

N° 420174

**Ministre de l'action et des comptes publics
c/ Société Conversant International Ltd**

Plénière fiscale

Séance du 20 novembre 2020

Lecture du 11 décembre 2020

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

0.1. Au cours des années 2010, les questions posées par l'imposition des entreprises de l'économie numérique, d'abord passées relativement inaperçues¹, ont fait irruption au premier plan du débat public en France et plus largement en Europe. La controverse est née d'un constat simple : des entreprises souvent bien connues des consommateurs, réalisant sur notre territoire des chiffres d'affaires et pour certaines des bénéfices croissants, ne généraient que des recettes fiscales minimales.

Qui plus est, ces entreprises étaient mises en cause pour des pratiques d'optimisation fiscale. La localisation en Irlande des sièges européens de nombre de ces entreprises, ou plus précisément des droits d'exploitation en Europe de leurs actifs incorporels, ne pouvait être tout à fait un hasard. Elle ne s'explique pas seulement par le faible taux facial de l'impôt sur les sociétés dans cet Etat (12,5 %) mais aussi par la délivrance par son administration fiscale de *rulings*, c'est-à-dire de décisions définissant de manière anticipée les conditions d'application de la législation et notamment l'assiette imposable retenue, tels que ceux mis en cause par la Commission européenne dans l'affaire Apple², ainsi que par l'exploitation combinée des systèmes fiscaux irlandais, américain et parfois néerlandais pour transférer en franchise d'impôt des bénéfices dans des territoires à fiscalité privilégiée, selon des montages souvent qualifiés de « double irlandais » ou de « sandwich néerlandais »³.

Cette réalité s'avère d'autant plus urticante pour l'opinion publique qu'en dépit des efforts déployés pour favoriser l'émergence de *startups* à succès, dites « licornes », et malgré

¹ La conférence d'Ottawa des 7-9 octobre 1998 des ministres de l'OCDE avait ainsi conclu que le commerce électronique ne devait pas en principe faire l'objet de règles spécifiques, en matière de fiscalité comme dans les autres domaines de la réglementation (SG/EC(98)14/FINAL).

² Comm. UE, décision (UE) 2017/1283, 30 août 2016 concernant l'aide d'État octroyée par l'Irlande en faveur d'Apple ; Trib. UE, 15 juill. 2020, T778/16 et T892/16, *Irlande, Apple Sales International*, arrêt qui fait l'objet d'un pourvoi de la Commission devant la CJUE.

³ Cf. notamment P. Collin et N. Colin, *Mission d'expertise sur la fiscalité numérique*, janvier 2013, p. 21.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

quelques réussites, l'Europe demeure largement un continent de consommateurs en matière d'économie numérique, les sièges des groupes concernés étant presque tous situés aux Etats-Unis. La croissance de ces entreprises ne s'étant jamais démentie au cours des années 2010, la valorisation boursière des plus grandes d'entre elles dépassant aujourd'hui les 1 000 milliards de dollars⁴, les Etats européens sont menacés de voir s'échapper une part toujours plus importante de leurs bases fiscales.

Les frontières de ce qu'il est convenu d'appeler l'économie numérique sont d'ailleurs mouvantes. Celle-ci ne se résume plus à certains secteurs bien identifiés tels que les équipements informatiques, les logiciels, la fourniture de communications électroniques et le commerce en ligne. Le numérique domine aujourd'hui les marchés de la publicité et de nombre de biens culturels. Des entreprises fondées sur un modèle digital ont transformé à leur profit la manière dont se fournissent les services de transport de personnes ou d'hébergement touristique. De manière générale, à chaque fois qu'une transaction se réalise par l'intermédiaire d'un service en ligne, la question du lieu de son imposition est susceptible de se poser.

Il n'est pas difficile de comprendre pourquoi. En droit fiscal international, la capacité d'un Etat d'imposer dépend d'un lien de rattachement entre la matière imposable et son territoire. Il existe plusieurs manières de définir ce lien mais la notion prédominante est celle de l'établissement stable, tant pour l'impôt sur les sociétés que pour la TVA. Selon l'article 7.1 de la convention modèle de l'OCDE, « *les bénéficiaires d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé* ». En matière de TVA, l'établissement stable est un critère alternatif à celui du siège pour déterminer le lieu d'une prestation de services. Nous reviendrons en détail sur ces notions mais en première analyse, elles traduisent l'idée que l'imposition par un Etat d'une entreprise qui n'y a pas son siège requiert une présence physique pérenne de celle-ci sur son territoire. Or, lorsqu'une prestation de services est fournie en ligne, cette présence physique n'est pas nécessaire, la transaction pouvant être conclue sans intermédiaire présent sur le territoire de consommation.

Face à cette inadéquation de la notion traditionnelle d'établissement stable à l'économie numérique, des réformes d'ampleur ont été proposées. Le rapport remis en 2013 par Pierre Collin et Nicolas Colin a proposé de modifier la définition de l'établissement stable telle qu'elle figure dans les conventions bilatérales conclues selon le modèle de l'OCDE, pour y inclure la notion « d'établissement stable virtuel », applicable aux entreprises fournissant une prestation sur le territoire d'un Etat au moyen de données issues du suivi régulier et systématique des internautes sur le territoire de cet Etat⁵. Cette idée a fait son chemin dans les enceintes européennes et internationales. La Commission européenne a adopté le 21 mars 2018 une proposition de directive établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative⁶, prévoyant qu'un établissement stable est réputé exister en

⁴ Au cours de l'année 2020, la capitalisation d'Apple a même dépassé durant quelques semaines les 2 000 milliards de dollars.

⁵ Op. cit., p. 123.

⁶ 2018/0072 (CNS).

matière d'IS dès lors que l'entreprise exerce son activité par l'intermédiaire d'une telle présence, caractérisée par des seuils de nombre d'utilisateurs de services numériques⁷. Au sein du « Cadre inclusif », instance émanant de l'OCDE et du G20 et qui rassemble 125 Etats et juridictions, la question de l'établissement stable est abordée dans le cadre d'un projet relatif à la taxation des entreprises multinationales, dont le champ est plus large que celui de l'économie numérique. Depuis 2019, cette instance négocie sur la base d'une approche dite « à deux piliers », le premier pilier visant à déterminer la part des bénéfices pouvant être imposée dans l'Etat de la source, celui où se situent les utilisateurs, et le second à établir une imposition minimale lorsqu'une entreprise est insuffisamment imposée dans son Etat de résidence.

Par ailleurs, dans le cadre du vaste ensemble de travaux engagé depuis 2013 par l'OCDE et le G20 pour lutter contre les pratiques d'optimisation des multinationales, désigné sous l'acronyme « BEPS » (pour Base Erosion and Profit Shifting, c'est-à-dire érosion des bases d'imposition et transfert de bénéfices), plusieurs mesures intéressent la fiscalité des entreprises de l'économie numérique. Afin de modifier plus rapidement les milliers de conventions bilatérales rédigées selon le modèle de l'OCDE, un « instrument multilatéral » (IML) a été signé à Paris le 7 juin 2017. Depuis le 1^{er} juillet 2018, à chaque fois que les Etats parties à une convention bilatérale ont tous deux signé l'instrument⁸, la convention est *ipso facto* modifiée conformément aux options prises par les Etats. Une mesure n'est introduite dans la convention bilatérale que si les deux Etats ont souscrit l'option correspondante et si aucun des deux n'a émis de réserve. On peut mentionner notamment l'article 12 de l'IML, destiné à lutter contre les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, aspect qui est déterminant pour l'affaire dont vous êtes saisis et sur lequel nous reviendrons.

Si le sujet suscite ainsi une forte activité des institutions multilatérales, force est de constater que celle-ci n'a produit pour l'instant que peu de résultats tangibles. La proposition de directive sur la présence numérique significative n'a pas encore été adoptée par le Conseil. Les discussions globales sur la taxation des entreprises multinationales peinent à aboutir. La portée de l'instrument multilatéral dépend du bon vouloir de chaque Etat, comme il est de règle en droit international public. Ainsi, si la convention franco-irlandaise du 21 mars 1968 s'est trouvée modifiée à compter du 1^{er} mai 2019 de par la ratification de l'IML par la France et l'Irlande, c'est sans la modification prévue par l'article 12 de l'instrument, que l'Irlande a souverainement décidé de ne pas retenir. C'est en raison de ce manque d'avancées au niveau international que la France a décidé, comme d'autres Etats, de créer de manière unilatérale une nouvelle taxe sur les services numériques, dite « taxe GAFA », par une loi du 24 juillet 2019⁹, dans l'attente d'une réforme globale.

⁷ A la différence du rapport Collin-Colin, la proposition de directive se fonde sur le nombre de transactions ou d'utilisations des services numériques et non directement sur l'exploitation des données personnelles des utilisateurs pour fournir ces derniers (mais les deux approches peuvent se rejoindre puisque nombre de services numériques gratuits pour leurs utilisateurs sont financés par l'exploitation des données personnelles de ces derniers).

⁸ En France, la ratification de l'instrument multilatéral a été autorisée par la loi n° 2018-604 du 12 juillet 2018 et le texte a été publié par le décret n° 2019-6 du 4 janvier 2019, avec entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019.

⁹ Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la

0.2. En contentieux fiscal, il n'est pas rare que les années d'imposition en litige devant vous soient anciennes d'une dizaine d'années, non parce que la justice administrative ferait preuve d'une lenteur coupable mais par addition de plusieurs délais : aux cinq années de durée moyenne de la procédure contentieuse jusqu'à la cassation s'ajoutent une à deux années de procédure précontentieuse devant l'administration fiscale et deux à trois années séparant la proposition de rectification des années d'imposition rectifiées. L'affaire dont vous êtes saisis aujourd'hui ne fait pas exception et ne vous met donc pas aux prises avec les derniers développements de la fiscalité applicable à l'économie numérique : c'est ce droit traditionnel, dont l'inadéquation a donné lieu aux propositions de réforme, que l'administration fiscale a mis en œuvre et c'est la bonne application de ce droit traditionnel par les juges du fond que vous allez contrôler.

Toutefois, en raison de la maigreur des avancées tangibles produites jusqu'ici par les réformes en cours, ce droit traditionnel reste en grande partie le droit présent. L'intérêt de cette affaire est donc loin d'être uniquement rétrospectif. Et sans aller, loin de là, jusqu'à prétendre que ces réformes ne seraient pas nécessaires, nous allons tenter de vous démontrer que la plasticité de ce droit traditionnel est peut-être plus grande qu'il n'a été communément admis jusqu'à présent.

La société Valueclick Inc., de droit américain, était la société mère du groupe Valueclick, qui exerce son activité dans le secteur de la publicité en ligne ou « marketing digital ». La publicité en ligne consiste à afficher des publicités sur les terminaux numériques tels que les ordinateurs, les tablettes et les téléphones mobiles, à la faveur de la navigation de leurs utilisateurs sur internet. Comme l'a relevé l'Autorité de la concurrence dans une étude sectorielle récente¹⁰, la publicité en ligne est devenue en l'espace de quelques années un écosystème complexe, faisant intervenir « *des acteurs nombreux sur des processus eux-mêmes fondés sur des prestations technologiques pointues et très séquencées* » et reposant sur une exploitation massive des données à caractère personnel. Le secteur est dominé par Google et Facebook mais comporte bien d'autres acteurs, dont Valueclick. Le groupe propose principalement deux « lignes de services », pour reprendre la terminologie de l'entreprise. La première ligne porte sur le « marketing par affiliation », qui consiste à mettre en relation au moyen d'une plateforme d'affiliation des annonceurs, qui souhaitent diffuser des publicités sur leurs produits, et des éditeurs prêts à afficher ces publicités sur leur site internet. Le marketing par affiliation permet à l'annonceur de profiter de l'audience des sites « affiliés » et à ces derniers de monétiser celle-ci. L'éditeur reçoit une commission de l'annonceur, calculée sur la base des ventes générées par la publicité ou des informations acquises sur les clients potentiels ; le rôle de la plateforme d'affiliation, gérée par Valueclick, est d'assurer l'intermédiation entre éditeur et annonceur et de calculer les commissions dues à l'éditeur. La seconde ligne de services, dénommée « Média », porte sur la réalisation de campagnes publicitaires pour le compte des annonceurs. Ces campagnes consistent aussi dans l'achat d'espaces sur les sites d'éditeurs, mais à la différence du service précédent, le

trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés.

¹⁰ Avis n° 18-A-03 du 6 mars 2018 portant sur l'exploitation des données dans le secteur de la publicité sur internet.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

processus qui peut se dérouler en temps réel (on parle « d'achat programmatique » ou « real time bidding ») : chaque fois qu'un internaute affiche une page d'un site web sur son navigateur, cette visite constitue un espace publicitaire qui est mis aux enchères ; grâce à sa base de profils pseudonymisés (c'est-à-dire sans le nom mais avec de multiples informations sur l'âge, le genre, les goûts et les achats antérieurs), Valueclick est en mesure d'identifier l'internaute, d'évaluer la valeur potentielle de cet espace pour l'annonceur (par exemple, si l'annonceur vend des chaussures de sport, un profil achetant régulièrement ce type de produits aura une plus grande valeur) et le cas échéant de déclencher l'achat ; ceci conduit alors à l'affichage de la publicité sur le site concerné, sous forme d'une bannière ou d'une vidéo, l'ensemble de ces opérations se déroulant en quelques fractions de seconde, de sorte que l'internaute peut croire que la publicité s'est immédiatement affichée dès qu'il s'est connecté.

Ajoutons pour terminer la présentation du groupe que Valueclick, devenu Conversant, a fusionné en 2014 avec la société Epsilon et que cet ensemble a été lui-même acquis par le groupe français Publicis en 2019 pour un montant de 4,4 milliards de dollars. Ces faits sont postérieurs aux années en litige.

La société Valueclick International Ltd, de droit irlandais (que nous qualifierons ultérieurement de « société irlandaise »), était une filiale à 100 % de Valueclick Inc créée le 10 avril 2008. Elle était chargée de commercialiser les services de publicité en ligne de Valueclick sur l'ensemble des marchés internationaux à l'exception de l'Amérique du nord. Elle a conclu le 30 juin 2008 un contrat de licence de droits de propriété intellectuelle et un accord de partage des coûts avec Valueclick Inc, en vertu desquels elle dispose de manière non exclusive des droits d'exploitation de la propriété intellectuelle afférente aux technologies de Valueclick et contribue financièrement à leur développement. Quant à la SARL Valueclick France, il s'agit d'une société de droit français (que nous qualifierons ultérieurement de « société française »), qui a conclu le 1^{er} août 2008 un contrat de prestation de services intragroupe avec Valueclick International Ltd, qui prévoit que Valueclick France fournit à cette dernière des services de représentation marketing, d'assistance administrative de gestion. Elle est rémunérée à hauteur de ses coûts de fonctionnement majorés de 8 %.

A la suite d'une visite et de saisies dans les locaux de Valueclick France, autorisées par le juge des libertés et de la détention sur le fondement de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales (LPF), l'administration fiscale a considéré que Valueclick International Ltd exerçait son activité en France par l'intermédiaire d'un établissement stable constitué par Valueclick France. Elle a procédé à une vérification de comptabilité de cet établissement stable de la société irlandaise, portant sur la période du 10 avril 2008 au 31 décembre 2011 avec extension au 31 décembre 2012 pour la TVA. Considérant qu'elle était en présence d'une activité occulte exercée en France par la société irlandaise, sous couvert d'une structure masquant l'exercice de cette activité, l'administration a mis en œuvre la procédure de taxation d'office sur le fondement des articles L. 66 et L. 68 du LPF. Les cotisations primitives d'impôt sur les sociétés et les rappels de TVA ont été notifiés par une proposition de rectification du 17 juillet 2013. Les impositions ont été mises en recouvrement le 6 août 2014, à hauteur d'environ 4,4 millions d'euros en droits pour la TVA et de 1,6 millions en droits pour l'impôt sur les sociétés. Ces redressements ont été contestés par la société irlandaise Valueclick International Ltd, devenue Conversant Intl Ltd. En première instance, le tribunal

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

administratif de Paris a confirmé la position de l'administration, en considérant, pour l'impôt sur les sociétés, que la société irlandaise disposait dans les locaux de la société française d'une installation fixe d'affaires au sens de la convention franco-irlandaise, et pour la TVA, que le lieu des prestations de services fournies par la société irlandaise aux clients français était situé dans l'établissement stable dont elle disposait en France. En revanche, par un arrêt du 1^{er} mars 2018, la cour administrative d'appel de Paris a jugé que la société française ne constituait un établissement stable de la société irlandaise ni pour la TVA ni pour l'impôt sur les sociétés ; s'agissant de ce dernier, elle a considéré que la société française ne pouvait être regardée ni comme une installation fixe d'affaires de la société irlandaise, ni comme son agent dépendant, ce qui était le terrain subsidiaire retenu par l'administration. La cour a donc accordé la décharge totale des impositions et le ministre se pourvoit en cassation contre cet arrêt.

0.3. Avant d'en venir à l'examen du pourvoi, il est difficile de ne pas relever les similitudes entre le présent litige et celui ayant opposé l'administration fiscale à la société Google Ireland Ltd. Comme Google, Conversant exerce son activité dans le domaine de la publicité en ligne. L'administration fiscale avait également considéré que Google Ireland, qui fournissait les prestations de service de Google aux clients tiers, exerçait son activité auprès des clients français par l'intermédiaire d'un établissement stable constitué par la société Google France, alors que celle-ci était présentée comme un simple prestataire de services intragroupe rémunéré sur la base de ses coûts de fonctionnement majorés de 8 %. La principale différence entre les deux affaires est que pour Google, l'administration fiscale s'était entièrement située sur le terrain de l'agent dépendant, celui de l'installation fixe d'affaires n'étant invoqué qu'en cours d'instance devant la cour administrative d'appel, alors que pour Conversant, l'administration a mobilisé les deux terrains tout au long de la procédure. Tant le tribunal administratif que la cour administrative d'appel de Paris ont donné gain de cause au contribuable mais en cours d'instance devant le Conseil d'Etat, une transaction est intervenue entre l'Etat et Google pour mettre fin au litige fiscal, accompagnée d'une convention judiciaire d'intérêt public mettant fin aux poursuites engagées par le parquet national financier.

Chaque entreprise est différente et l'affaire Conversant ne saurait être considérée comme l'affaire Google que vous n'avez pas eu. Toutefois, le riche débat doctrinal¹¹ auquel ont donné lieu les décisions des juges du fond dans l'affaire Google éclairera utilement votre examen, compte tenu de la similitude des questions de droit.

Nous examinerons successivement les parties du litige relatives à l'impôt sur les sociétés et la TVA. Même s'il est question sous ces deux volets d'établissement stable, ils peuvent être traités de manière indépendante, la source du droit applicable n'étant pas la même (convention franco-irlandaise pour l'IS, directive TVA pour la TVA) et, comme on le verra, les deux notions ne se recouvrent pas totalement.

¹¹ Cf. notamment F. Deboissy et G. Wicker, « Ne pas confondre signature et consentement pour une qualification d'établissement stable conforme à la réalité », *Droit fiscal*, n° 10, 8 mars 2018 ; F. Deboissy et G. Wicker, « Affaire « Google Ireland », la cour administrative d'appel de Paris confirme l'annulation des rectifications : suite et peut-être pas fin », *Droit fiscal*, n° 25, 20 juin 2019.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

1. Impôt sur les sociétés

Nous présenterons d'abord plus avant la notion d'établissement stable telle qu'elle résulte des conventions conclues selon le modèle de l'OCDE, avant d'examiner successivement les deux terrains retenus par l'administration et écartés par la cour.

1.1. En droit interne, l'article 209 du code général des impôts dispose que les bénéficiaires passibles de l'IS sont ceux « 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 ». Selon la doctrine administrative (BOI-IS-CHAMP-60-10-10), qui entend donner une synthèse de votre jurisprudence, il y a exploitation en France dès lors que l'activité est exercée soit dans le cadre d'un établissement autonome, soit par l'intermédiaire de représentants sans personnalité professionnelle indépendante, soit par des opérations formant un cycle commercial complet.

En vertu du principe de subsidiarité des conventions fiscales, une convention bilatérale ne peut, par elle-même, directement servir de base légale à l'imposition et le juge de l'impôt doit d'abord se placer au regard de la loi nationale pour rechercher si l'imposition a été valablement établie avant de déterminer si la convention fait obstacle à l'application de la loi (CE, Ass., 28 juin 2002, *Min. c/ Société Schneider Electric*, n° 232276, Rec.). La circonstance que l'article 209 du CGI incorpore les conventions internationales à la loi vous a conduit dans un premier temps à déroger à cette démarche en deux étapes en recherchant directement l'existence d'un établissement stable au sens conventionnel (CE, Sect., 20 juin 2003, *Min. c/ Sté Interhome AG*, n° 224407, Rec. ; 5 avril 2006, *Min. c/ SARL Midex*, n° 281098, Inédit : RJF 7/06 n° 909), mais vous êtes ensuite revenus à la démarche « orthodoxe » consistant à toujours rechercher d'abord s'il y a exploitation en France au sens de la loi, avant le cas échéant d'examiner si la convention conduit à une solution différente sur le droit d'imposer (CE, 31 juillet 2009, *Société Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited*, n° 296471, Rec.) ; étant entendu qu'il peut y avoir établissement stable au sens conventionnel sans qu'il y ait établissement autonome au sens de l'article 209 (cf. par exemple CE, 18 avril 2018, *Société Aravis Business Ltd*, n° 405468, Tab.).

En l'espèce, la cour s'est dispensée de cette orthodoxie et s'est bornée à constater l'absence d'établissement stable au sens conventionnel. Ce n'est toutefois pas sous cet angle que son arrêt est contesté et en tout état de cause, nous doutons que le seul non-respect de la prescription méthodologique confirmé par la décision *Société Overseas TRSF* puisse justifier une cassation¹². Le débat de cassation porte donc entièrement sur la qualification d'établissement stable au sens de la convention franco-irlandaise du 21 mars 1968.

Selon l'article 4.1 de cette convention, « 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

¹² Cf. en ce sens la chronique de Vincent Daumas sur cette décision (« « Subsidiarité » des conventions fiscales internationales : un pragmatique retour à l'orthodoxie », RJF 11/09).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé». L'article 2.9 définit l'établissement stable en distinguant notamment deux cas de figure alternatifs : « (a) une installation fixe d'affaires où une entreprise exerce tout ou partie de son activité » ; « (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 (..) 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 ». Le cas du (c) est communément désigné sous l'appellation « d'agent dépendant ». Ces définitions sont conformes au modèle de l'OCDE (article 5).

Pour que la société irlandaise soit regardée comme disposant d'un établissement stable en France, il suffit soit qu'elle exerce son activité en France par l'intermédiaire d'une IFA, soit qu'elle y dispose d'un agent dépendant concluant des contrats en son nom. L'administration s'est fondée sur chacun des deux terrains et la cour les a tous deux écartés. Il suffit pour casser l'arrêt de censurer son raisonnement sur l'un des deux terrains ; afin d'éclairer de manière complète votre formation de jugement, nous vous proposerons de le faire sur chacune de ces deux notions.

1.2. S'agissant de l'IFA, la cour s'est entièrement fondée sur la circonstance qu'eu égard à la généralité des termes du contrat de prestation de services intragroupe, prestations qui « recouvrent pratiquement l'ensemble des tâches qu'une entreprise fournissant des prestations de marketing digital est susceptible d'accomplir, y compris les négociations avec les clients », la société française ne pouvait être regardée comme ayant réalisé d'autres prestations que celles prévues par le contrat. La cour a considéré que seules des prestations allant au-delà de celles prévues par le contrat de prestation de services seraient susceptibles de correspondre à l'activité d'un établissement stable, distincte de celles propres à la société française. Ce raisonnement est contesté par le ministre qui soulève des moyens d'erreur de droit, d'erreur de qualification juridique (cf. sur le degré de contrôle la décision *Société TRSF* précitée) et de dénaturation des pièces du dossier.

Il est difficile de dégager une définition générale de l'IFA. Le modèle de l'OCDE en donne seulement des exemples : un siège de direction, une succursale, une usine, etc. Le commentaire de l'OCDE (article 5.1, §6) souligne, dans une démarche quelque peu tautologique mais néanmoins éclairante, que la notion d'IFA implique trois conditions cumulatives : l'existence d'une installation d'affaires, c'est-à-dire une installation telle que des locaux ; la fixité de cette installation, c'est-à-dire qu'elle doit être établie en un lieu précis, avec un certain degré de permanence ; l'exercice des activités de l'entreprise par l'intermédiaire de cette installation stable.

La question se pose dans des termes particuliers lorsqu'on est en présence d'une entreprise distincte dotée de la personnalité morale, qui constitue une filiale de la société étrangère imposée par l'administration ou, comme en l'espèce, une société sœur appartenant au même groupe. C'est par la décision *Société Interhome* que vous avez admis pour la première fois qu'une filiale puisse constituer un établissement stable de sa mère. Cette solution a été retenue sur le terrain de l'agent dépendant et votre commissaire du gouvernement Stéphane Austry considérait qu'il n'était pas possible de considérer une personne morale distincte comme une

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

IFA. Toutefois, vos chambres réunies ont depuis lors admis qu'une entreprise dotée de la personnalité morale puisse constituer une IFA pour une autre société (CE, 12 mars 2010, *Société Imagin'Action Luxembourg*, n° 307235, Inédit ; 31 mars 2017, *M. G...*, n° 389573 et 389577, Inédit, sur le terrain de l'article 209 du CGI mais retenant la même terminologie « d'installation fixe d'affaires »). Vous pourrez confirmer dans cette formation de jugement qu'il n'y a pas d'obstacle de principe : tout l'enjeu de ces qualifications est d'appréhender la réalité des activités exercées et le juge ne saurait donc être arrêté par les choix d'organisation du groupe multinational consistant à doter ou non son entité française de la personnalité morale. La possibilité de considérer une filiale comme une installation fixe d'affaires de sa mère, dès lors que les conditions habituelles de reconnaissance d'une IFA sont remplies, est expressément envisagée par les commentaires OCDE (article 5.7, §116 dans la version publiée le 21 novembre 2017¹³).

Lorsque l'établissement stable supposé est constitué par une entreprise dotée de la personnalité morale, les critères d'existence d'une installation d'affaires et de fixité sont toujours vérifiés. Seule peut être débattue la troisième condition énoncée par le commentaire de l'OCDE, à savoir l'exercice des activités de l'entreprise étrangère par l'intermédiaire de la société française. C'est bien ce que vous avez relevé dans les affaires *Société Imagin'Action Luxembourg* et *G...*, en vous fondant sur des éléments tels que la réalisation par les salariés de la société française de factures et de correspondance pour la société étrangère ou la maigreur des tâches effectuées par les salariés de la société étrangère.

C'est ici qu'intervient le contrat de prestation de services et la cour en a fait l'élément déterminant de son raisonnement. Sa logique est compréhensible : la société française a une activité propre de prestataire de services de la société irlandaise, le bénéfice réalisé dans le cadre de cette activité étant imposé en France ; pour qu'elle soit regardée comme une IFA de la société irlandaise, il faut qu'elle exerce une activité distincte de celle déjà couverte par le contrat.

Il faut cependant souligner que jusqu'ici, votre jurisprudence n'a guère accordé un tel rôle aux contrats de prestation de services pouvant exister entre les sociétés française et étrangère. Dans la décision *Société Imagin'Action Luxembourg*, vous vous êtes bornés à relever que la cour avait bien répondu au moyen tiré de l'existence d'une telle convention en jugeant que celle-ci n'était pas établie, ce qui suggère que vous avez regardé ce moyen comme opérant mais ne permet pas d'en dire beaucoup plus. Dans les décisions *M. G...*, vous avez même pris le parti d'ignorer la convention d'assistance à maîtrise d'ouvrage liant la société française à la société luxembourgeoise, par une incise « *sans que la société Comala Défense ne puisse opposer les termes de ce contrat* ».

Il nous semble que le raisonnement de la cour trouve sa limite lorsque comme elle l'a elle-même relevé en l'espèce, la convention de prestation de services est si large qu'elle couvre l'ensemble de l'activité susceptible d'être exercée dans le domaine concerné, à savoir la fourniture de prestations de marketing digital. On voit alors mal comment il peut être déduit

¹³ Antérieurement §41. La possibilité de reconnaître une filiale comme IFA est reconnue par les commentaires depuis le 15 juillet 2005.

de la convention de prestations de service que la société française exerce une activité propre distincte de celle de la société étrangère. En d'autres termes, s'il est écrit dans la convention que la prestation de services consiste à faire en France tout le travail de la société étrangère, alors loin de permettre d'écarter la qualification d'IFA, la convention devient un indice en ce sens. La cour a donc commis une erreur de droit en déduisant de la convention de prestation de services l'absence d'IFA.

La cour a également commis une erreur de qualification juridique au regard de la réalité de l'activité de la SARL Valueclick France. Comme l'a exposé la société Valueclick Intl Ltd devant les juges du fond et comme la cour l'a relevé¹⁴, les salariés de Valueclick France avaient pour rôle de prospecter les clients, de vérifier leur solvabilité, de négocier avec eux les contrats de prestations de services de marketing digital, de les accompagner et de les former sur le plan technique dans l'utilisation des outils et de suivre l'exécution des contrats et la facturation. La société Valueclick Intl Ltd se bornait à définir les stipulations générales des contrats et les grilles tarifaires et sa validation des contrats apparaissait selon l'arrêt de la cour « comme purement formelle », sauf en cas d'écart par rapport au contrat-type préétabli. Cette répartition des rôles est corroborée par la comparaison des effectifs des deux sociétés, telle qu'elle résulte de l'expertise produite devant la cour par la société Conversant : durant les années en litige, la société française comptait environ 50 salariés tandis que la société irlandaise n'en employait qu'entre 5 et 7, l'activité de ces 5 à 7 salariés s'exerçant d'ailleurs sur l'ensemble du monde en dehors de l'Amérique du nord et pas seulement sur la France. La majorité des salariés français était occupée sur des emplois de gestionnaire de compte ou de responsable des ventes, qui correspondent à l'activité de commercialisation des produits du groupe Valueclick exercée par la société irlandaise.

La circonstance, mise en avant devant vous par Conversant, que les salariés de la société française ne disposaient pas des moyens techniques de réaliser les prestations de marketing digital est sans incidence pour la qualification d'IFA. D'une part, selon votre jurisprudence constante, aucune condition d'autonomie n'est requise pour asseoir cette qualification¹⁵ (décision *Midex* précitée ; CE, 7 septembre 2009, *Société Stamping International*, n° 308751, Tab. sur un autre point ; décision *Société Aravis Business Ltd*). D'autre part, il ne s'agit pas de savoir si Valueclick France réalisait l'activité du groupe Valueclick dans son ensemble mais seulement celle de la société Valueclick Intl Ltd ; or celle-ci exerce une pure activité commerciale de distribution des produits du groupe, sans aucun rôle technique.

Si vis nous suivez sur ce point, vous confirmerez donc qu'une filiale peut être reconnue comme IFA d'une société-sœur ou mère, nonobstant l'existence d'une convention de prestation de services intragroupe. Il ne faut cependant pas en déduire que les filiales seraient

¹⁴ Dans la partie de l'arrêt relative à la qualification d'agent dépendant. On ne s'étonnera pas du recoupement entre les appréciations portées sur l'existence d'une IFA et celles relatives à la qualification d'agent dépendant, déjà observé dans les affaires *G...* : dès lors que l'activité concernée consiste à conclure des contrats de prestations de services de marketing digital, la capacité d'engager la société étrangère, qui fonde la qualification d'agent dépendant, est aussi un indice de ce que la société étrangère exerce son activité par l'intermédiaire de la société française.

¹⁵ A la différence de la qualification d'entreprise exploitée en France en droit interne, comme l'illustre la décision *Aravis*.

largement menacées d'une telle requalification. Vous êtes ici en présence d'un cas-limite, où la filiale fait en réalité presque tout le travail de la société étrangère.

1.3. Sur le terrain de l'agent dépendant, la cour, qui avait pourtant relevé comme nous l'avons dit le caractère purement formel de la validation des contrats, s'est entièrement fondée sur la circonstance que cette validation était juridiquement nécessaire à leur entrée en vigueur. La cour a également écarté comme insuffisante la circonstance que le personnel de la société française se comportait auprès des tiers comme agissant en tant que salariés de la société irlandaise et qu'il existait dans l'esprit des clients et des éditeurs une confusion entre les deux sociétés. Le raisonnement suivi par la cour est similaire à celui qu'elle a tenu un an plus tard dans l'affaire *Google Ireland*, si ce n'est qu'à en croire les énonciations de ce dernier arrêt, le cas de Valueclick est plus extrême que celui de Google : il n'est en effet pas relevé dans cette affaire que les salariés de Google France avaient pour rôle de négocier les contrats ni que la validation par Google Ireland présentait un caractère purement formel.

Pour qu'une entreprise se voie reconnaître la qualité d'agent dépendant au sens conventionnel, deux conditions doivent être réunies : d'une part, elle ne doit pas avoir un statut indépendant et d'autre part, elle doit avoir le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise étrangère. Devant la cour, la société Conversant avait contesté la position de l'administration sur ces deux conditions mais la cour s'est uniquement fondée sur l'absence de capacité d'engager et c'est donc sur ce seul sujet que porte le débat de cassation ; au demeurant, la notion d'agent indépendant est plutôt réservée à des intermédiaires tels que des courtiers ou des commissionnaires et vous avez déjà considéré qu'une entreprise exerçant exclusivement son activité au profit d'une société d'un même groupe, comme c'est le cas en l'espèce, ne pouvait être regardée comme indépendante (décision *Société Interhome* précitée).

1.3.1. Le ministre soutient que la cour a commis une erreur de droit et de qualification juridique en écartant la qualité d'agent dépendant au seul motif de la validation formelle des contrats par la société irlandaise. Le débat contentieux se fonde principalement sur vos décisions *Société Interhome* et *Société Zimmer Limited* (CE, 31 mars 2010, n° 304714, Rec.) :

- Dans l'affaire *Interhome*, vous avez jugé qu'une filiale pouvait être regardée comme un agent dépendant 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* » ;
- Dans l'affaire *Zimmer*, vous avez au contraire déduit de la circonstance qu'en droit, les contrats conclus par un commissionnaire n'engageaient pas directement le commettant vis-à-vis des cocontractants, qu'un commissionnaire ne pouvait être regardé comme un établissement stable du commettant, sauf à ce que la réalité du contrat ne soit pas celle d'un contrat de commissionnaire (ce qui implique une démarche de requalification du contrat).

Le ministre soutient que la jurisprudence *Zimmer* constitue un cas particulier propre aux contrats de commissionnaires, qui n'aurait pas remis en cause la jurisprudence *Interhome* en règle générale. Il est difficile de le suivre dans cette voie. Bien que la décision *Zimmer* ait été rendue par des sous-sections réunies, elle est fichée sans équivoque comme abjurant la décision de section *Interhome* en ce qu'elle fait référence à l'exercice "en fait" de pouvoirs engageant l'entreprise de l'autre Etat. Les conclusions de Julie Burguburu éclairent ce choix,

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

la notion d'engagement « en fait » étant regardée comme trop imprécise et mal fondée juridiquement. S'il existe une spécificité des contrats de commissionnaire, c'est qu'ils s'inscrivent, notamment en droit français, dans un régime législatif spécifique, dont découle l'absence d'engagement du commettant ; mais ceci n'exclut pas que la même analyse puisse être conduite au sujet d'une société française engagée avec la société étrangère dans un autre type de relation. La décision *Zimmer* a en outre été largement comprise en ce sens par la doctrine et accueillie favorablement comme sécurisant les entreprises¹⁶.

A l'occasion des affaires Google, les professeurs Deboissy et Wicker ont mis en avant la théorie du « consensualisme ». Celle-ci se fonde sur l'article 1109 du code civil, selon lequel « *le contrat est consensuel lorsqu'il se forme par le seul échange des consentements quel qu'en soit le mode d'expression* », et l'article 1583, selon lequel la vente est parfaite dès que les parties ont convenu de la chose et du prix. Ils en déduisent que la signature par la société irlandaise pourrait être considérée comme une simple validation de ce que la société française qui les représente a agi conformément à ses directives et de ce qu'elle a donc été valablement engagée ; l'engagement serait préalable à la signature qui ne traduirait qu'un pouvoir de vérification. La théorie est séduisante et permettrait de s'inscrire dans la jurisprudence *Zimmer*, puisqu'elle se fonde sur un véritable engagement juridique, sans être arrêté par l'obstacle formel de la signature. Elle se heurte toutefois à un obstacle de taille : si l'on en croit les exemples figurant au dossier des juges du fond, les contrats conclus avec les annonceurs stipulaient qu'ils étaient régis par la loi irlandaise, comme le permet le droit international privé¹⁷. Nous avons ne pas avoir poussé nos recherches jusqu'à savoir si la théorie du consensualisme avait cours en droit irlandais. En tout état de cause, cette question d'interprétation du droit étranger applicable n'a pas été débattue devant la cour.

1.3.2. Il nous semble que les critiques contre la jurisprudence *Société Interhome* s'expliquent en grande part par l'expression « *d'exercice en droit ou en fait* » de pouvoirs permettant d'engager la société étrangère. La formule a semblé malheureuse car en droit, soit une société est engagée, soit elle ne l'est pas. Pour autant, il faut se souvenir quel est l'exercice auquel le juge doit se livrer : il s'agit d'interpréter les termes d'une convention internationale, en l'espèce l'article 2.9 de la convention franco-irlandaise, qui énonce qu'une entreprise est considérée comme un établissement stable « *si elle dispose (...) de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise* ». Dans cet exercice, faut-il exclure absolument qu'une entreprise française ne signant pas les contrats mais procédant à leur négociation dans le cadre de directives données par la société irlandaise, et voyant ses propositions validées de manière systématique, soit regardée comme exerçant des pouvoirs de conclusion de contrats au nom de la société irlandaise au sens de la convention ? Nous ne le pensons pas.

Une telle interprétation n'est pas exclue par la lettre du texte. Dans une situation que celle que nous venons de décrire, la société française a bien été investie de pouvoirs qui consistent non

¹⁶ Cf. S. Gelin et D. Gutmann, *Feuillet rapide*, n° 18/10 (9 avril 2010), pp. 5 à 7 ; E. Rivière, P. Escaut et E. Bonneaud, *Revue de droit fiscal*, n° 16 (22 avril 2010), com. 289 ; S. Gelin, D. Gutmann et S. Austry, *Revue de jurisprudence fiscale*, n° 6/10, pp. 451 à 456.

¹⁷ Cf. le règlement (CE) n° 593/2008 du Parlement européen et du Conseil du 17 juin 2008 sur la loi applicable aux obligations contractuelles (Rome I), article 3.1 : « *Le contrat est régi par la loi choisie par les parties.* ».

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

seulement à négocier le contrat mais aussi à apprécier l'opportunité de le signer. Certes, elle ne dispose pas du pouvoir de signature lui-même, qui donne force obligatoire au contrat, mais celui-ci perd une grande partie de sa portée s'il est constaté que la validation est systématiquement accordée. Pour résumer, nous dirions que la société française dispose du pouvoir de décider de la signature au nom de l'entreprise irlandaise.

Votre jurisprudence ne ferme pas non plus cette porte. Bien sûr, il ne s'agit pas du cas normal de caractérisation d'un agent dépendant : vous vous fondez habituellement sur le pouvoir d'engager la société étrangère, soit que ce pouvoir existe (CE, 6 juillet 1983, *Association X*, n° 37410 : RJF 83 n° 122), soit qu'il n'existe pas (CE, 25 juillet 1980, *Sieur X*, n° 11535 : RJF 1980 n° 761 ; CE, 27 février 1984, *Société Valmag AG*, Rec., n° 37377 et 37378 : RJF 84 n° 533). Mais vous n'avez jamais, comme l'a fait la cour de Paris dans la présente affaire, relevé que la validation des contrats présentait un caractère purement formel avant d'écarter néanmoins la qualité d'agent dépendant.

1.3.3. En outre, les commentaires OCDE pourraient conforter cette interprétation, mais la question est fort débattue. Deux obstacles se présentent : pouvez-vous tenir compte de commentaires postérieurs à la ratification de la convention et ceux-ci viennent-ils, par leur contenu, au soutien de l'administration ? Après quelques rappels généraux sur la nature des commentaires OCDE, nous procéderons par ordre croissant de difficulté et commencerons par la seconde question.

Les commentaires émanent du comité des affaires fiscales de l'OCDE, instance qui rassemble des représentants des administrations fiscales des Etats membres et qui fonctionne par consensus. Le comité des affaires fiscales est également l'instance qui procède à la révision du modèle ; comme le disait le président Arrighi de Casanova (conclusions sur CE, 13 octobre 1999, *Min. c/ SA Banque française de l'Orient*, n° 190083, Tab.), les membres du comité sont « *particulièrement bien placés pour savoir ce qu'ils ont entendu écrire en rédigeant le modèle comme ils l'ont fait* ». Toutefois, dès lors qu'il s'agit de commentaires du modèle de convention et non des conventions bilatérales, leur portée interprétative n'est qu'indirecte et ne vaut bien sûr que pour les conventions conformes au modèle.

Les commentaires en cause, qui portent sur l'article 5.5 de la convention-modèle, figuraient à la date des impositions en litige aux §32.1 et 33. Nous ne pouvons faire ici l'économie de leur citation : « §32.1 *L'expression « de pouvoirs (...) lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise » ne restreint pas l'application du paragraphe à un agent concluant des contrats littéralement au nom de l'entreprise ; le paragraphe s'applique aussi à un agent qui conclut des contrats qui engagent l'entreprise même si ces contrats ne sont pas effectivement conclus au nom de l'entreprise. Le fait qu'une entreprise ne participe pas activement aux transactions peut signifier qu'elle a délégué cette compétence à l'agent. Par exemple, on peut considérer qu'un agent possède le pouvoir effectif de conclure des contrats lorsqu'il sollicite et reçoit les commandes (sans les finaliser de manière formelle), lesquelles sont envoyées directement à un entrepôt d'où sont livrées les marchandises et lorsque l'entreprise étrangère ne fait qu'approuver les transactions de façon routinière.* » ; « §33. *Une personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise peut être considérée comme exerçant ses pouvoirs « dans cet État », même si le contrat est signé par*

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

une autre personne dans l'État où est située l'entreprise ou si la première personne n'a pas reçu formellement un pouvoir de représentation.

Dans ses conclusions sur la décision *Zimmer*, Julie Burguburu a fort savamment expliqué que le §32.1 a été introduit pour répondre à une préoccupation propre aux pays de *common law*, dans lesquels des contrats qui ne sont pas conclus au nom de l'entreprise peuvent engager celle-ci. Toutefois, cette indication ne nous paraît pas rendre compte de la totalité des motifs de la création de ce nouveau paragraphe en 2003. Ceci ressort sans ambiguïté d'un rapport du comité des affaires fiscales du 7 novembre 2002 intitulé « Questions soulevées par l'article 5 (établissement stable) du Modèle de convention fiscale », qui a préparé cette modification. Nous le citons : « *La préoccupation exprimée par les défenseurs de la modification décrite ci-dessus est que certains pourraient interpréter le paragraphe 5 de l'article 5 comme exigeant une approche formaliste de la question de l'habilitation à conclure des contrats. Certains délégués ont même exprimé des inquiétudes plus graves, à savoir que les règles pourraient être contournées en autorisant l'agent à négocier tous les éléments du contrat, sauf un. (...)* ». Il est ensuite ajouté que les modifications des commentaires devraient cibler la pratique du « rubber stamp » ou « *coup de tampon* », c'est-à-dire de l'approbation automatique. Bref, la pratique relevée par la cour correspond précisément à ce que les auteurs des commentaires avaient entendu cibler comme relevant de la qualité d'agent dépendant¹⁸.

Reste la première question, les commentaires concernés étant postérieurs à l'adoption des stipulations de la convention franco-irlandaise en 1968¹⁹. Vous n'ignorez pas que selon la jurisprudence *SA Andritz* (CE, Sect., 30 décembre 2003, n° 233894, Rec.), il n'y a pas lieu de se référer aux commentaires formulés par le comité des affaires fiscales de l'OCDE lorsqu'ils sont postérieurs à l'adoption des stipulations conventionnelles en cause. Vous avez réaffirmé cette solution à plusieurs reprises (cf. par exemple CE, 11 avril 2014, *Min. c/ Société Bayerische Hypo und Vereinsbank AG*, n° 344990, Tab. ; CE, 17 juin 2015, *Min. c/ Sté AIG Management France SA*, n° 369722, Inédit).

Toutefois, même les meilleurs croyants trouvent des arrangements avec le ciel et il vous arrive de prendre quelques libertés avec la jurisprudence *Andritz*. Dans une récente décision *M. C...* (CE, 16 juillet 2020, n° 436570, Tab.), vous avez interprété les stipulations de la convention franco-brésilienne sur la notion de séjour habituel en reprenant mot pour mot le commentaire OCDE ; ceux-ci ne sont pas cités par la décision mais vous avaient été présentés par Karin Ciavaldini dans ses conclusions. Comme le relevaient ses conclusions ainsi que des commentateurs avertis²⁰, il s'agissait pourtant de commentaires postérieurs à l'adoption de la convention et même d'ailleurs aux périodes d'imposition en litige. Ce faisant, vous avez accepté de reconnaître aux commentaires postérieurs ce que le président Martin qualifiait de « valeur persuasive » : ils « *peuvent être lus comme toute réflexion doctrinale et*

¹⁸ Au demeurant, Julie Burguburu réservait dans ses conclusions ce cas de l'intervention purement routinière et en réalité formelle de l'entreprise étrangère ; cf. aussi P. Dibout et J.-P. Le Gall, *Droit fiscal*, 2004 n° 47 ét. 44, p. 1662.

¹⁹ Le §32.1 a été ajouté le 28 janvier 2003 par le rapport intitulé « La mise à jour 2002 du Modèle de convention fiscale ». Le §33 a été ajouté à l'occasion de l'adoption du Modèle de convention de 1977 par le Conseil de l'OCDE le 11 avril 1977 (il était alors numéroté §32).

²⁰ O. Fouquet, « Dans quel Etat doit-on être imposé à titre principal ? », RTD Com. 2020, p. 729.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

éventuellement influencer le juge fiscal s'ils sont convaincants»²¹. Il faut toutefois reconnaître que cette liberté de vous approprier les commentaires postérieurs, jusqu'à les intégrer mot pour mot à votre jurisprudence, atténuée singulièrement la portée de la jurisprudence *Andritz*.

A dire vrai, nous pensons qu'une jurisprudence qui se contourne aussi aisément n'a peut-être pas des fondements aussi inébranlables qu'il y paraît. Il est incontestable que seuls des commentaires antérieurs à l'adoption de la convention bilatérale peuvent être pris en compte comme élément éclairant la commune intention des parties signataires ou en tant que travaux préparatoires de la convention (cf. sur ces méthodes d'interprétation des conventions internationales, les articles 31 et 32 de la convention de Vienne du 23 mai 1969 sur le droit des traités, convention non ratifiée par la France mais dont vous reconnaissez la valeur en tant qu'exprimant le droit coutumier international²²). Mais ces méthodes d'interprétation ne sont pas exclusives d'autres techniques permettant de prendre en compte des éléments postérieurs à la signature. Nombre de conventions internationales prévoient la mise en place d'un organe chargé de veiller à leur application et ce faisant d'en interpréter les clauses. En tant que juge national, vous n'êtes pas tenus par les avis émis par de tels organes mais vous pouvez tenir compte de ce que Ronny Abraham qualifiait de « jurisprudence interprétative » (cf. ses conclusions sur CE, Ass., 29 juin 1990, *GISTI*, n° 78519, Rec.). Par exemple, pour définir votre jurisprudence sur la notion de groupe social au sens de la convention de Genève du 28 juillet 1951, vous avez tenu compte des recommandations et prises de position du Haut-commissariat aux réfugiés (cf. les conclusions d'Edouard Crépey sur CE, Ass., 21 décembre 2012, *Mme F.*, n° 332491, Rec.).

L'approche asymétrique des commentaires de l'OCDE induite par la jurisprudence *Andritz* n'est pas unanimement partagée sur la scène internationale. Elle s'écarte d'abord de la position de l'OCDE elle-même. Selon une recommandation du Conseil de l'OCDE²³ du 23 octobre 1997 relative au Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, les administrations fiscales sont invitées à « *[suivre] les Commentaires sur les articles du Modèle de convention fiscale, tel que modifiés de temps à autre, lorsqu'elles sont appelées à appliquer et interpréter les dispositions de leurs conventions fiscales bilatérales qui sont basées sur ces articles* ». Cette interprétation dite « ambulatoire » des conventions fiscales est réaffirmée en préambule à chaque nouvelle édition des commentaires.

La cellule de droit comparé de votre Centre de recherche et de diffusion juridique a fait une recherche sur la jurisprudence de divers Etats membres de l'OCDE concernant la portée des commentaires. Il en ressort que la Cour fiscale fédérale allemande²⁴ et le Tribunal suprême espagnol²⁵ excluent par principe la prise en compte des commentaires postérieurs ; en

²¹ P. Martin, « L'interprétation des conventions fiscales internationales », *Droit fiscal*, n° 24, 13 juin 2013.

²² Cf. sur ce point CE, Ass., 23 décembre 2011, *M. K.*, n° 303678, Rec.

²³ Le Conseil de l'OCDE est présidé par le secrétaire général de l'Organisation et composé des représentants permanents des Etats membres et de la Commission européenne. Il est l'organe de direction de l'OCDE. Il se réunit une fois par an au niveau des ministres.

²⁴ 16 janvier 2014 (n° I R 30/12) et 11 juillet 2018 (n° I R 44/16).

²⁵ Arrêt du 19 octobre 2016, pourvoi n° 2558/2015 ; Arrêt du 21 février 2017, pourvoi n° 2970/201 ; 3 mars 2020, n° 5448/2018.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

revanche, les juridictions américaines (US Tax Court²⁶), britanniques (Special Commissioners on Income Tax²⁷) n'excluent pas une telle prise en compte tout en se déterminant au cas par cas. La jurisprudence de la Cour de cassation italienne, tout en refusant de reconnaître une « importance décisive » aux commentaires postérieurs, mais admet qu'ils puissent constituer un élément confirmatif d'une interprétation *prima facie* du texte conventionnel²⁸. Enfin, la Cour de justice de l'Union européenne, tout en veillant à affirmer l'autonomie du droit de l'Union par rapport aux commentaires dans l'hypothèse où des directives reprennent des notions figurant dans le modèle de convention de l'OCDE, n'exclut pas de les reprendre à son compte s'ils la convainquent, quand bien même ils seraient postérieurs à la directive (cf. pour un exposé de cette approche, les conclusions de J. Kokott, §109 à 125 sur CJUE, Grande chambre, 6 octobre 2020, *Etat luxembourgeois c/ B*, C-245/19).

Pour résumer, deux approches coexistent sur la scène internationale : celle qui exclut par principe la prise en compte des commentaires postérieurs, qui est celle de la décision *Andritz* ; celle qui affirme la liberté du juge dans l'interprétation de la convention bilatérale (ou des dispositions analogues d'un acte de l'Union s'agissant de la CJUE), liberté qui peut s'étendre à l'appropriation des commentaires postérieurs. A nos yeux, l'inconvénient de la première approche est qu'elle prive, ou paraît priver le juge d'une source d'inspiration utile, car elle exprime une opinion consensuelle des administrations fiscales sur l'interprétation d'un texte et permet de prendre en compte l'évolution des réalités économiques et des pratiques mises en œuvre par les groupes multinationaux, bref de faire vivre la convention bilatérale en l'appliquant de manière adéquate à des phénomènes que ses signataires ne pouvaient prévoir. Le juge n'étant jamais tenu de se conformer aux commentaires, il lui revient bien sûr de ne pas suivre des commentaires qui lui sembleraient s'écarter par trop de la commune intention des parties signataires.

La faculté de s'inspirer des commentaires postérieurs à l'adoption de la convention nous paraît pouvoir s'étendre même aux commentaires postérieurs aux années d'imposition en litige. Les commentaires ne sont pas une source de droit qui entrerait en vigueur à compter de leur édicition, ils expriment une opinion sur la manière dont il convient d'interpréter la convention depuis que celle-ci est en vigueur. En revanche, et comme le souligne d'ailleurs l'OCDE, les commentaires portant sur des évolutions du modèle postérieures à l'adoption de la convention doivent être exclus : ils commentent une clause autre que celle qui a été reprise par les parties signataires²⁹.

1.3.5. Nous vous proposons donc de juger, en vous inspirant notamment des §32.1 et 33 des commentaires de l'OCDE, que doit être regardé comme exerçant des pouvoirs lui permettant d'engager une autre société dans une relation commerciale l'agent dépendant qui, sans conclure formellement de contrat au nom de l'autre société, décide

²⁶ US Tax Court, *Taisei Fire and Marine Insurance v Commissioners of Internal Revenue*, 104 T.C. 535 (U.S.T.C. 1995).

²⁷ United Kingdom Special Commissioners of Income Tax, *Trevor Smallwood Trust v HMRC* [2008] UKSPC SPC00669.

²⁸ Cf. notamment décision n°17206/2006 du 28 juillet 2006 ; décision n° 23984/2016.

²⁹ Tel est notamment le cas des commentaires figurant aux §82 à 101 sous l'article 5.5, dans la version adoptée par le comité en 2017, qui porte sur la nouvelle version de l'article 5.5 issue des travaux BEPS.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

pour elle de transactions qu'elle approuve de manière routinière. Ceci conduit à censurer l'arrêt de la cour pour erreur de droit.

Ce faisant, vous n'abjurez pas la jurisprudence *Zimmer* et ne reviendrez pas à la formulation de la décision *Interhome*, que vous aviez abandonnée, sur l'exercice de pouvoirs « en droit ou en fait ». Vous considérerez seulement que dans ce cas limite où la signature au sein de l'entreprise étrangère revêt un caractère formel, la situation doit être assimilée à celle régie par l'article 2.9.c) de la convention.

Nous devons cependant évoquer une dernière objection qui tient à la position de la République d'Irlande. Comme nous l'avons indiqué, celle-ci a refusé de souscrire à l'option de l'instrument multilatéral qui aurait inscrit dans le texte de la convention lui-même, de manière dépourvue d'ambiguïté, la qualification d'agent dépendant pour la société qui joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats approuvés de manière routinière par l'autre société³⁰. Vous pourriez trouver hardi de retenir une interprétation de la convention qui corresponde à une modification que la partie irlandaise a refusée.

Il faut en revenir à la définition de votre office quant à l'interprétation des conventions internationales. Par votre décision *GISTI* précitée, vous avez mis fin aux renvois préjudiciels au ministre des affaires étrangères et affirmé la pleine compétence du juge administratif en la matière. Comme le montrent les conclusions de Ronny Abraham, le souci de ne pas créer de différend avec les autres Etats parties faisait partie des arguments traditionnellement avancés pour justifier le renvoi préjudiciel, et vous avez considéré à la suite de votre commissaire qu'il n'était pas déterminant. Le juge doit se déterminer d'après les techniques reconnues d'interprétation des traités et il doit bien sûr se référer à la commune intention des parties, mais le comportement de l'une d'entre elles plusieurs décennies après la signature n'en est pas forcément un indice très fiable. Si l'article 31 de la convention de Vienne mentionne parmi les méthodes d'interprétation la prise en compte de toute pratique ultérieurement suivie dans l'application du traité, c'est à condition que cette pratique soit consensuelle entre les parties. En l'espèce, si l'instrument multilatéral a visé à dissiper les ambiguïtés qui persistaient sur la qualité d'agent dépendant d'une entreprise jouant le rôle essentiel menant à la conclusion du contrat, cette orientation existait déjà dans les commentaires antérieurs que nous avons cités. L'Irlande de 2018 a pu estimer que cette clarification n'était pas dans son intérêt mais cela ne donne pas d'indication déterminante sur les intentions de l'Irlande de 1968.

En tant que juridiction nationale, vous n'avez en tout état de cause pas à vous sentir liés par l'interprétation de la convention retenue par l'autre Etat partie. S'il devait en résulter des problèmes de double imposition, des mécanismes de dialogue entre Etats sont prévus par la convention pour remédier à de telles difficultés (article 24 de la convention).

³⁰ Selon l'article 12 de l'IML, « lorsqu'une personne agit dans une Juridiction contractante ayant conclu une Convention fiscale couverte, pour le compte d'une entreprise et, ce faisant, conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans modification importante par l'entreprise, et que ces contrats sont (...) pour la prestation de services par cette entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cette Juridiction contractante pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, (...) ».

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

1.4. Quel que soit le terrain que vous privilégiez (IFA ou agent dépendant), vous casserez donc l'arrêt en ce qui concerne l'IS. Cette cassation tranchera uniquement la question du droit d'imposer et ne préjugera pas du bénéfice imputable à l'établissement stable français. Il reviendra à la cour après renvoi de déterminer celui-ci et d'examiner si, comme l'avait jugé le tribunal administratif en première instance, la méthode retenue par l'administration, consistant à prendre en compte comme chiffre d'affaires l'ensemble des sommes encaissées sur les comptes bancaires de Valueclick Intl Limited en France et à évaluer les charges à 80 % de ce chiffre d'affaires, peut être validée.

L'administration aurait également pu procéder par rectification des prix de transfert entre la société française et la société irlandaise, en application de l'article 57 du code général des impôts, mais cette voie n'est pas exclusive de celle de l'identification d'un établissement stable. Bruno Gouthière relève que les deux voies permettent d'aboutir à des résultats voisins dès lors que l'une comme l'autre conduisent, en application des stipulations pertinentes des conventions bilatérales, à réévaluer les relations financières entre l'entreprise étrangère et l'entreprise française selon le principe dit de « pleine concurrence », c'est-à-dire les prix qui auraient été pratiqués si les deux entités avaient constitué des entreprises distinctes (cf. Les impôts dans les affaires internationales, 13^e édition, § 17699 et 17702). Comme le relève l'auteur, le principal avantage pour l'administration de l'identification d'un établissement stable est procédural : il lui permet, comme en l'espèce, de regarder l'activité de la société étrangère opérée par l'intermédiaire de l'établissement stable comme occulte, ce qui ouvre la voie à une taxation d'office et à l'application du délai spécial de reprise de 10 ans

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

2. Taxe sur la valeur ajoutée

Dans cette deuxième partie, nous retrouvons les mêmes faits et les mêmes questionnements sur la caractérisation d'un établissement stable mais nous changeons d'univers normatif puisque la loi française transpose la directive TVA³¹. Nous exposerons d'abord le cadre juridique avant d'examiner les moyens d'erreur de droit et de qualification juridique des faits soulevés par le ministre.

2.1.1. Le litige se déroule à cheval sur deux périodes régies par des règles de territorialité antithétiques en matière de TVA :

- En 2008 et en 2009, le lieu des prestations de services, qui détermine l'Etat ayant le droit d'imposer, était celui où le prestataire de services avait son siège ou disposait d'un établissement stable à partir duquel la prestation de services était fournie (article 43 de la directive TVA et article 259 du CGI).

- Pour les années 2010 à 2012, en vertu de la directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008³², qui a modifié la directive TVA, le lieu des prestations de services fournies à un assujetti est celui où le preneur a son siège, sauf si ces services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, auquel cas le lieu des prestations de services est cet établissement (article 44 de la directive et article 259 du CGI).

Le point de focale s'est donc déplacé du prestataire au preneur des services (en l'espèce les annonceurs ou éditeurs auxquels Valueclick fournissait ses prestations). Néanmoins, pour les deux périodes, la question qui se pose est celle de savoir si les prestations de services fournies par Valueclick Intl Ltd l'étaient depuis l'établissement stable constitué par Valueclick France. En effet, s'agissant de la période postérieure au 1^{er} janvier 2010, si la TVA est en principe acquittée par le prestataire, il y a auto-liquidation par le preneur lorsque la prestation est effectuée par un assujetti établi hors de France (article 194 de la directive et article 283.1 du CGI). Dès lors, pour cette période, Valueclick Intl Ltd n'est redevable de la TVA que si ses prestations sont fournies depuis un établissement stable situé en France ; sinon, la TVA est due par les clients de Valueclick. L'enjeu pour le Trésor public est toutefois moindre que pour la première période puisque le droit d'imposer en France n'est pas en cause. Partant, les questions de droit que vous aurez à trancher sont peut-être de moindre conséquence pour l'avenir que celles relatives à l'IS, mais la détermination du redevable revêt néanmoins une grande importance pratique pour l'administration.

2.1.2. La manière dont il convient de combiner le critère du siège et celui de l'établissement stable pour déterminer le lieu d'une prestation de services a été fixée par la jurisprudence *Berkholz* de la CJCE (4 juillet 1985, C-168/84), sur la base de dispositions de la 6^e directive à la rédaction identique au texte actuel. Cette jurisprudence s'énonce en deux temps :

³¹ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée.

³² Directive 2008/8/CE du Conseil du 12 février 2008 modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

- D'une part, « *il appartient aux autorités fiscales de chaque EM de déterminer (...) quel est, pour une PS déterminée, le point de rattachement le plus utile du point de vue fiscal (...) l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaissant, à cet égard, comme un point de rattachement prioritaire, en ce sens que la prise en considération d'un autre établissement à partir duquel la PS est rendue ne présente un intérêt que dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou créé un conflit avec un autre EM* » ;
- D'autre part, « *le rattachement d'une PS à un établissement autre que le siège n'entre en ligne de compte que si cet établissement présente une consistance minimale, par la réunion permanente des moyens humains et techniques nécessaires à des PS déterminées* ».

Cette jurisprudence a été ensuite réaffirmée à de multiples reprises (cf. par exemple CJCE, 20 février 1997, *Commissioners of Customs and Excise contre DFDS A/S.*, C-260/95), y compris sous l'empire de la directive de 2006 (CJUE, 16 octobre 2014, *Welmory sp. z o.o.*, C-605/12). Jusqu'au 1^{er} janvier 2010, pour qu'il y ait établissement stable, il fallait « 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 » (CJUE, 28 juin 2007, *Planzer Luxembourg Sàrl*, C-73/06, §54). Depuis 2010, les mêmes critères sont appliqués mais au niveau du preneur et il faut donc examiner si son établissement se caractérise par « par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant de recevoir et d'utiliser les services qui lui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement » (arrêt *Welmory* précité, §58, et article 11.1 du règlement d'exécution du 15 mars 2011)³³. Vous avez fait vôtres ces critères sous l'empire de la 6^e directive (CE, 17 juin 2015, *Société Printing Pack BV*, n° 369100, Tab.) mais n'avez encore jamais eu l'occasion de les décliner dans l'état du droit applicable depuis le 1^{er} janvier 2010.

Alors que comme nous l'avons vu, aucune condition d'autonomie n'est requise pour caractériser un établissement stable au sens des conventions fiscales bilatérales, cette notion joue un rôle central pour la TVA et elle se caractérise par la réunion de moyens humains et techniques suffisants pour fournir une prestation, jusqu'au 1^{er} janvier 2010, ou la recevoir et l'utiliser, depuis cette date. Une seconde différence tient à ce que l'analyse se centre sur la prestation de services et non sur la relation entre la société française et la société étrangère comme en matière d'IS. Comme l'indiquent les commentaires OCDE, « *le traitement en vertu de la TVA n'est pas en lui-même pertinent aux fins de l'interprétation et de l'application de la définition d'établissement stable dans la Convention* » (commentaires sur l'article 5, §5).

Ce cadre étant posé, deux questions se posent cependant. La première tient à l'application de ces critères pour déterminer non le lieu de la prestation de services mais le redevable de la TVA. Cette question est tranchée par les dispositions combinées de la directive et du règlement d'exécution. Selon l'article 192 *bis* de la directive, issu de la directive modificatrice du 12 février 2008, lorsqu'un assujetti dispose d'un établissement stable sur le territoire de l'Etat membre dans lequel la taxe est due, il n'est considéré comme n'étant pas établi sur ce

³³ Règlement d'exécution (UE) n° 282/2011 du Conseil, du 15 mars 2011, portant mesures d'exécution de la directive 2006/112.

territoire (ce qui entraîne la possibilité pour l'Etat membre de prévoir l'auto-liquidation de la TVA par le preneur en vertu de l'article 194) que si ledit établissement stable ne participe à la prestation. Selon l'article 53.1 du règlement d'exécution, pris pour l'application de l'article 192 *bis* de la directive, pour qu'un établissement stable soit pris en considération, il doit se caractériser « *par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée en termes de moyens humains et techniques, lui permettant d'effectuer la livraison de biens ou la prestation de services à laquelle il participe* ». Vous retrouvez donc les mêmes critères que ceux qui prévalaient jusqu'au 1^{er} janvier 2010 pour déterminer le lieu de la prestation de services en partant de la situation de l'assujetti-prestataire. L'article 53.2 ajoute que l'établissement stable n'est regardé comme participant à la prestation que si ses moyens techniques et humains sont utilisés pour des opérations inhérentes à celle-ci, et non pour des opérations ancillaires telles que le soutien administratif ou la facturation. Le règlement d'exécution n'est applicable que depuis le 1^{er} juillet 2011 mais la CJUE considère que ce règlement a surtout une portée codificatrice et qu'il convient « *d'y avoir égard* » même pour des faits antérieurs (arrêt *Welmory*, §46).

La seconde question est relative à la portée de la première partie de la jurisprudence *Berkholz*, selon laquelle il n'y a lieu d'examiner un autre rattachement que le siège que si « *le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou créé un conflit avec un autre EM* ». Lorsque la prestation de services est fournie depuis un établissement stable répondant aux conditions de moyens humains et techniques, faut-il en outre se demander si le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle ? ou faut-il considérer que dès lors que la prestation de services est fournie depuis un établissement stable, le rattachement à cet établissement est toujours la solution la plus rationnelle ? Malgré les multiples applications de la jurisprudence *Berkholz* par la CJUE, nous n'avons trouvé aucun arrêt permettant de répondre avec assurance à cette question. Il nous semble que l'établissement stable doit en principe être regardé comme le lieu de rattachement rationnel lorsque les conditions de moyens humains et techniques sont réunies, mais que la Cour a entendu ménager une souplesse permettant de maintenir le rattachement au siège si cette solution apparaissait néanmoins plus rationnelle.

Dans la présente affaire, la société *Conversant* soutient précisément que même si l'appréciation de la cour quant aux conditions de moyens humains et techniques devait être remise en cause, la décharge aurait dû lui être accordée car le rattachement au siège irlandais conduisait à une solution rationnelle et ne créait pas de conflit avec un Etat membre. Vous pourrez en tout état de cause écarter cette demande de substitution de motifs en cassation pour les raisons suivantes :

- Elle implique l'appréciation de circonstances de fait qui n'ont pas été discutées sous cet angle devant les juges du fond ;
- S'agissant de la période antérieure au 1^{er} janvier 2010, le rattachement au siège créait bien un conflit avec la France puisque le droit d'imposer la TVA était en cause ;
- S'agissant de la seconde période, ce sont les dispositions des articles 192 *bis* de la directive et 53 du règlement d'exécution qui s'appliquent à la détermination du redevable et ceux-ci ne reprennent pas cette idée de solution rationnelle (cf., sur la non-application de cette recherche de solution rationnelle pour la détermination du redevable, CJUE, 23 avril 2015, *GST – Sarviz AG Germania*, C-111/14, §20 à 30).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

2.2. La cour a repris le considérant de principe de la décision *Printing Pack*, puis a considéré que la société Valueclick France ne disposait ni de l'équipement humain ni de l'équipement technique apte à rendre possibles de manière autonome les prestations de marketing litigieuses :

- s'agissant de l'équipement humain, elle a relevé que la société française disposait des personnels nécessaires à la commercialisation des produits du groupe, mais qu'ils ne pouvaient décider seuls de la mise en ligne des annonces publicitaires, les contrats étant toujours soumis à la validation de la société irlandaise, fut-elle automatique ;
- s'agissant de l'équipement technique, la cour a estimé que les infrastructures nécessaires étaient regroupées dans des centres de données situés aux Etats-Unis, aux Pays-Bas et en Suède et que le parc informatique limité ne permettait pas la prise en charge des traitements d'exécution des campagnes publicitaires.

Le ministre conteste les deux volets de cette appréciation ; dès lors que les deux conditions étaient nécessaires pour qu'un établissement stable puisse être reconnu en France, vous ne censurerez l'arrêt de la cour que si vous remettez en cause les deux motifs. Notons au préalable que la cour n'a pas cité les articles 192 *bis* de la directive et 53 du règlement d'exécution s'agissant de la seconde période, alors qu'elle aurait dû le faire, mais cela n'a pas d'incidence en l'espèce sur son raisonnement.

2.2.1 S'agissant de l'équipement humain, il ressort des constatations factuelles de la cour elle-même que la société française en disposait. Le rôle que la cour fait jouer à la validation des contrats en Irlande nous paraît encore moins justifié en matière de TVA qu'il ne l'était s'agissant de la qualité d'agent dépendant pour l'IS. Dans une décision *Société P&O Ferrymasters Ltd* (CE, 4 avril 2018, n° 399884, Inédit.), qui portait sur des prestations de commissionnaire de transport, vous avez ainsi jugé que la circonstance que la société britannique validait le choix des nouveaux clients et des nouveaux sous-traitants n'empêchait pas de reconnaître l'existence d'un établissement stable en France dès lors que la société française accomplissait l'ensemble des démarches de recherche des clients français ainsi que d'organisation matérielle des transports les concernant et avait la faculté de négocier tous les éléments, notamment tarifaires, des contrats. Vous vous êtes inspirés de l'arrêt *DFDS* de la CJUE, qui avait jugé que le rattachement au siège de toutes les prestations de services d'un opérateur de circuits touristiques ne conduirait pas à une solution rationnelle, « *dans la mesure où il méconnaîtrait le lieu réel de commercialisation des circuits* » (§22). Le ministre souligne à juste titre que dans la jurisprudence de la Cour de Luxembourg, la prise en compte de la réalité économique constitue un critère fondamental (cf. par exemple, outre l'arrêt *DFDS*, CJUE, 20 juin 2013, *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs c/ Paul Newey*, C-653/11, §42). En l'espèce, la réalité des ressources humaines nécessaires à la commercialisation des solutions marketing de Valueclick se situait bien davantage en France qu'en Irlande, comme le montre l'expertise produite en appel par la société Conversant.

2.2.2. La question de l'équipement technique est plus délicate. Il ressort de cette même expertise et il n'est pas contesté par le ministre que la société française ne détient aucune des infrastructures techniques nécessaires à la fourniture des prestations de marketing digital, notamment les « centres de données » qui sont localisés aux Etats-Unis, en Suède et au

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Royaume-Uni. La société irlandaise n'en détenait pas davantage mais les conditions d'équipement humain et technique ne sont requises que pour l'établissement stable et pas pour le siège.

Le seul arrêt significatif rendu par la CJUE en matière de prestations de services sur internet est l'arrêt *Welmory*. Était en cause une société chypriote organisant des ventes aux enchères sur une plateforme de vente en ligne. Cette société avait conclu un contrat de collaboration avec une société polonaise, par lequel la société chypriote s'engageait à fournir à cette dernière un site de vente aux enchères sous un nom de domaine polonais et à lui louer les serveurs nécessaires au fonctionnement du site, la société polonaise s'engageant en contrepartie à vendre des biens sur ce site. Le litige portait sur des prestations de services fournies par la société polonaise à la société chypriote en 2010 ; la société polonaise considérait que ces prestations avaient été fournies au siège de la société chypriote et devaient donc être soumises à la TVA à Chypre, tandis que l'administration fiscale polonaise estimait que ces prestations avaient été fournies à un établissement stable de la société chypriote sur le territoire polonais et étaient donc imposables en Pologne. La CJUE a jugé que pour que la société chypriote soit considérée comme disposant d'un établissement stable en Pologne, elle devait disposer dans ce pays « *d'une structure caractérisée par un degré suffisant de permanence, apte, en termes de moyens humains et techniques, à lui permettre de recevoir en Pologne les prestations de services qui lui sont fournies par la société polonaise et de les utiliser aux fins de son activité économique* » (§59), cette activité étant la gestion du système d'enchères électroniques en cause ainsi que l'émission et la vente de droits d'achat dénommés « bids » utilisables sur son site. Une telle activité économique nécessite des moyens « *tels qu'un équipement informatique, des serveurs et des logiciels adaptés* » (§60). La société polonaise ayant fait valoir que les moyens techniques tels que les serveurs informatiques et les logiciels étaient situés hors du territoire polonais, la CJUE en déduit que si cela était avéré, la juridiction de renvoi « *serait alors conduite à conclure que la société chypriote ne dispose pas en Pologne d'un établissement stable, n'ayant pas l'infrastructure nécessaire lui permettant de recevoir des prestations de services fournies par la société polonaise et de les utiliser aux fins de son activité économique* » (§63).

La portée de l'arrêt *Welmory* sur ce point n'est pas aisée à déterminer, d'autant plus que l'avocate générale Juliane Kokott ne s'était pas inscrite dans cette logique territoriale. Il nous paraît cependant difficile d'admettre que la CJUE aurait entendu énoncer un principe³⁴ selon lequel la reconnaissance d'un établissement stable impliquerait toujours que les moyens techniques soient situés sur le territoire de l'Etat concerné. Un tel principe ne nous semblerait pas toujours adapté aux caractéristiques de l'économie numérique, qui permet de manière toujours plus marquée au fil des années de dissocier l'exercice de l'activité et la détention des moyens informatiques nécessaires ; c'est le phénomène dit de « l'informatique en nuage », traduction littérale de l'anglais *cloud computing*. La détention des serveurs peut être externalisée à des prestataires spécialisés et au sein d'un groupe multinational tel que Conversant, il est de plus en plus fréquent que la localisation des moyens informatiques soit optimisée en la regroupant dans un nombre limité de sites. Si l'on retenait une interprétation

³⁴ En revanche, l'arrêt *Welmory* a sans nul doute une portée de principe sur les modalités d'application de la jurisprudence *Berkholz* à la période postérieure au 1^{er} janvier 201.

maximaliste de l'arrêt *Welmory*, la reconnaissance d'un établissement stable dans l'économie numérique deviendrait de plus en plus rare car le lieu des moyens techniques est de plus en plus souvent dissocié du lieu de l'activité économique destinée aux clients de l'entreprise.

En l'espèce, si la société Valueclick France ne contrôlait aucun des moyens techniques permettant de réaliser les prestations de marketing digital, il suffisait qu'elle définisse avec l'annonceur les paramètres de la campagne publicitaire et transmette le contrat à la société irlandaise pour validation pour que la prestation ait lieu. En ce sens, elle disposait de l'équipement technique la rendant apte à fournir les prestations de service, puisqu'elle y avait accès sur une base régulière et automatique, sans avoir à requérir l'intervention d'une société sœur qui lui aurait été accordée ou refusée de manière discrétionnaire. De tels motifs permettent à nos yeux de justifier la reconnaissance d'un établissement stable³⁵.

En dépit du passage que nous avons mentionné, l'arrêt *Welmory* réaffirme la compétence du juge national pour apprécier l'existence d'un établissement stable dans le cadre des critères énoncés par la jurisprudence de la CJUE. Il s'agit d'une question factuelle. Compte tenu de la nature de l'activité en cause dans la présente affaire et de la possibilité non contestée de la société Valueclick France de disposer des moyens du groupe pour assurer la mise en œuvre des contrats qu'elle négociait avec les clients, vous jugerez que la cour a commis une EQJ en considérant que les prestations de services n'avaient pas été fournies depuis cet établissement stable de la société Valueclick Intl Ltd.

* *
*

La portée de ce qu'il vous est proposé de juger doit être bien mesurée. La reconnaissance d'un établissement stable procède de la nécessité d'une présence humaine pour commercialiser des prestations de marketing digital et donc du fait que l'activité n'est pas aussi dématérialisée qu'il y paraît au premier abord. Ce constat ne vaut peut-être pas pour l'ensemble des activités réalisées en ligne et même pour le marketing digital, cette présence humaine de proximité sera peut-être amenée à se réduire. Néanmoins, votre décision montrera qu'avec les textes applicables tels qu'ils sont, même en l'absence des modifications issues des discussions en cours au niveau multilatéral et européen, il est possible, dans une certaine mesure, d'appréhender une matière imposable dans le pays de commercialisation des prestations.

PMNC :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué ;
- au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Paris ;
- au rejet des conclusions présentées par la société **Conversant Intl Ltd sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative (CJA).**

³⁵ S'agissant d'un autre type d'activité économique, la décision *Ferrymasters* du Conseil d'Etat reconnaît l'existence d'un établissement stable alors que la société française ne disposait en propre d'aucun moyen de transport.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.