RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Tribunal administratif de Paris
1ère Section - 1ère Chambre
12 juillet 2017

N° 1505113/1-1
M. Charles, Rapporteur M. Segretain, Rapporteur public

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 27 mars 2015 et 20 avril 2016, la société Google Ireland Limited, représentée par Me Meier, demande au Tribunal :

1°) de prononcer la décharge de la retenue à la source qui lui a été assignée au titre des années 2009 et 2010, ensemble les majorations y afférentes ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 15 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice regardée administrative.

Elle soutient :

- qu'elle ne peut être regardée comme ayant disposé, au titre des années en litige, d'un établissement stable en France ;

- que les redevances litigieuses n'ayant pas été versées depuis la France, elles ne sauraient faire l'objet d'une retenue à la source ;

- que l'administration est infondée à rattacher une partie des redevances en cause à un établissement stable en France ;

- que seule la personne qui verse les sommes considérées comme étant de source française est susceptible d'être redevable de la retenue à la source ;

- que n'ayant commis aucun abus de droit, elle ne pouvait se voir infliger les pénalités y afférentes.

Par des mémoires en défense et des pièces complémentaires, enregistrés les 20 janvier 2016 et 15 mai 2017, l'administratrice générale des finances publiques chargée de la direction des vérifications nationales et internationales conclut au rejet de la requête. Elle soutient qu'aucun des moyens soulevés n'est fondé.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales,

- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience. Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Charles, rapporteur,

- les conclusions de M. Segretain, rapporteur public,

- les observations de Me Meier, représentant la société Google Ireland Limited,

- et les observations de MM. Brema et Le Romancer, représentant l'administratrice générale des finances publiques chargée de la direction des vérifications nationales et internationales.

1. Considérant qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité et d'une procédure de visite et de saisie diligentées à l'encontre de la SARL Google France, de l'exercice du droit de communication et du droit d'enquête auprès de sociétés en liens commerciaux avec la SARL précitée, et de demandes d'assistance administrative internationale adressées aux autorités compétentes de l'Irlande, des Etats-Unis et des Pays-Bas, l'administration fiscale a estimé que la société de droit irlandais Google Ireland Limited, sise à Dublin, exerçait en France une activité professionnelle de vente de publicité par l'intermédiaire d'un établissement stable ; qu'elle a par ailleurs constaté qu'aux termes d'un contrat tripartite, entré en vigueur le 1er janvier 2004, la société Google Ireland Limited versait des redevances à la société Google Netherlands Holdings, sise aux Pays-Bas, laquelle en reversait l'essentiel à la société Google Ireland Holding, domiciliée aux Bermudes et propriétaire en Europe des droits incorporels de la société américaine Google Inc. ;

Qu'à concurrence de la part des redevances en cause regardées par le service comme rattachables à l'activité de l'établissement stable sus évoqué, la société requérante a été assujettie à la retenue à la source prévue à l'article 182 B du code général des impôts ;

Que la société Google Ireland Limited conteste, pour un montant total, en droits et majorations, de 366 247 233 euros, la retenue à source ainsi mise à sa charge au titre des années 2009 et 2010 ;

Sur les conclusions à fin de décharge :

2. Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 182 B du code général des impôts : « I. Donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente : (...) b. (...) tous produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés (...) » ; qu'en vertu de ces dispositions, les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés, payés à une société non résidente par une entreprise visée à l'article 209-I du code général des impôts ou par une entreprise dont l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions, sont passibles de la retenue à la source ;

3. Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 4 de la convention fiscale franco-irlandaise susvisée : « 1. 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. Si l'entreprise exerce une telle activité, l'impôt peut être perçu dans l'autre Etat sur les bénéfices de l'entreprise, mais uniquement dans la mesure où ces bénéfices sont imputables audit établissement stable (...) » ; que, selon l'article 2 de la même convention

: « (...) 9. (...) c) Une personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé à l'alinéa d ci-après, est considérée comme "établissement stable" dans le premier Etat si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise. d) On ne considère pas qu'une entreprise d'un Etat contractant a un établissement stable dans l'autre Etat contractant du seul fait qu'elle y effectue des opérations commerciales par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. e) Le fait qu'une société résidente d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est résidente de l'autre Etat contractant ou qui y effectue des opérations commerciales (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces deux sociétés un établissement stable de l'autre (...) » ;

4. Considérant que, pour l'application de ces stipulations, une personne résidente de France contrôlée par une société résidente d'Irlande ne peut constituer un établissement stable de cette dernière que si elle ne peut être considérée comme un agent indépendant de la société résidente d'Irlande et si elle exerce habituellement en France des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société ;

Sur la qualité d'agent indépendant :

5. Considérant, d'une part, qu'il résulte de l'instruction qu'un contrat de prestations de services (« Marketing and Services Agreement ») a été conclu le 16 mai 2002 entre la société américaine Google Inc. et la SARL Google France, la première détenant, conjointement avec une autre entité américaine du groupe, l'intégralité du capital de la seconde ; que, le 1er juillet 2004, le contrat précité a été cédé par Google Inc. à la société Google Ireland Limited, elle-même filiale de la société Google Inc. ; qu'une telle situation ne permet pas de regarder la SARL Google France comme juridiquement indépendante de la société Google Ireland Limited, nonobstant l'absence de liens capitalistiques directs entre les deux sociétés ;

6. Considérant, d'autre part, qu'il est constant que les activités de la SARL Google France objet du contrat en cause s'exercent exclusivement pour le compte de la société requérante ; qu'en outre, la SARL Google France, à laquelle la société Google Ireland Limited a, au titre des années d'imposition en litige, remboursé l'intégralité de ses dépenses et versé en sus une marge de 8 %, n'a supporté, à raison même de ce mode de rémunération, aucun risque financier lié à son activité ; qu'ainsi, la SARL Google France ne peut davantage être considérée comme économiquement indépendante de la société Google Ireland Limited ;

7. Considérant, ainsi, qu'eu égard à sa double dépendance juridique et économique, la SARL Google France ne peut, contrairement à ce que soutient la société requérante, être regardée comme « jouissant d'un statut indépendant » au sens du c) de l'alinéa 9 de l'article 2 de la convention précitée ;

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

8. Considérant que le groupe Google, qui exploite un moteur de recherche sur Internet, propose en outre un service payant, « AdWords », permettant à tout annonceur, par

référencement préalable d'un ou plusieurs mots-clés, de commander l'apparition à l'écran, lorsque la requête adressée par un internaute au moteur de recherche contient ce ou ces mots-clés, un lien promotionnel accompagné d'un bref message publicitaire, cette annonce s'affichant, en partie latérale ou supérieure de l'écran, en supplément des résultats générés spontanément par le moteur de recherche ; que ce service payant de référencement est facturé à l'annonceur à raison de chaque clic d'internaute sur le lien promotionnel, son prix prenant également en compte le coût maximal par clic que l'annonceur a, lors de la conclusion de son contrat de référencement avec Google, déclaré être prêt à assumer ; que plusieurs annonceurs pouvant sélectionner les mêmes mots-clés, un système automatisé d'enchères effectue en temps réel la sélection et l'ordre d'affichage des annonces en concurrence, déterminés notamment en fonction du coût maximal par clic sus évoqué, du nombre de clics antérieurs sur les liens concernés ainsi que de la qualité des annonces telle qu'évaluée par Google ; que le service « AdWords » est proposé aux annonceurs selon deux modalités, « OSO » (Online Sales Organization) et « DSO » (Direct Sales Organization), la première destinée aux clients à même de gérer en ligne, de façon autonome, leurs commandes de publicité, la seconde incluant en sus un service de conseil et d'assistance commerciale aux annonceurs ou à leurs agents, assuré en l'espèce par les salariés de la SARL Google France ; que c'est à raison du service rendu selon la modalité « DSO » que l'administration a considéré que lesdits salariés se livraient, au nom de Google Ireland Limited, à la vente de publicité en ligne sus décrite ;

9. Considérant qu'aux termes du contrat de prestations de services évoqué au point 5, la SARL Google France fournit à la société Google Ireland Limited « tous les services, les conseils, les recommandations et l'assistance requis par [cette dernière] société dans le cadre des activités de soutien au marketing et à la vente pour les services [de recherche] Internet fournis [en France] » ; que ces services incluent « les opérations de marketing et la démonstration des services Internet de la Société [Google Ireland Limited] », la SARL Google France « assist[ant] également [cette dernière] dans l'analyse du marché et l'analyse stratégique, y compris l'analyse de clients potentiels auxquels les services Internet peuvent être vendus » ; que l'article 2.1. dudit contrat stipule par ailleurs : « Lors de la fourniture de l'assistance de soutien à la vente, [la SARL Google France] comprend et convient qu['elle] n'a pas le pouvoir d'engager la Société [Google Ireland Limited], d'agir comme mandataire ou représentant autorisé à agir en tant que mandataire pour le compte ou au nom de la Société [Google Ireland Limited], ou de signer tout contrat ou accord au nom de la Société. Plus spécifiquement, [la SARL Google France] ne négociera pas de contrats ou de licences pour le compte de la Société [Google Ireland Limited] ni n'acceptera de commandes pour le compte de [cette dernière] » ;

10. Considérant que l'administration fiscale soutient que, nonobstant les termes des stipulations sus rappelées, lesquels dénient explicitement à la SARL Google France toute qualité pour engager d'une quelconque façon la société Google Ireland Limited, les salariés de la SARL Google France sont, « dans les faits », investis du pouvoir de conclure des contrats au nom de la société requérante ;

11. Considérant, en premier lieu, que le service fait valoir que la SARL Google France assure la commercialisation de produits publicitaires pour le compte de la société Google Ireland Limited ; que l'administration relève ainsi que les salariés de la SARL Google France sont impliqués tout à la fois dans les « discussions » avec les annonceurs, les « prises de commandes » de ces derniers, les « opérations d'après-vente » et la gestion de la facturation et

du recouvrement ; que l'administration se prévaut, d'une part, du contenu de documents internes à la SARL Google France, obtenus lors des opérations de contrôle, lesquels décrivent les missions confiées à certains de ses salariés comme relevant du « recrutement de nouveaux clients » aux fins de « développement du chiffre d'affaires », d'autre part, du témoignage de plusieurs de ces salariés, recueilli sur un réseau social professionnel en ligne, lesquels se déclarent, tantôt assurer « la gestion d'un portefeuille de grands comptes et la création de propositions commerciales », tantôt « gérer un portefeuille stratégique en partenariat avec les principales agences média » ou « s'occuper de négocier les contrats avec les clients ou agences », enfin, d'offres d'embauches, via les sites google.fr et google.com, révélant notamment le recrutement, par la SARL Google France, d'un « juriste d'affaires » basé à Paris et chargé de la « négociation, rédaction (...) de contrats commerciaux en France et en Europe» ; que, plus généralement, le service relève la mention récurrente, dans divers documents intéressant la SARL Google France, des termes « vente », « vendeur », « responsable des ventes » ;

12. Considérant, toutefois, que si les éléments énumérés au point précédent tendent à faire regarder les tâches confiées à certains des salariés de la SARL Google France comme excédant le strict cadre des missions dévolues à cette dernière aux termes du contrat de prestations de services décrit au point 9, aucun de ces éléments ne permet d'établir que les salariés concernés seraient investis du pouvoir d'agir pour le compte et au nom de la société Google Ireland Limited ;

13. Considérant, en deuxième lieu, que tout contrat de publicité souscrit par un client français du service « AdWords » est réputé conclu, ainsi que le stipule le premier alinéa d'un tel contrat, entre ce client et « l'entité Google spécifiée sur la page de garde du (...) Contrat », soit, ainsi qu'il ressort des pièces du dossier, la seule société Google Ireland Limited ; que la circonstance, invoquée par l'administration fiscale, que les noms de salariés de la SARL Google France apparaissent également, en leur qualité de « Sales Rep » ou « Account Manager », en tête desdits contrats, ne saurait remettre en cause la qualité de cocontractant de la seule société irlandaise, dont il n'est pas sérieusement contesté au demeurant qu'elle a fixé les stipulations générales des contrats de publicité dont s'agit ; qu'au delà, si le service soutient que les contrats de publicité en cause sont « négociés » puis « conclus en substance » par les salariés de la SARL Google France, il ne résulte pas de l'instruction, contrairement à ce qu'allègue l'administration, que la mise en ligne effective des annonces publicitaires serait, pour l'un quelconque des contrats intéressant la période en litige, intervenue avant sa validation définitive par la société Google Ireland Limited ; que cette validation, dût-elle ne constituer qu'un contrôle purement formel, matérialisé par un contreseing électronique, des commandes enregistrées par les salariés de la SARL Google France, conditionne en droit l'effectivité du contrat souscrit par l'annonceur, privant ainsi de portée l'allégation de l'administration selon laquelle la société Google Ireland Limited serait nécessairement et systématiquement engagée par le contrat issu des discussions entre annonceurs et salariés de la SARL Google France ; qu'enfin, le service ne saurait pertinemment soutenir que les salariés en cause « fixent avec les clients le prix du service publicitaire (...) vendu », dès lors que le coût de l'annonce publicitaire souscrite dépendant, ainsi qu'il a été exposé au point 8, d'un système automatisé d'enchères et du nombre de clics d'internautes sur le lien promotionnel proposé, c'est en dernier ressort la mise en ligne effective de l'annonce qui détermine le montant de la facturation éventuelle du service au client ;

14. Considérant, en troisième lieu, que le service fait valoir que la SARL Google France a également disposé d'un « pouvoir de conclure des contrats exercé (...) en signant des accords de confidentialité, au nom et pour le compte de Google Ireland Limited » ; que, toutefois, les termes des contrats dont il se prévaut, lesquels se bornent à énoncer que les parties sont amenées à échanger des informations confidentielles « dans le but de faciliter l'évaluation des produits commercialisés par Google (...) et le cas échéant, la conclusion et l'exécution d'une transaction commerciale », ne révèlent aucunement un quelconque pouvoir dévolu à la SARL Google France pour engager une relation commerciale au nom de la société Google Ireland Limited ; que si l'administration entend également se prévaloir de ce que la SARL Google France a conclu, avec plusieurs de ses clients, des transactions visant à mettre un terme à des actions judiciaires intentées à son encontre en matière de responsabilité ou de contrefaçon, la seule mention, dans pareille transaction, que les clients s'y engagent à renoncer à toute action à l'endroit de la SARL Google France « ou de toute autre société du Groupe Google », ne saurait caractériser davantage une quelconque délégation de pouvoir consentie par la société Google Ireland Limited au bénéfice de la SARL Google France ;

15. Considérant, en dernier lieu, que le service entend également se prévaloir de plusieurs décisions du juge civil, afférentes à des instances dans lesquelles la responsabilité de la SARL Google France était recherchée, pour soutenir que l'activité de cette dernière excédait le rendu de seules prestations de services ; qu'en tout état de cause, il ne ressort pas des jugements et arrêts invoqués, dont certains ont au demeurant été ultérieurement censurés en appel ou cassation, que le juge civil se soit livré à un tel constat, a fortiori qu'il ait conclu à la capacité de la SARL Google France d'agir pour le compte et au nom de la société Google Ireland Limited ;

16. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que si la SARL Google France avait le caractère d'agent dépendant au sens du c) de l'alinéa 9 de l'article 2 de la convention fiscale franco-irlandaise susvisée, elle ne peut, en revanche, être regardée comme ayant disposé, au titre des années en litige, du pouvoir d'engager la société Google Ireland Limited dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société ; qu'il suit de là que c'est à tort que le service a estimé que la société Google Ireland Limited exerçait, par l'intermédiaire de l'établissement stable qu'aurait constitué la SARL Google France, une activité en France au sens de l'article 182 B du code général des impôts ; que la société requérante est dès lors fondée, en l'état du droit applicable aux faits de l'espèce, à demander la décharge de la retenue à la source à laquelle elle a été assujettie au titre des années 2009 et 2010, ensemble les majorations y afférentes ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

17. Considérant qu'il n'y a pas lieu, dans les circonstances particulières de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat le versement d'une quelconque somme au titre des frais exposés par la société requérante et non compris dans les dépens ;

DECIDE :

Article 1er : La société Google Ireland Limited est déchargée de la retenue à la source à laquelle elle a été assujettie au titre des années 2009 et 2010, ensemble les majorations y afférentes.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête de la société Google Ireland Limited est rejeté.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à la société Google Ireland Limited et à l'administratrice générale des finances publiques chargée de la direction des vérifications nationales et internationales.