

TERRITORIALITÉ RÉSIDENCE ÉTABLISSEMENT STABLE

Chronique d'actualité



Bruno GOUTHIÈRE
Avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats



Franck LE MENTEC
Avocat associé, Cohen & Gresser LLP

Domicile et résidence

> Un décret précise les modalités d'obtention du sursis de paiement et les obligations déclaratives en matière d'exit tax, telles qu'elles résultent de la loi de finances pour 2019 (V. § 1).

Domicile et résidence

1. Domicile fiscal - Transfert - Exit tax - Un décret précise les modalités d'obtention du sursis de paiement et les obligations déclaratives en matière d'exit tax, telles qu'elles résultent de la loi de finances pour 2019.

D. n° 2019-868, 21 août 2019 : JO 23 août 2019, texte n° 32 (V. annexe 1)

2. À titre de rappel, depuis le 1^{er} janvier 2019, le contribuable relevant du champ de l'exit tax prévue à l'article 167 bis du CGI peut bénéficier d'un sursis de paiement (pour l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux) :

- automatique et sans prise de garanties lorsque son domicile fiscal est transféré dans un État membre de l'Union

Établissement stable

> Les sociétés Google France et Google Ireland ont signé une convention judiciaire d'intérêt public avec le Procureur de la République Financier, mettant ainsi fin au contentieux noué sur la caractérisation éventuelle de Google France comme un établissement stable en France de sa société sœur Google Ireland (V. § 5).

européenne ou dans un autre État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative ou une convention d'assistance mutuelle au recouvrement et qui n'est pas un ETNC ;

- sur demande, s'il transfère son domicile fiscal dans un État ou territoire autre que ceux pour lesquels le sursis est automatique c'est-à-dire un ETNC ou un État n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative et une convention d'assistance au recouvrement¹.

3. Le présent décret apporte quelques précisions sur les modalités d'obtention de ce sursis et les obligations déclaratives devant être suivies par le contribuable :

- pour les transferts intervenant à compter du 22 novembre 2019 dans un ETNC ou un État n'offrant pas à la France des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du

¹ CGI, art. 167 bis, VIII, 4 issu L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 112, I, 1° : FI 1-2019, n° 3, § 9 ; Dr. fisc. 2019, n° 1-2, comm. 32.

Trésor, le contribuable qui entend bénéficier du sursis sur demande doit déposer au service des impôts des particuliers non-résidents le formulaire n° 2074-ETD accompagné d'une proposition de garanties, au plus tard 90 jours avant le transfert du domicile fiscal (et non plus dans les 30 jours précédant le transfert) ;

- le décret précise également les conditions d'imputabilité de l'impôt acquitté hors de France, les mentions obligatoires à porter en cas d'opération d'échange ou d'apport portant sur les droits sociaux, valeurs, titres ou droits sur lesquels une plus-value latente a été constatée lors du transfert du domicile fiscal hors de France, ainsi que les conditions relatives aux demandes de restitution ou de dégrèvement.

F. LE MENTEC ■

4. À NOTER

> Domicile fiscal - Dirigeants de grandes entreprises

- L'article 3 du projet de loi de finances pour 2020 prévoit de compléter les critères de domiciliation fiscale en France (CGI, art. 4 B) pour les dirigeants de grandes entreprises françaises.

Le critère de l'activité professionnelle exercée en France à titre principal serait réputé rempli pour les dirigeants des entreprises dont le siège est situé en France et qui y réalisent un chiffre d'affaires annuel supérieur à un milliard d'euros. Un amendement, auquel le gouvernement s'est montré favorable, prévoit d'abaisser ce seuil à 250 millions d'euros.

Pour les sociétés contrôlant d'autres sociétés dans les conditions définies à l'article L. 233-16 du code de commerce, le chiffre d'affaires pris en compte serait obtenu en faisant la somme du chiffre d'affaires de la société et de celui des sociétés contrôlées.

Les dirigeants concernés par cette mesure seraient le président du conseil d'administration, le directeur général, les directeurs généraux délégués, le président du conseil de surveillance, le président et les membres du directoire, les gérants et les autres dirigeants ayant des fonctions analogues.

Cette mesure s'appliquerait à compter de l'imposition des revenus de l'année 2019.

On ne trouvera aucun mérite à cette proposition de réforme, à l'analyse techniquement déficiente. Instaurer une présomption irréfutable de domiciliation fiscale, assise sur un objectif de prévenir les éventuelles fraudes, apparaît constitutionnellement douteux².

Si les conventions fiscales vont dans la plupart des cas faire échec à l'application de cette nouvelle disposition en matière d'impôt sur le revenu, demeurent toutefois les éventuelles conséquences collatérales en matière de droits de donation et succession, dont les critères de domiciliation sont fixés par renvoi à l'article 4 B du CGI. D'ailleurs, la rétroactivité de ce nouveau dispositif en la matière pose également question.

F. LE MENTEC ■

2 V. pour des précédents CC, 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC. – CC, 6 oct. 2017, n° 2017-659 QPC. – CC, 21 janv. 2011, n° 2010-88 QPC. – CC, 25 nov. 2016, n° 2016-598 QPC. – CC, 15 déc. 2017, n° 2017-679 QPC.

Établissement stable

5. Établissement stable - Affaire Google - Les sociétés Google France et Google Ireland ont signé une convention judiciaire d'intérêt public avec le Procureur de la République Financier, mettant ainsi fin au contentieux noué sur la caractérisation éventuelle de Google France comme un établissement stable en France de sa société sœur Google Ireland.

CJIP, 3 sept. 2019, n° PNF-15 162 000 335

◆ Éléments de contexte

7. Comme le rappelle la CJIP, Google est un groupe mondial fournissant des services numériques qui obtient l'essentiel de ses revenus de la diffusion de publicités en ligne en permettant aux annonceurs de diffuser des publicités ciblées liées aux recherches effectuées par les internautes ou au contenu des sites consultés. La vente des produits et services du groupe sur le marché EMEA (Europe, Moyen-Orient et Afrique) est assurée par la société irlandaise Google Ireland, filiale indirecte de la société mère américaine.

Pour exercer son activité sur le marché français, Google Ireland recourt notamment aux services de la société française Google France, elle-même filiale de la société mère américaine. Au titre d'un contrat d'assistance marketing et commerciale, les salariés de Google France assurent un soutien marketing et commercial aux équipes de Google Ireland. La rémunération versée à ce titre par Google Ireland à Google France était, jusqu'en 2016, déterminée par application du montant le plus élevé entre le prix de revient majoré de 8% (« *cost plus* ») et un pourcentage du chiffre d'affaires de Google Ireland, établi à 3% (la méthode du prix de revient majoré a en fait été utilisée car elle conduisait à accorder une rémunération plus élevée à Google France).

◆ Le contentieux fiscal

8. Selon ce qu'indique la CJIP, l'administration fiscale a soutenu, dans une proposition de rectification adressée en novembre 2012 à Google Ireland, que cette dernière disposait d'un établissement stable en France au titre des exercices 2005 à 2010.

Contestées au contentieux, les rectifications proposées ont toutefois été annulées par le Tribunal administratif de Paris par cinq jugements du 12 juillet 2017 concernant l'impôt sur les sociétés, la TVA, la cotisation minimale de taxe professionnelle, la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et la retenue à la source³. Pour le tribunal administratif, en effet, Google France ne constituait pas un établissement stable de Google Ireland au sens de l'article 2, § 9, c de la convention fiscale franco-irlandaise du 21 mars 1968 relatif aux « agents dépendants », au motif que si la société française caractérisait

3 V. not. TA Paris, 12 juill. 2017, n° 1505178, Sté Google Ireland Ltd : RJF 11/17 n° 1100, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés.

effectivement un agent dépendant, elle ne pouvait pas être regardée comme ayant disposé du pouvoir d'engager la société irlandaise dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette dernière.

Le ministre avait immédiatement fait appel, en soulignant, dans le communiqué de presse n° 045 du 12 juillet 2017, que « la reconnaissance par les jugements de l'importance du rôle des salariés français dans l'activité commerciale de Google en France pose la question de ce qui doit l'emporter de la forme ou du fond dans la qualification des fonctions d'une entreprise et l'estimation du bénéfice qui doit lui revenir ».

Cependant, la Cour administrative d'appel de Paris a confirmé les jugements de première instance⁴. Pour la cour, Google France était bien un agent dépendant de Google Ireland, tant juridiquement (alors pourtant que la société française n'était pas détenue par la société irlandaise mais directement par la société mère américaine) qu'économiquement dans la mesure où elle exerçait exclusivement son activité pour la société irlandaise et ne supportait aucun risque financier ; mais Google France ne pouvait pas être regardée comme ayant disposé du pouvoir d'engager Google Ireland dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette dernière et ne pouvait donc pas caractériser un établissement stable en France de Google Ireland.

Le ministre s'est pourvu en cassation contre les cinq arrêts d'appel qui ont intégralement déchargé la société.

♦ Les prolongements de nature pénale

9. Il ressort de la CJIP que le directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris a déposé plainte entre les mains du PNF le 10 juin 2015, sur le fondement d'un défaut de souscription de déclarations à l'impôt sur les sociétés de Google Ireland ; le PNF a soutenu que Google Ireland disposait d'un établissement stable en France en la personne de Google France, au titre des exercices 2011 à 2014. Aucune plainte pénale n'a été déposée pour les exercices 2005 à 2010, qui ont seulement fait l'objet du contentieux fiscal mentionné ci-avant.

Une enquête a été ouverte le 16 juin 2015 des chefs de violations présumées des articles 1741 et suivants du code général des impôts ainsi que de l'article 324-2 du code pénal. Elle a été étendue, le 4 avril 2019, aux exercices 2015 et 2016. Selon ce qu'indique la CJIP, à l'issue des investigations et après analyse des décisions administratives de première instance et d'appel qui ont déchargé Google Ireland du paiement, notamment, de l'impôt sur les sociétés pour les exercices fiscaux 2005 à 2010, refusant de reconnaître Google France comme un établissement stable de Google Ireland, le PNF a considéré que la rémunération versée par Google Ireland à Google France entre 2011 et 2016 était insuffisante au regard de l'étendue des fonctions exercées et des risques associés supportés par Google France.

Selon le PNF, les fonctions réellement exercées par les salariés de Google France excédaient le cadre contractuellement défini par le contrat qui liait les deux sociétés. Alors que ce dernier prévoyait au titre des activités de Google France que celle-ci n'avait pas vocation à négocier les contrats conclus par Google Ireland avec ses clients, l'enquête a révélé, selon le PNF, le rôle premier joué par Google France dans les relations commerciales nouées par Google Ireland avec ses clients « grands comptes » situés en France. Pour le PNF, Google France a réalisé d'autres missions que celles contractuellement prévues tant par la nature des prestations que par les produits sur lesquels elles ont porté.

Le PNF a ainsi soutenu que la rémunération insuffisante versée à Google France par Google Ireland devait donner lieu à un réajustement en application de l'article 57 du CGI, et qu'elle était susceptible de caractériser pour Google France une soustraction volontaire à l'établissement de l'impôt sur les sociétés par dissimulation d'une part des sommes sujettes à cet impôt, et pour Google Ireland une complicité de ces faits, faits prévus et réprimés par les articles 1741 et 1742 du CGI et les articles 121-6 et 121-7 du code de procédure pénale. Pour le PNF, le montant des impôts sur les sociétés éludés par Google France s'élève au total à 189 528 428 € au titre des exercices 2011 à 2016.

La CJIP précise que les représentants de Google France et Google Ireland ont été entendus dans le cadre de l'enquête et qu'ils ont fait valoir que Google Ireland et Google France avaient reçu de nombreux conseils professionnels sur le bien-fondé de leur structure fiscale, confortés par les décisions des tribunaux administratifs, y compris en appel. Les deux sociétés ont néanmoins pris acte que les faits exposés par le PNF étaient susceptibles de recevoir les qualifications pénales précitées.

♦ Le règlement des litiges

10. Sur le plan pénal, le montant total de l'amende d'intérêt public qui a été mise à la charge de Google France et de Google Ireland a été fixé à 500 000 000 €, 46 728 709 € étant mis à la charge de Google France et 453 271 291 € à la charge de Google Ireland. La CJIP ajoute que l'ordonnance de validation de la convention n'emporte pas déclaration de culpabilité et n'a ni la nature ni les effets d'un jugement de condamnation.

Sur le plan fiscal, la CJIP souligne que Google France a justifié de la signature, le 19 juillet 2019, d'un accord avec l'administration fiscale portant sur les impôts sur les sociétés éludés, les intérêts de retard et les pénalités fiscales qui ont été établis par l'administration fiscale au titre des années 2011 à 2018. Un communiqué commun du ministre de l'action et des comptes publics et du ministre de la justice indique également que la CJIP a été adossée à un accord en matière fiscale signé avec la DGFIP et précise qu'elle met un terme définitif à l'ensemble des contentieux en cours relatifs à l'imposition de Google en France⁵. Le communiqué ajoute que l'État va retirer ses pourvois en cassation.

À notre connaissance, aucune précision n'a été officiellement

4 V. not., en matière d'impôt sur les sociétés, CAA Paris, 25 avr. 2019, n° 17PA03067, Min. c/ Sté Google Ireland Ltd, concl. A. Mielnik-Meddah : FI 2-2019, n° 3, § 13 ; RJF 8-9/19 n° 835.

5 Communiqué de presse n° 792, 12 sept. 2019.

fournie quant aux montants en cause sur le plan fiscal, ce qui est compréhensible étant donné la règle du secret fiscal ; on remarquera simplement que le règlement du litige concerne les exercices 2011 à 2018 et non les années antérieures, le retrait de ses pourvois par le ministre rendant définitifs les arrêts rendus en appel qui avaient intégralement déchargé le contribuable.

On remarquera, enfin, que le fondement du raisonnement du PNF n'est pas la présence alléguée d'un établissement stable en France de Google Ireland mais une insuffisante rémunération de la filiale française du groupe sur le fondement de l'article 57 du CGI ; l'affaire a donc finalement pris un tour assez banal sur le plan fiscal, si l'on excepte les

montants en cause, la procédure suivie et le contexte politique. Cela étant, la question de l'existence éventuelle d'un établissement stable dans des circonstances de cette nature sera tout de même tranchée prochainement par le Conseil d'État qui a été saisi d'un pourvoi admis en cassation dans une affaire relativement proche⁶.

B. GOUTHIÈRE ■

6 CAA Paris, 1^{er} mars 2018 n° 17PA01538, Conversant International Ltd (pourvoi enregistré sous le n° 420174, admis et affecté à la 3^e chambre de la section du contentieux).

Annexe (disponible sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : D. n° 2019-868, 21 août 2019 relatif aux modalités d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux en cas de transfert du domicile hors de France : JO 23 août 2019, texte n° 32