les impôts faisant l'objet de la présente Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. » ? Une analyse anglo-saxonne aurait peut-être entraîné une solution divergente, solution qui aurait probablement obligé les autorités compétentes des deux États à se mettre d'accord, apportant encore plus de complexité à la situation, ou une clarification définitive...

♦ Un pari risqué de l'administration française

21. La stratégie adoptée par l'administration était risquée et le Ministre le savait⁹. Ce qui peut surprendre compte tenu de l'enjeu¹⁰ pour les autorités, c'est cette stratégie du « tout ou rien », à savoir la démonstration de l'existence d'un établissement stable ou la non-imposition totale.

On aurait pu imaginer, à titre subsidiaire, que le sujet dérive vers une discussion de prix de transfert afin de déterminer si, compte tenu du nombre de fonctions essentielles exercées en France par la filiale, le profit laissé en France n'était pas suffisant. Car la décision reconnaît que le rôle de la filiale française est relativement étendu et probablement au-delà d'une simple prestation de service de type « back office ». Le sujet n'a toutefois pas été abordé dans cette optique dans la décision elle-même, soit parce que la politique de prix de transfert du groupe était inattaquable, soit par ce que cet argument aurait affaibli la stratégie contentieuse globale. Il ressort des conclusions que la rémunération de la filiale était fixée à Cost +8%, ce qui ne paraît pas extravagant pour une fonction de support, mais ne serait pas intuitif pour une fonction opérationnelle commerciale essentielle. Si la discussion de ce point nécessiterait une analyse de la rentabilité de cette activité, analyse que nous n'avons pas menée, tout

⁹ Fiscalité : l'Etat ouvre la porte à un accord avec Google : Le Figaro, 24 juill. 2017.

¹⁰ IS : 307,8 M€, retenue à la source : 366,2 M€, TVA : 434,6 M€, CMPT : 1,8 M€, CVAE : 4,2 M€.

semble démontrer que l'action de la société irlandaise, si elle est essentielle à la formation du droit contractuel lui-même, laissait les opérations importantes d'identification et classification des clients effectuées en France par la filiale locale. Si c'est le cas, alors la majeure partie du profit devrait être allouée à l'activité de la société française qui en fait prend le risque et exerce les fonctions, même s'il ne faut pas nier la valeur de la marque et l'algorithme. Mais le contribuable redressé serait alors la filiale française et non la société irlandaise.

22. Nous n'avons pas trace non plus d'une **discussion quant à l'application éventuelle d'un droit d'enregistrement lors du transfert du contrat de prestation de services entre les États-Unis et la société irlandaise du groupe**, sachant que ce contrat a peut-être entraîné le transfert d'un accès à une clientèle probablement française. Ici encore, nous ne disposons pas des éléments de fait (valorisation, pérennité, etc.) pour analyser cette éventuelle considération.

◇ Le partage d'imposition est-il équitable ?

23. Cette décision, sans être définitive, s'inscrit dans un contexte plus général de politique fiscale internationale :

- l'OCDE est justifiée dans son principe d'avoir proposé (sous l'impulsion française) de modifier les critères de caractérisation d'un établissement stable ; cette modification, déjà justifiée par la décision *Zimmer*¹¹, est ici confirmée ;
- les pouvoirs publics français ont probablement raison de

11 CE, 31 mars 2010, n° 304715 et 308525, Sté Zimmer Ltd : RJF 6/10 n° 568.

Annexe 7 : BOI-REC-PRÉA-10-10-20, 18 févr. 2019, § 240 nous semble que cette évolution ne peut être unilatérale et si la présente décision, bien qu'applicable à un GAFA, vise des notions qui sont applicables au-delà de ce secteur ;

- les entreprises du digital sont aussi conscientes que l'équilibre du passé est rompu et qu'une stratégie de sortie doit être désormais considérée pour préparer l'avenir et un environnement stabilisé, notamment en raison de la modification des conventions fiscales,

- l'évolution en discussion et la reconnaissance de nouveaux principes pourrait déplacer la base fiscale vers les pays de source,

- la France, perdante ici, se retrouverait perdante aux termes des changements de normes en cours.

R. COIN ■

24. À NOTER

> **Établissement stable - Avis de mise en recouvrement - Notification** – Le Conseil d'État juge que les modalités de notification des avis de mise en recouvrement (AMR) prévues à l'article R. 256-6 du LPF constituent une garantie pour le contribuable. La circonstance qu'une société étrangère a un établissement stable en France ne saurait la priver du droit de recevoir les AMR à l'adresse de son siège lorsqu'elle n'a pas fait connaître d'autre adresse à l'administration. En revanche, le contribuable ne peut être regardé comme privé de cette garantie, lorsque le pli contenant l'AMR a été envoyé à une autre adresse, si ce pli lui est effectivement parvenu.

CE, 3e et 8e ch., 8 févr. 2019, n° 409294, Société européenne d'expertises techniques (SEET) (V. annexe 8)

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : BOI-RES-000025, 27 févr. 2019

Annexe 2 : CAA Versailles, 1^{re} ch., 24 janv. 2019, n° 16VE03519, Sté Easyjet Airline Company Ltd, concl. N. Chayvialle

Annexe 3 : CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, C-581/17, Wächtler, concl. M. Wathelet

Annexe 4 : CAA Nantes, 1^{re} ch., 18 févr. 2019, n° 17NT02008

Annexe 5 : CAA Marseille, 3^e ch., 7 mars 2019, n° 17MA00769, Marchant

Annexe 6 : CE, 8e et 3e ch., 6 févr. 2019, n° 418122, Klein