



01/02/2021 | FISCAL

Tribune - La définition de l'établissement stable par le Conseil d'Etat : une évolution, pas une révolution !

Par une décision rendue en formation plénière le 11 décembre 2020, le Conseil d'Etat se prononce sur l'existence d'un établissement stable en France d'une société de droit irlandais relevant du secteur de l'économie numérique. Dominique Villemot et Nathalie Lay, avocat associé et avocate du Cabinet Villemot WTS, analysent les conditions de la caractérisation de cet établissement stable au regard de l'impôt sur les sociétés et de la TVA et mettent en perspective cette décision avec la situation des Gafa en général.



- Dominique VILLEMOT et Nathalie LAY

La décision Conversant du Conseil d'Etat sur la définition de l'établissement stable en impôt sur les sociétés et en TVA a fait couler beaucoup d'encre (CE 11-12-2020 n° 420174, min. c/ Société Conversant International Ltd : RJF 2/21 n° 196, concl. L. Cytermann (C 196)). Certains parlent de **revirement** de jurisprudence, d'autres même d'une **nouvelle définition** de l'établissement stable estimant que le juge ne jugerait plus en droit, mais en fait et privilégierait l'approche économique sur une approche juridique.

Le fait que le groupe concerné, Valueclick (devenu depuis Conversant), soit un acteur de l'économie numérique a aussi donné une ampleur médiatique à cette décision. Les Echos ont ainsi pu titrer le 14 janvier 2021 : « Impôts : le fisc marque des points face aux Gafa ».

L'analyse de l'arrêt, éclairée par les conclusions du rapporteur public, Laurent Cytermann, montre qu'il faut **nuancer** ces jugements. Mais, pour autant, cet arrêt est particulièrement intéressant car il montre que le juge évolue avec son temps, notamment avec le droit fiscal international, qu'il s'agisse des commentaires OCDE pour l'impôt sur les sociétés, ou de la jurisprudence de la CJUE pour la TVA.

Rappel des faits et de la procédure

Le groupe Valueclick était organisé de manière classique, comme la plupart des intervenants de l'économie numérique.

Ainsi que l'indique le rapporteur public, « 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. »

Propriétaire des droits incorporels et des centres de données, la société mère américaine avait concédé une **licence d'exploitation** de ces droits pour le monde, à l'exception de l'Amérique du Nord, à sa filiale irlandaise, Valueclick International Ltd.

La société irlandaise avait conclu avec sa sœur française, la SARL Valueclick France, un contrat de **prestations de services intragroupe** qui prévoit que la société française fournit à la société irlandaise des services de représentation marketing et d'assistance administrative de gestion. Elle est rémunérée sur la base d'un cost plus 8 %.

Comme elle le fait habituellement, lorsqu'elle cherche à mettre en évidence l'existence d'un établissement stable, l'administration a d'abord effectué une **perquisition** dans les locaux de Valueclick France, sur le fondement de l'article **L 16 B** du Livre des procédures fiscales (LPF), et a considéré que Valueclick International Ltd exerçait son activité en France par l'intermédiaire d'un établissement stable constitué par la société française. Elle a ensuite procédé à une vérification de comptabilité de cet établissement stable de la société irlandaise, 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 elle a mis en œuvre la procédure de taxation d'office sur le fondement des articles L. 66 et L. 68 du LPF. Les impositions en cause étaient d'environ 4,4 millions d'euros en droits pour la TVA et de 1,6 million en droits pour l'impôt sur les sociétés.

Ces redressements ont été contestés par la société irlandaise Valueclick International Ltd, devenue Conversant Intl Ltd. Le tribunal administratif de Paris a confirmé la position de l'administration. 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 pas un établissement stable de la société irlandaise ni pour la TVA ni pour l'impôt sur les sociétés (CAA Paris 1-3-2018 n° 17PA01538, Sté Conversant International Ltd : RJF 6/18 n° 600). La cour a donc accordé la décharge totale des impositions et le ministre s'est pourvu en cassation contre cet arrêt.

Impôt sur les sociétés

Le débat portait 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 bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé ». 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).

L'administration avait considéré que la filiale française constituait un établissement stable de la société irlandaise sur les deux fondements : l'**installation fixe d'affaires** et l'**agent non indépendant**. La CAA de Paris avait statué sur ces deux fondements en considérant que la société française constituait un établissement stable de la société irlandaise sur ces deux fondements.

Dans ses conclusions très détaillées le rapporteur public estime, comme l'administration, que la société française constituait un établissement stable parce qu'elle était une installation fixe d'affaires et un agent non indépendant. Mais l'**arrêt du Conseil d'Etat**, quant à lui, s'il confirme que la société française constituait bien un établissement stable, il se fonde **uniquement** sur la notion d'agent non indépendant. Il est vrai que, comme l'écrit le rapporteur public, retenir la qualification d'établissement stable au titre d'un des seuls fondements suffisait à casser l'arrêt de la CAA.

L'arrêt de la Haute Juridiction rappelle la définition de l'établissement stable fondée notamment sur l'**agent non indépendant** qui doit « avoir recours à une personne non indépendante exerçant habituellement en France des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres. ».

Pour interpréter cette définition, l'arrêt cite expressément les **commentaires OCDE** : « Doit être regardée comme exerçant de tels pouvoirs, ainsi d'ailleurs qu'il résulte des paragraphes 32.1 et 33 des commentaires au modèle de convention établi par l'Organisation pour la coopération et le développement économique (OCDE) publiés respectivement le 28 janvier 2003 et le 15 juillet 2005, une société française

qui, de manière habituelle, même si elle ne conclut pas formellement de contrats au nom de la société irlandaise, décide de transactions que la société irlandaise se borne à entériner et qui, ainsi entérinées, l'engagent. ».

L'arrêt ajoute : « Il ressort des constatations de la cour que, si la société irlandaise fixe le modèle des contrats conclus avec les annonceurs pour leur ouvrir le bénéfice des services dont elle assure l'exploitation ainsi que les conditions tarifaires générales, le choix de conclure un contrat avec un annonceur et l'ensemble des tâches nécessaires à sa conclusion relèvent des salariés de la société française, la société irlandaise se bornant à valider le contrat par une signature qui présente un caractère automatique. ».

Et conclut : « Il résulte de ce qui a été dit au point 4 que la cour a commis une erreur de droit et une erreur de qualification juridique en jugeant, au motif que les contrats avec les clients français étaient signés, dans les conditions rappelées ci-dessus, par la société irlandaise, que la société française n'était pas, pour elle, un établissement stable au sens du c) de l'article 2.9 de la convention franco-irlandaise. ».

Le fait que la société française ne signait pas les contrats, fonction réservée à la société irlandaise, ne suffisait donc pas à écarter la **qualification d'agent non indépendant**. Et cela pour deux raisons :

- tout d'abord les commentaires OCDE cités ci-dessus indiquent que si les salariés français décident de manière habituelle des transactions de la société étrangère, transactions que cette dernière se borne à entériner, ils ont le **pouvoir d'engager** la société étrangère,
- ensuite, il apparaissait de l'instruction de l'affaire que la **signature des contrats** par la société irlandaise était automatique et donc purement formelle.

Cet arrêt a fait surgir des débats afin de savoir si le Conseil d'Etat a abandonné son approche juridique de l'arrêt *Zimmer* (CE 31-3-2010 n° 304715 : RJF 6/10 n° 568) et est retourné à sa jurisprudence *Interhome AG* (CE sect. 20-6-2003 n° 224407 : RJF 10/03 n° 1147) dans laquelle il avait statué qu'un établissement stable pouvait être identifié en droit ou en fait.

Cette opposition entre « **en droit** » et « **en fait** » occupe de longs développements dans les conclusions du rapporteur public et passionne les théoriciens du droit fiscal.

Mais elle nous semble artificielle et sans véritable intérêt **au plan pratique**, et ce pour les trois raisons suivantes :

- le Conseil d'Etat juge bien en droit, puisqu'il invoque la convention fiscale conclue entre les deux Etats concernés, à la lumière des commentaires OCDE qui constituent aussi du droit, certes du droit mou (« soft law »), mais du droit quand même,
- nous ne savons pas exactement ce que stipulait le contrat conclu entre la société irlandaise et la société française. Mais clairement il n'interdisait pas aux salariés français de négocier les contrats avec les clients de la société irlandaise. Au contraire, il ressort des conclusions du rapporteur public, que la société française avait bien le pouvoir de négocier ces contrats : « Comme l'a exposé la société Valueclick Intl Ltd devant les juges du fond et comme la cour l'a relevé, 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. ». Cet exposé de la société irlandaise constitue bien du droit car il s'agit de l'interprétation du contrat par une des parties,
- l'instruction de l'affaire par l'administration a fait ressortir que la signature des contrats par la société irlandaise revêtait un caractère automatique. C'est dans la manière dont il est appliqué qu'un contrat est en effet opposable à l'administration.

Le Conseil d'Etat a donc bien estimé que la société française constituait **en droit** un **établissement stable** de sa sœur irlandaise et, pour ce faire, il a bien entendu tenu compte de la réalité des faits, ce que n'a pas

fait la CAA. Le rapporteur public propose donc de casser l'arrêt de cette CAA sur le fondement de l'erreur de droit.

La principale nouveauté de cet arrêt réside donc dans l'application des commentaires OCDE sans réserve.

Commentaires OCDE postérieurs ou antérieurs ?

En se référant à des commentaires OCDE de 2003 et 2005, l'arrêt du Conseil d'Etat invoque des commentaires OCDE postérieurs à la convention franco-irlandaise de 1968.

Or, selon la jurisprudence *Andritz* (CE sect. 30-12-2003 n° 233894 : RJF 3/04 n° 238), il n'y a pas lieu de se référer aux commentaires de l'OCDE lorsqu'ils sont postérieurs à l'adoption de la convention en cause.

Cela apparaît donc comme un **revirement de jurisprudence** du Conseil d'Etat.

Les conclusions du rapporteur public montrent, dans de longs développements, qu'il s'agirait en réalité d'un **affinement** de cette jurisprudence.

Selon ces conclusions, il convient de distinguer s'il s'agit :

- d'**interpréter une notion** comme, par exemple, celle de l'établissement stable. On pourrait dire que les commentaires OCDE sont considérés comme ayant un caractère interprétatif, c'est-à-dire qu'ils donnent la définition du concept figurant dans le modèle de convention, comme elle aurait dû être interprétée depuis sa conclusion. Lorsque la convention est conforme à ce modèle et que l'article de ce modèle en cause n'a pas évolué depuis la conclusion de la convention, comme cela était le cas dans cette affaire, les termes de la convention peuvent donc être interprétés au vu des commentaires OCDE postérieurs. Bien entendu, lorsque le modèle de convention OCDE évolue, seuls les commentaires postérieurs à cette évolution peuvent être pris en compte,

- en revanche, lorsqu'il s'agit d'**interpréter la volonté des parties à la convention**, il n'est, par définition, pas possible de retenir des commentaires postérieurs à la conclusion de cette convention.

TVA

Il est très rare de disposer de décisions françaises en matière d'établissement stable en TVA.

La **grande différence avec l'impôt sur les sociétés** tient à ce que l'analyse se centre non sur la relation entre la société française et la société étrangère, mais sur la prestation de services rendue aux clients français. Il s'agit en effet de savoir si les prestations rendues par la société irlandaise l'étaient depuis son siège irlandais ou depuis un établissement stable constitué par la société française.

Il faut préciser que deux régimes différents en termes de **territorialité** s'appliquaient selon que l'on parlait des années 2008/2009 ou 2010/2012, le régime antérieur à 2010 privilégiant le lieu du prestataire de services, le régime postérieur privilégiant le lieu du preneur de services pour les prestations de services entre assujettis (B to B). Mais cela n'avait pas réellement d'impact puisque si les prestations de services étaient rendues par l'établissement stable français, les transactions devenaient des prestations internes à la France qui devaient être facturées par l'établissement stable français en TVA française.

En matière de TVA, il convient de rappeler qu'en application de l'article 192 bis de la directive TVA, des articles 53.1 et 53.2 du règlement d'exécution (282/2011) et de la jurisprudence de la CJUE, notamment les décisions *Berkohlz* (4-7-1985 aff.168/84) et *Welmory* (16-10-2014, aff. 605/12 : RJF 1/15 n° 88), pour qu'un établissement stable soit constitué en France, la société française doit disposer des ressources humaines et techniques lui permettant de fournir des prestations de services **de manière autonome**. On parle des moyens techniques et humains utilisés pour les opérations inhérentes aux prestations de services rendues

aux clients français de la société étrangère, et non pour des opérations ancillaires telles que le soutien administratif ou la facturation.

Alors que cette condition d'autonomie n'est pas requise en impôt sur les sociétés pour caractériser un établissement stable, 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.

Le Conseil d'Etat constate que ces deux conditions (moyens suffisants et autonomie) sont remplies puisque les salariés de la société française pouvaient décider de la conclusion d'un contrat avec l'annonceur et qu'ils avaient accès aux centres de données du groupe localisés aux Etats-Unis (création, paramétrage et gestion du compte client), ce qui leur permettait de conclure des contrats avec les clients annonceurs de la société irlandaise, et ce sans intervention spécifique des sociétés étrangères du groupe.

Il est intéressant de constater que les données auxquelles avaient accès les salariés français étaient non seulement localisées en-dehors de France (ce qui va au-delà de l'arrêt *Welmory*) mais aussi possédées et gérées non par l'entreprise irlandaise rendant les prestations de services, mais par une autre société du groupe établie aux Etats-Unis. On voit là aussi qu'à la différence avec ce qui se passe en impôt sur les sociétés, l'analyse ne se concentre pas sur les relations entre la société étrangère et son potentiel établissement stable.

Restait éventuellement une dernière question invoquée par la société irlandaise. La décision *Berkholz* de la CJUE précise en effet qu'il n'y a pas lieu d'examiner un autre rattachement que le siège si « le **rattachement au siège** ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre Etat membre ».

Mais l'arrêt du Conseil d'Etat statue que « Dès lors que les prestations peuvent être rattachées à un tel établissement, il n'y a pas lieu de rechercher si ce rattachement est fiscalement plus rationnel qu'un rattachement au siège de l'activité économique du prestataire. ».

Comme en impôt sur les sociétés, le Conseil d'Etat considère donc que la société irlandaise disposait d'un établissement stable en France.

Une possibilité pour la France de taxer les Gafa ?

Cette décision permet de considérer que des entreprises du secteur numérique peuvent, dans certains cas, disposer d'un établissement stable en France en impôt sur les sociétés et en TVA, et ce dans le cadre du droit fiscal français et international actuel.

Il est aussi intéressant de voir que la présente affaire présente des similitudes avec l'affaire **Google** (CAA Paris 25-4-2019 n° 17PA03067 et n° 17PA03068 : RJF 8-9/19 n° 835) : les deux groupes effectuaient la même activité en France (marketing en ligne), la décision dans les deux affaires a été prise par la CAA de Paris qui dans les deux cas a prononcé la décharge des impositions.

Sur le plan procédural il y a bien entendu deux différences fondamentales. Tout d'abord, la société Google Irlande avait aussi fait l'objet d'une procédure pénale, ce qui n'a pas été le cas de la société Valueclick Irlande. Ensuite une transaction est intervenue entre l'administration 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.

Il est bien sûr difficile de savoir ce que le Conseil d'Etat aurait dit s'il avait été saisi de l'affaire Google.

Mais il faut noter **deux différences fondamentales** entre les deux affaires :

- les salariés de Google France avaient l'interdiction contractuelle de négocier les contrats avec les clients de la société irlandaise, ce qui n'était pas le cas du contrat liant la société française Valueclick à la société irlandaise. Au contraire, la société irlandaise a explicitement reconnu que les salariés de la société française avaient le pouvoir de négocier les contrats avec ses clients,

- dans l'affaire Google, l'administration n'avait pas pu démontrer que la signature des contrats par la société irlandaise était purement formelle, ce qu'elle a fait dans l'affaire Valueclick.

La décision Conversant ne permet donc pas de taxer les Gafa en France, puisque le Conseil d'Etat applique les commentaires OCDE qui ne permettent pas de taxer en France une entreprise étrangère qui n'y dispose pas d'un établissement stable. Et le Conseil d'Etat ne va pas au-delà des commentaires de l'OCDE.

Le **principal intérêt de cette décision** est de constater que le Conseil d'Etat applique les normes juridiques internationales, les commentaires OCDE en impôt sur les sociétés et les arrêts de la CJUE en TVA.

C'est une évolution dont on se félicitera, mais ce n'est pas une révolution.

- Dominique Villemot, avocat associé, VILLEMOT WTS

Nathalie Lay, avocate, VILLEMOT WTS
