

12 janvier 2021

Le Conseil d'Etat interprète la notion d'agent dépendant à l'aune des commentaires OCDE postérieurs à la conclusion de la convention fiscale concernée

Le Conseil d'Etat vient de rendre sa décision dans l'affaire Valueclick en formation plénière, donnant à cette dernière un caractère particulièrement solennel.

Suite à une procédure de visite domiciliaire, l'Administration avait caractérisé l'existence en France d'un établissement stable (tant en IS qu'en TVA) d'une société irlandaise exerçant une activité de marketing digital en la personne de sa société sœur française.

L'examen en plénière fiscale se justifiait par la question posée :

Faut-il pour interpréter la notion d'agent dépendant de la convention fiscale applicable (en l'espèce, convention franco-irlandaise datant de 1968) **recourir aux commentaires au modèle OCDE publiés en 2003 et 2005** (relatifs à la pratique du « rubber stamp »), et donc **postérieurs à l'adoption des stipulations en cause ?**

Le contexte

La société irlandaise, Valueclick Ltd, détenue à 100 % par une société de droit américain, exerce son activité **dans le secteur du marketing digital**, en particulier, par l'intermédiaire de sociétés sœurs. C'est notamment le cas en France.

Plus précisément, elle proposait à ses clients des services dénommés « Media », « Marketing par affiliation » et « Technologies ». En exécution d'un contrat de prestation de services conclu en 2008 entre les sociétés du groupe, la société française fournissait à la société irlandaise les services suivants :

- *assistance marketing* consistant à agir comme le représentant marketing de la société irlandaise, ce qui incluait notamment l'identification, la prospection et le signalement des clients potentiels à cette dernière,
- *services continus de management et services d'assistance back-office*,
- *assistance administrative*, incluant la comptabilité, la gestion des ressources humaines, les technologies de l'information et la trésorerie.

En contrepartie des prestations rendues, elle était remboursée de ses frais et percevait une rémunération égale à 8 % de leur montant.

Suite à une visite domiciliaire (LPF, art. L16B), l'administration fiscale a procédé à une vérification de comptabilité, au terme de laquelle elle a estimé que la société irlandaise n'était qu'une entité de facturation et de signature des contrats, dont l'activité de marketing était réalisée en France avec les moyens de la société française. Elle en a conclu que la société irlandaise exerçait en France son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable constitué par sa société sœur française. Deux fondements étaient cumulativement invoqués : celui de l'installation fixe d'affaires et celui de l'agent dépendant (CGI, art. 209 et convention fiscale franco-irlandaise, art. 2).

La CAA de Paris a rejeté la thèse de l'Administration, dès lors que la société Valueclick Ltd ne disposait en France :

- ni d'une **installation fixe d'affaires** : *la société française ne réalisait pas d'autres prestations que celles prévues par le contrat de services intra-groupe,*
- ni d'un **agent dépendant** : *tout en relevant le caractère purement formel de la validation des contrats, la Cour a écarté la qualification d'agent dépendant en jugeant que les conditions générales des contrats et les grilles tarifaires, ainsi que les modifications souhaitées par les clients, devaient être validées par la société irlandaise avant toute acceptation et seule la validation du lancement des programmes publicitaires par la société irlandaise permettait la formation juridique du contrat. La validation formelle du contrat était nécessaire (et suffisante) pour engager la société irlandaise.*

Le débat en cassation : l'absence de capacité d'engager de l'agent dépendant

La société irlandaise fixait le modèle des contrats conclus avec les annonceurs ainsi que les conditions tarifaires générales. Puis, le choix de conclure un contrat avec un annonceur et toutes les tâches nécessaires à sa conclusion relevaient des seuls salariés de la société française. Aussi, la signature des contrats avec les annonceurs par les dirigeants de la société irlandaise présentait un caractère automatique et s'apparentait à une simple validation des contrats négociés et élaborés par les salariés de la société française. Cette répartition des tâches entre la société française et la société irlandaise dans la négociation et la formalisation du contrat, la société irlandaise se bornant à une validation automatique, va conduire le Conseil d'Etat à considérer que la société française exerçait des pouvoirs lui permettant d'engager la société irlandaise dans une relation commerciale.

Le Conseil d'Etat rappelle que pour disposer d'un établissement stable en France au sens des dispositions de la convention fiscale franco-irlandaise (conforme au modèle OCDE), une société non résidente doit alternativement :

- disposer d'une **installation fixe d'affaires** en France par laquelle elle exerce tout ou partie de son activité, ou
- 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.

Puis, **explicitant la définition de l'agent dépendant** et plus précisément, le critère du « pouvoir lui permettant de conclure des contrats au nom de la société étrangère », il juge, de façon totalement inédite, que « *doit être regardée comme exerçant de tels pouvoirs, **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*** ».

Cette analyse de la stipulation conventionnelle en cause » (art. 2.9 c de la convention franco-irlandaise conclue en 1968) **est fondée expressément** sur les paragraphes 32.1 et 33 des **commentaires de l'article 5** de la convention modèle OCDE publiés respectivement le 28 janvier 2003 et le 15 juillet 2005, c'est-à-dire **postérieurement à la date de conclusion de la convention applicable**. Ces commentaires citent comme exemples de l'habilitation à conclure des contrats, respectivement, le cas d'une entreprise étrangère ne faisant **qu'approuver les transactions de façon routinière**, et celui d'une **personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise étrangère** et ce même si le contrat est signé par une autre personne.

Il en résulte pour le Conseil d'Etat que la société sœur française constituait un établissement stable de la société irlandaise dès lors que, même si elle ne concluait pas formellement de contrats en son nom, elle décidait des transactions, par la suite simplement entérinées par la société irlandaise.

Une portée limitée au cas d'espèce visé, celui du « rubber stamp » ?

La portée de l'arrêt nous semble pouvoir être limitée à la pratique du « *rubber stamp* ». Son point 5 vise le cas de la validation automatique du contrat et prend soin de relever que la société irlandaise se bornait à valider le contrat dont toutes les étapes antérieures menant à sa conclusion étaient réalisées par les salariés de la société française. Cette automaticité, ce caractère routinier, ne devrait pas pouvoir entraîner d'effet de contagion. D'ailleurs, l'arrêt relève que la société française décide des transactions en en négociant tous les éléments, et que la société irlandaise qui se borne à les entériner se trouve alors engagée. C'est bien cette asymétrie extrême qui devrait être seule visée.

Une telle analyse du « pouvoir d'engager » est permise au terme d'une interprétation de la convention fiscale franco-irlandaise fondée sur les [commentaires de l'OCDE de 2003 et 2005](#). Bien que [postérieurs](#) à la conclusion de la convention en cause, ils sont [retenus](#) « [à raison de leur valeur persuasive](#) » (ainsi que le signale le fichage au recueil Lebon de la décision) et non pas pour refléter la commune intention des parties (qui selon la jurisprudence *Andritz* résulte seulement des commentaires contemporains).

Cette méthode d'interprétation qui consiste à prendre en considération tous les éléments de nature à éclairer le juge est citée par la doctrine des auteurs depuis de longues années.

On ajoutera trois autres éléments de réflexion. Tout d'abord, les commentaires dont il s'agit existaient lors des années d'imposition en litige. En outre, ces commentaires portent sur un article de la convention modèle dont la rédaction était restée inchangée lors de leur publication. Enfin, et surtout, ils reflètent une forme de lecture anti-abus de la stipulation (lecture qui pourrait être présumée avoir été voulue par les Etats signataires).

[Le recours aux commentaires postérieurs n'est pas inédit](#) dans la jurisprudence du Conseil d'Etat mais pour la première fois, il y est totalement assumé ! Dans un arrêt du 16 juill. 2020 (*CE, n° 436570*) relatif à la notion du lieu du séjour habituel de la convention franco-brésilienne (conforme à la convention modèle OCDE), le Conseil d'Etat a repris, dans les motifs de sa décision, le texte des commentaires OCDE postérieurs portant sur les modalités du décompte des jours qu'il convient de faire pour l'apprécier. Le rapporteur public, Karin Ciavaldini, avait invité le Conseil d'Etat à s'y référer « [à titre d'éclairage](#) ».

On ne peut que rapprocher l'affaire Valueclick de l'affaire Google France, avec laquelle elle présente nombre de similitudes. Elles concernent toutes deux le secteur d'activité du marketing digital et ont été jugées par la CAA de Paris qui leur a appliqué le même raisonnement. Celle-ci avait conclu dans l'affaire Google France (GF) que cette société ne constituait pas un établissement stable de Google Ireland en France (GIF), dès lors qu'elle ne disposait pas du pouvoir de s'engager juridiquement. Selon la CAA, aucune pièce du dossier ne permettait d'affirmer que GF, outre ses travaux de prospection commerciale et d'assistance aux clients français, dont la réalité n'était pas remise en cause, aurait également été chargée de conclure les contrats au nom de GIL.

[Le fait que la société GIL apposait sa signature sur les contrats à l'aide d'un procédé électronique, n'impliquait pas pour autant une validation automatique de ceux-ci, d'autant qu'elle apportait la preuve de ce qu'elle révisait systématiquement les contrats et avait déjà refusé d'en signer certains](#) (voir notre news intranet, « [Affaire Google : la CAA de Paris confirme l'absence d'établissement stable](#) »).

Le Conseil d'Etat n'aura pas à statuer sur cette affaire, une transaction ayant mis fin au litige. On observera que le cas de Valueclick est peut-être plus extrême que celui de Google. A la différence de ceux de Valueclick, il n'a pas été indiqué que les salariés de GF avaient pour rôle de négocier les contrats ni que la validation par GIF aurait présenté un caractère purement formel.

Enfin, la cassation est prononcée pour erreur de droit et l'affaire est renvoyée pour jugement au fond à la CAA, qui va devoir appliquer les faits à la grille d'analyse tracée par le Conseil d'Etat.

La question du quantum du bénéfice à attribuer à l'établissement stable français devra à cette occasion être tranchée afin de déterminer si la société française a été correctement rémunérée pour les fonctions exercées. On suivra avec attention les suites de ce contentieux. Depuis l'arrêt *Andritz*, les contribuables s'abstenaient de recourir aux Commentaires OCDE postérieurs à la signature des traités puisque le juge leur déniait tout pouvoir d'interprétation de ces mêmes traités. Ces Commentaires auraient pourtant été bien utiles dans nombre de contentieux en matière de prix de transfert. On peut d'ailleurs penser que ceux-ci seront largement utilisés pour défendre l'attribution de profits à l'établissement stable devant la CAA de renvoi (pour mémoire l'Administration attribue une marge nette de 20% à l'établissement stable de Valueclick en France, qui n'assurait qu'une fonction de distribution...).

Et côté TVA ?

L'arrêt apporte un nouvel éclairage sur la notion d'établissement stable dans le cadre particulier des activités des entreprises du numérique.

La question posée au Conseil d'Etat était d'apprécier si un établissement stable pouvait être reconnu en l'absence même de moyens techniques sur le territoire français. Pour rappel, la CAA de Paris avait considéré pour sa part que faute de serveurs sur le territoire français, il ne pouvait pas y avoir d'établissement stable en TVA. En effet, la réunion cumulative des moyens humains et techniques n'était pas présente.

Sur ce point, il est intéressant de noter que pour le Rapporteur public, dans le domaine de l'économie du numérique, la localisation physique des moyens techniques ne peut être le critère le plus pertinent pour la reconnaissance de l'établissement stable. Au cas d'espèce, les salariés français avaient accès de manière autonome aux fonctionnalités techniques nécessaires pour rendre la prestation de commercialisation en lieu et place du siège irlandais. Le juge adopte ainsi une position pragmatique sur la condition des moyens techniques qui peut sembler contraire aux principes posés par la CJUE (*CJUE 16 oct. 2015, aff. C-65/12, Welmory sp z.o.o.*).

Ajoutons que les faits de l'espèce ont dû aussi jouer en défaveur du contribuable. En effet, le siège disposait de moyens humains très inférieurs à ceux de la société française et aucun moyen technique ne se situait sur le territoire irlandais.

Cependant de nombreuses questions restent ouvertes :

- Un tel redressement n'est-il pas de nature à créer une double imposition contraire au principe de neutralité ?
- La notion de localisation des moyens techniques doit-il être mieux précisé pour sécuriser les acteurs du secteur numérique lors de leur déploiement à l'international ?

[Conseil d'Etat, 11 décembre 2020, n° 420174, Société Conversant International Ltd](#)

Contacts

Marie-Pierre Hôo
Associée
Doctrines Tax
mhoo@kpmgavocats.fr

Laurence Mazevet
Associée
International Tax
lmazevet@kpmgavocats.fr

Laurent Chetcuti
Associé
TVA
lchetcuti@kpmgavocats.fr

Les informations contenues dans ce document sont d'ordre général et ne sont pas destinées à traiter les particularités d'une personne ou d'une entité. Bien que nous fassions tout notre possible pour fournir des informations exactes et appropriées, nous ne pouvons garantir que ces informations seront toujours exactes à une date ultérieure. De fait elles ne peuvent ni ne doivent servir de support à des décisions sans validation par les professionnels ad hoc. KPMG Avocats est une société d'avocats de droit français, membre de l'organisation mondiale KPMG constituée de cabinets indépendants affiliés à KPMG International Limited, une société de droit anglais (« privatecompanylimitedby guarantee »). KPMG International et ses entités liées ne proposent pas de services aux clients. Aucun cabinet membre n'a le droit d'engager KPMG International ou les autres cabinets membres vis-à-vis des tiers. KPMG International n'a le droit d'engager aucun cabinet membre.