

TERRITORIALITÉ RÉSIDENCE ÉTABLISSEMENT STABLE

Chronique d'actualité



Raphaël COIN

Avocat au barreau
de Paris, cabinet Affidavit
Docteur en droit



Bruno GOUTHIERE

Avocat associé,
CMS Francis Lefebvre
Avocats



Franck LE MENTEC

Avocat associé,
Cohen & Gresser LLP

Territorialité des impôts

> **Impôt sur les sociétés - Sociétés passibles de l'IS à raison de leur forme sociale (CGI, art. 206, 1) - LLC américaine** - Le TA de Montreuil, appliquant la démarche prescrite par la jurisprudence *Artémis* à une LLC de droit américain, juge que celle-ci entre dans le champ de l'impôt sur les sociétés français à raison de sa forme sociale (CGI, art. 206, 1). Ayant relevé que la responsabilité des associés était limitée aux pertes et que la cession des parts était encadrée, il considère que la LLC en cause était assimilable à une SARL de droit français (V. § 1).

Domicile et résidence

> **Personnes physiques - Fausse domiciliation fiscale à l'étranger** - Une réponse ministérielle précise les conditions d'extension à 10 ans du délai de reprise de l'administration fiscale française pour la remise en cause de fausses domiciliations fiscales à l'étranger de contribuables, tel qu'instaurée par l'article 61 de la loi de finances pour 2025 (V. § 8).

> **Obtention tardive d'une attestation de résidence fiscale - Responsabilité de l'État** - Le Conseil d'État juge recevable l'action tendant à la réparation, par l'État, du préjudice

né du paiement, en raison d'une faute commise par l'administration fiscale française, d'une imposition étrangère induite. En l'espèce, la faute résultait d'un délai excessif de délivrance d'une attestation de résidence fiscale, ce qui a empêché les contribuables de demander le remboursement de la différence entre l'impôt anticipé, prélevé sur les dividendes au taux de 35 % en application de la législation suisse, et l'impôt établi au taux de 15 % prévu par la convention fiscale franco-suisse (V. § 10).

> **Personnes morales - Résidence fiscale d'un fonds de pension irlandais exonéré** - Le TA de Montreuil, contrairement à un jugement précédent, reconnaît un fonds de pension de droit irlandais exonéré d'impôt comme un résident d'Irlande au sens de l'article 2 de la convention franco-irlandaise de 1968. Selon lui, il résulte de l'instruction, et notamment des certificats de résidence délivrés par l'administration fiscale irlandaise, que le fonds de pension a été approuvé en tant que régime de prestations de

...

retraite en application d'une loi irlandaise de 1997 et est considéré comme un « régime approuvé exonéré » en application de cette loi au motif qu'il remplit les conditions pour bénéficier d'une exonération d'impôt. Le tribunal considère qu'il est fondé à se prévaloir de sa qualité de résident d'Irlande pour l'application du § 1 de l'article 9 de cette convention et à demander le bénéfice du taux de retenue à la source sur les dividendes de 15 % (V. § 15).

Établissement stable

> **Agent dépendant - Courtier en assurance filiale d'un groupe bancaire - Pouvoir d'engager** - La CAA de Paris refuse de reconnaître l'existence d'un établissement stable agent dépendant dans le cas d'une société d'assurance vie dont le siège social est à Paris qui, pour commercialiser ses contrats, utilise comme courtier une société sœur néo-calédonienne exerçant par ailleurs, et à titre prépondérant, une

activité bancaire. Après une analyse de la situation contractuelle et factuelle, la cour estime que la société néo-calédonienne ne pouvait être qualifiée d'agent dépendant de la société d'assurance vie ayant le pouvoir de conclure des contrats au nom de cette dernière et utilisant effectivement, de façon non occasionnelle, le pouvoir qui lui est ainsi dévolu (V. § 22).

> **Société irlandaise exerçant dans le secteur numérique (affaire *Conversant*) - Existence d'un établissement stable - Caractérisation d'une activité occulte** - Le Conseil d'État, se prononçant en seconde cassation dans l'affaire *Conversant*, confirme l'existence en France d'un établissement stable en France de la société irlandaise exerçant une activité de marketing digital en utilisant les services d'une société française du même groupe, et valide, contrairement à l'arrêt attaqué, la qualification d'activité occulte ainsi que l'application de la majoration de 80 % (V. § 28).

Territorialité des impôts

1. Impôt sur les sociétés - Territorialité - Sociétés passibles de l'IS à raison de leur forme sociale (CGI, art. 206, 1) - Imposition en France d'une LLC américaine - Le TA de Montreuil, appliquant la démarche prescrite par la jurisprudence *Artémis* à une LLC de droit américain, juge que celle-ci entre dans le champ de l'impôt sur les sociétés français à raison de sa forme sociale (CGI, art. 206, 1). Ayant relevé que la responsabilité des associés était limitée aux pertes et que la cession des parts était encadrée, il considère que la LLC en cause était assimilable à une SARL de droit français.

TA Montreuil, 10^e ch., 27 mars 2025, n° 2213830, Sté Emerald Shores LLC, concl. Y. Khat, C (V. annexe 1)

2. La société Emerald Shores, *limited liability company* (LLC) établie dans le Nevada qui avait mis une villa à Saint-Jean-Cap-Ferrat à la disposition gratuite de son associé quasi-exclusif, de nationalité russe, continue d'alimenter le contentieux en soutenant qu'elle doit être regardée comme une société de personnes et non comme une société de capitaux et qu'elle ne peut donc pas se voir reprocher un acte anormal de gestion au titre de cette mise à disposition gratuite.

La question, qui se posait cette fois au TA de Montreuil pour les années 2007 et 2008, avait déjà été traitée au contentieux

pour les années 2004 et 2005, et elle avait donné lieu à de nombreuses décisions juridictionnelles, le juge du fond ayant, jusqu'ici, passablement erré.

3. Pour les années précédentes, en effet, le Conseil d'État avait déjà jugé que la CAA de Marseille avait commis une erreur de droit en estimant que l'impôt sur les sociétés n'était pas applicable au motif que la société était fiscalement transparente aux États-Unis¹. La cour s'était, à tort, fondée sur le régime fiscal applicable aux États-Unis aux *limited liability companies* et s'était abstenue de tirer les conséquences de ses propres constatations sur le régime juridique de ces sociétés², pour juger que la société ne pouvait pas être regardée comme commerciale du fait de sa forme sociale et en déduire qu'elle ne pouvait pas être soumise à l'impôt sur les sociétés en France.

Sur renvoi, la cour a persisté à considérer que la seule circonstance que la responsabilité de leurs associés soit limitée à leurs apports ne suffit pas à assimiler les LLC à des sociétés passibles de l'IS, mais cette interprétation était restée sans conséquence ; en effet, la cour avait jugé que l'IS était tout de même exigible au motif qu'il résulte de l'article 206, 1 du CGI que la gestion d'un patrimoine immobilier peut constituer une opération à caractère lucratif, même si elle n'a pas de

1 CE, 9^e ch., 27 juin 2016, n° 386842, Min. c/ Sté Emerald Shores LLC : RJF 11/16, n° 943.

2 Dans ses conclusions devant le TA de Montreuil (reproduites en annexe), le rapporteur public indique que l'erreur de droit tenait au fait que la cour s'était abstenue de tirer les conséquences de ses constatations sur le régime fiscal applicable aux États-Unis aux LLC, mais il s'agissait, non pas de son régime fiscal, mais de son régime juridique.

caractère commercial et que le fait d'attribuer la jouissance d'un immeuble à un associé dans le seul intérêt privé de celui-ci doit être regardé comme la réalisation d'une opération à caractère lucratif³. Le ministre ne s'était pas pourvu en cassation⁴, étant donné qu'il avait obtenu satisfaction, même si le fondement de la solution était erroné, dès lors que la limitation de la responsabilité des associés suffit à fonder l'assimilation d'une société étrangère à une société de capitaux passible de l'IS⁵.

4. Saisi, cette fois, pour les années 2007 et 2008, le TA de Montreuil en a tiré les conséquences en jugeant que la LLC était assimilable à une SARL passible de l'IS et, par voie de conséquence, de la retenue à la source de l'article 115 quinquièmes du CGI, en s'appuyant sur les constatations suivantes⁶.

5. Sur le plan des principes, le jugement commence par rappeler le cadre juridique désormais bien établi par la jurisprudence du Conseil d'État qui veut que le juge de l'impôt, saisi d'un litige portant sur le traitement fiscal d'une opération impliquant une société de droit étranger, identifie d'abord, au regard de l'ensemble des caractéristiques de cette société et du droit qui en régit la constitution et le fonctionnement, le type de société de droit français auquel la société de droit étranger est assimilable ; compte tenu de ces constatations, il lui revient ensuite de déterminer le régime applicable à l'opération litigieuse au regard de la loi fiscale française⁷. Seules les caractéristiques juridiques de la société étrangère doivent être prises en compte aux fins de l'assimilation, à l'exclusion du régime fiscal qui lui est applicable à l'étranger.

6. Analysant ensuite les caractéristiques de la LLC, le tribunal administratif relève que la société a été constituée en 1997 aux États-Unis dans l'État du Nevada sous le statut de LLC en vertu du chapitre 86 du code du Nevada et que la responsabilité de ses associés est limitée en application des articles NRS 86.361 et suivants de ce code, sans que les statuts ou le pacte d'associés en disposent autrement. Cette constatation aurait suffi à écarter l'assimilation aux sociétés de personnes, mais le tribunal administratif poursuit néanmoins l'analyse sur les conditions de transfert des parts de la société.

Il relève ainsi que la cession des parts d'une LLC est juridiquement encadrée ; si l'article NRS 86.351 du code du Nevada

renvoie aux statuts ou au pacte d'associés la possibilité d'interdire ou de réglementer le transfert des parts d'un associé, le cessionnaire de la part d'un associé, sauf disposition contraire des statuts ou du pacte d'associés, n'a pas le droit de participer à la gestion des activités et des affaires de la société ni de devenir associé, à moins que la majorité des autres associés n'approuve la cession. En l'espèce, le pacte d'associés de la société requérante disposait au (a) de son article 6.1 qu'aucun associé ne peut céder ses parts dans la société à une personne physique ou morale, y compris à un autre associé, sans obtenir au préalable le consentement écrit de tous les associés.

7. Le tribunal administratif en conclut que la requérante doit être assimilée en droit français à une SARL. En l'absence d'option en faveur de l'assujettissement en France à l'impôt sur le revenu en application du 3° de l'article 8 du CGI, la LLC était donc passible de l'IS à raison de sa forme sociale en application du 1 de l'article 206 du CGI et, par voie de conséquence, de la retenue à la source au titre des années 2007 et 2008. Incidemment, on remarquera, enfin, que le fait que la requérante soit assimilée à une SARL et non à une SAS (ou une SA) est sans conséquence, étant donné que cette société avait plus d'un associé. La distinction n'est, en effet, pertinente qu'en présence d'une société étrangère qui a un associé unique puisqu'une telle société échappe à l'impôt sur les sociétés si elle est assimilable à une SARL et non à une SAS⁸. Au cas particulier, la société ayant deux associés, même si l'un était ultra-majoritaire, l'IS était exigible en tout état de cause. La cause est donc entendue, mais seul l'avenir dira si la société voudra malgré tout continuer d'alimenter la chronique contentieuse.

B. GOUTHIÈRE ■

Domicile et résidence

Personnes physiques

8. **Domicile fiscal - Fausse domiciliation fiscale à l'étranger** - Une réponse ministérielle précise les conditions d'extension à 10 ans du délai de reprise de l'administration fiscale française pour la remise en cause de fausses domiciliations fiscales à l'étranger de contribuables, tel qu'instaurée par l'article 61 de la loi de finances pour 2025.

RM Ruelle, n° 03693 : JO Sénat 5 juin 2025, p. 3034 (V. annexe 2)

8 Les SARL qui n'ont qu'un seul associé personne physique sont traitées comme des sociétés de personnes, et ne sont assujetties à l'IS qu'en cas d'option, à la différence des SA ou des SAS. Le juge peut donc, par exemple, être amené à accorder la décharge si l'administration a, à tort, assujéti à l'impôt sur les sociétés une société étrangère qui doit être assimilée à une SARL et dont l'associé unique est une personne physique.

3 CAA Marseille, 2 févr. 2017, n° 16MA02619, Min. c/ Sté Emerald Shores LLC : RJF 5/17, n° 419. La position de la Cour est discutable au regard de la jurisprudence ultérieure du Conseil d'État (CE, 13 nov. 2023, n° 465852, Sté Carmejane LLC, concl. K. Ciavaldini : Lebon T. ; FI 1-2024, n° 8, § 12, comm. J. Saïac et J. Dépinay ; RJF 2/24, n° 117).

4 La société non plus : l'arrêt est donc définitif.

5 Par ex. CE, 2 avr. 2021, n° 427880, Min. c/ Sté World Investment Corporation, concl. C. Guibé : Lebon T. ; FI 2-2021, n° 8, § 8, comm. J. Saïac et A. Lopes ; RJF 6/21 n° 597, considérant qu'une *corporation* du Delaware est une société de capitaux, en raison de la limitation de la responsabilité de ses associés.

6 Ce jugement concerne la retenue à la source ; l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés avait été confirmé par CAA Marseille, 6 avr. 2021, n° 20MA00725, 20MA00727, Min. c/ Sté Emerald Shores LLC, arrêt définitif jugeant que le fait d'attribuer la jouissance d'un immeuble à un associé dans le seul intérêt privé de celui-ci doit être regardé comme la réalisation d'une opération à caractère lucratif au sens de l'article 206, 1 du CGI.

7 CE, plén. fisc., 24 nov. 2014, n° 363556, Sté Artémis SA : Rec. Lebon ; RJF 2/15, n° 102.

9. L'article 61 de la loi de finances pour 2025 a allongé le délai de reprise dont dispose l'administration fiscale en matière d'IR, d'IFI et de DMTG, lorsque le redressement implique de remettre en cause la fausse domiciliation fiscale du contribuable à l'étranger⁹. Le Ministre de l'économie et des finances, interrogé sur le champ d'application de ce nouveau dispositif, explique que les situations concernées sont celles dans lesquelles existe « *une manifestation claire, quelle qu'en soit la forme de l'intention du contribuable, afin de se soustraire en France à tout ou partie de ses obligations fiscales, de se prévaloir d'une domiciliation fiscale à l'étranger et dont l'administration établit qu'elle est contraire à la réalité au regard des règles de droit, internes ou conventionnelles, applicables* ».

On se contentera donc pour l'instant de ces quelques précisions qui n'en sont pas vraiment. On peut déjà anticiper, sans prendre trop de risques, que la notion de « *manifestation claire, quelle qu'en soit la forme, de l'intention du contribuable* » sera appréciée de manière extensive par les services vérificateurs.

F. LE MENTEC ■

10. Résidence fiscale - Obtention tardive d'une attestation de résidence - Responsabilité de l'État -

Le Conseil d'État juge recevable l'action tendant à la réparation, par l'État, du préjudice né du paiement, en raison d'une faute commise par l'administration fiscale française, d'une imposition étrangère indue. En l'espèce, la faute résultait d'un délai excessif de délivrance d'une attestation de résidence fiscale, ce qui a empêché les contribuables de demander le remboursement de la différence entre l'impôt anticipé, prélevé sur les dividendes au taux de 35 % en application de la législation suisse, et l'impôt établi au taux de 15 % prévu par la convention fiscale franco-suisse.

CE, 9^e et 10^e ch., 2 juin 2025, n° 491270, Zwahlen, concl. B. Lignereux : Lebon T. (V. annexe 3)

11. Dans cette affaire, un contribuable avait réclamé à l'administration fiscale une attestation de résidence en France, afin de bénéficier du taux réduit de retenue à la source sur les dividendes, prévu par la convention fiscale franco-suisse. Les dividendes avaient été perçus entre 2009 et 2011, déclarés certes avec du retard en 2012 en France, et soumis au taux interne suisse de 35 %. Demandé en octobre 2012, le formulaire requis n'est parvenu au contribuable qu'en novembre 2015. Le délai de remboursement en Suisse s'éteignant dans un délai de 3 ans, sa demande fut rejetée. Le contribuable a alors demandé réparation à l'État français pour les 20 % de retenue à la source indûment payée.

9 L. n° 2025-127, 14 févr. 2025 de finances pour 2025, art. 61 : JO 15 févr. 2025 ; FI 2-2025, n° 3, § 15, comm. F. Le Mentec ; IP 2-2025, n° 7, § 16, comm. A. Laumonier.

12. En la matière, une faute commise par l'administration lors de l'exécution d'opérations se rattachant à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt est de nature à engager la responsabilité de l'État. Selon le mécanisme de droit commun, la faute du plaignant peut atténuer, voire faire disparaître, cette responsabilité¹⁰.

13. En l'espèce, l'émission du formulaire fiscal n'était pas liée à l'établissement ou au recouvrement d'impositions françaises, mais suisses. Néanmoins, les juges transposent le raisonnement retenu pour les impositions françaises aux impositions étrangères, dès lors qu'une faute des services fiscaux est caractérisée.

L'administration a ici manifestement tardé à délivrer l'attestation, qui plus est sur le fondement d'un motif erroné, selon lequel ces dividendes auraient dû être imposés en France. Une telle imposition effective n'est pas un critère valable d'émission d'un formulaire de résidence fiscale. Les juges reprochent ainsi à l'administration de ne pas avoir traité la demande du contribuable dans un délai raisonnable. Le rapporteur public évoque à cet égard, dans ses conclusions (reproduites en annexe) un délai qui ne devrait pas excéder un an, voire quelques mois vu la nature des vérifications nécessaires¹¹.

Le fait que le contribuable ait de son côté tardé à relancer l'administration n'atténue pas la responsabilité de cette dernière, de même que le délai que ce dernier a pu mettre pour transmettre l'attestation aux autorités suisses car, de toutes les façons, le jour même de la réception du formulaire, il était déjà forclos côté suisse.

14. L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel afin qu'elle se prononce sur la quantification de l'indemnisation. Incidemment, on notera que la directive « FASTER »¹² (art. 4) prévoit l'obligation, pour les États membres, à compter de 2030, de délivrer des certificats de résidence fiscale numériques en principe dans un délai de 14 jours seulement suivant la demande, selon une procédure automatisée (avec la faculté d'allonger ce délai le cas échéant, si les circonstances le justifient).

F. LE MENTEC ■

10 CE, sect., 21 mars 2011, n° 306225 : Rec. Lebon, p. 101 ; Dr. fisc. 2011, act. 109 ; Dr. adm. 2011, comm. 52, note F. Melleray ; JCPA 2011, 2185, note L. Erstein ; RJEP 2011, comm. 30, note M. Collet ; Procédures 2011, comm. 248, note O. Négrin.

11 V., pour un retard dans la délivrance d'un certificat d'urbanisme, CE, 6 juin 2012, n° 329123, Vidal : Lebon T. ; pour une autorisations de défrichement, CE, 4 juill. 2001, n° 219658, Min. c/ Sté d'aménagement du Bois de Bouis : Rec. Lebon ; pour la communication par les hôpitaux de documents aux ayants-droits du défunt, CE, 13 févr. 2024, n° 460187, Sevin Allouet : Lebon T.

12 Dir. (UE), n° 2025/50, 10 déc. 2024 : JOUE 10 janv. 2025 ; FI 1-2025, n° 5, § 34.

Personnes morales

15. Résidence fiscale - Convention France-Irlande (1968) - Condition d'assujettissement à l'impôt - Fonds de pension irlandais exonéré - Le TA de Montreuil, contrairement à un jugement précédent, reconnaît un fonds de pension de droit irlandais exonéré d'impôt comme un résident d'Irlande au sens de l'article 2 de la convention franco-irlandaise de 1968. Selon lui, il résulte de l'instruction, et notamment des certificats de résidence délivrés par l'administration fiscale irlandaise, que le fonds de pension a été approuvé en tant que régime de prestations de retraite en application d'une loi irlandaise de 1997 et est considéré comme un « régime approuvé exonéré » en application de cette loi au motif qu'il remplit les conditions pour bénéficier d'une exonération d'impôt. Le tribunal considère qu'il est fondé à se prévaloir de sa qualité de résident d'Irlande pour l'application du § 1 de l'article 9 de cette convention et à demander le bénéfice du taux de retenue à la source sur les dividendes de 15 %.

TA Montreuil, 10^e ch., 5 déc. 2024, n° 2302208, CIE Superannuation Scheme 1951 (Amendment) 2000, concl. Y. Khat, C (V. annexe 4)

16. On pensait réglée par la négative la question de l'application de la convention fiscale irlandaise du 21 mars 1968 aux fonds de pension irlandais, mais on s'aperçoit, à la lecture de ce jugement, qu'il n'en est rien. Il s'agissait d'un fonds de pension irlandais qui s'était vu rejeter ses demandes d'application du taux réduit conventionnel de 15 % sur les dividendes que lui avaient versés des sociétés françaises en 2017, 2018, 2020 et 2021¹³ et qui avait porté l'affaire au contentieux. Sa demande pouvait paraître vaine étant donné qu'une requête similaire avait, en janvier 2024, été rejetée par le même tribunal administratif, qui avait jugé, à propos d'un autre fonds de pension irlandais placé dans la même situation, que la convention fiscale franco-irlandaise du 21 mars 1968 ne lui était pas applicable car il était exonéré d'impôt en Irlande et qu'il ne devait donc pas être considéré comme un résident d'Irlande au sens de la convention¹⁴. Pourtant, la solution a, cette fois, été favorable.

17. En préalable, le tribunal administratif procède à un rappel utile des règles de détermination du **point de départ du délai de recours contentieux**. Le délai de recours ne

court qu'à compter du jour où la notification de la décision de l'administration statuant sur la réclamation du contribuable a été faite au contribuable lui-même, à son domicile réel, alors même que cette réclamation aurait été présentée par l'intermédiaire d'un mandataire et même si le contribuable, résidant à l'étranger, a élu domicile auprès d'un mandataire établi en France. En l'espèce, l'administration n'était donc pas fondée à soutenir qu'une requête introduite le 11 avril 2024 était tardive au motif qu'elle contestait une décision de rejet de réclamation datée du 30 novembre 2023, notifiée le 4 décembre 2023, en se bornant à produire la preuve de la notification au mandataire de la requérante sans établir que la décision de rejet avait été notifiée au domicile réel du fonds.

18. Sur le fond, le débat contentieux était circonscrit à la question de savoir si le fonds irlandais pouvait revendiquer le bénéfice de l'article 9 de la convention aux termes duquel le taux de la retenue à la source française ne peut excéder 15 % lorsque les dividendes bénéficient à un résident d'Irlande ; pour savoir si le taux conventionnel était applicable, il fallait décider si le fonds était bien un « résident d'Irlande » et il fallait donc se tourner vers l'article 2 de la convention qui pose, en substance, les principes suivants :

- § 4 : le terme « personne » comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes ;

- § 5 : le terme « société » désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition ;

- § 7 : l'expression « résident d'Irlande » désigne « toute personne qui est résidente d'Irlande pour l'application de l'impôt irlandais et qui n'est pas résidente de France pour l'application de l'impôt français » ;

- § 8 : « une société est considérée comme résidente d'Irlande lorsqu'elle est dirigée et contrôlée en Irlande ».

L'administration soutenait que le fonds n'était pas éligible au taux réduit conventionnel, car il résulte de l'article 1^{er} de la convention, relatif aux impôts entrant dans le champ de la convention, et des § 4 et 5 de son article 2, qui définissent les notions de personne et de société, que le bénéfice de cet avantage ne peut être accordé qu'à une personne effectivement assujettie à l'impôt en Irlande en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et que le fonds de pension ne justifiait pas de cet assujettissement. Cet argument avait d'ailleurs convaincu le tribunal administratif dans l'affaire précédemment jugée et, dans ses conclusions sur l'affaire ici commentée (reproduites en annexe), le rapporteur public considérait effectivement que la résidence fiscale irlandaise ne pouvait être retenue sur ce fondement¹⁵. Clairement, à s'en tenir au § 7 de l'article 2 de la convention, le fonds ne pouvait pas être considéré comme un résident d'Irlande étant donné qu'il n'était pas assujetti à l'impôt en Irlande.

¹³ Les dividendes avaient supporté une retenue à la source en France conformément aux articles 119 bis, 2 et 187, 1 du CGI au taux de 30 % en 2017, 2018 et 2020 et au taux de 26,50 % en 2021. Le fonds demandait la restitution de l'excédent par rapport au taux conventionnel franco-irlandais de 15 %.

¹⁴ TA Montreuil, 11 janv. 2024, n° 2111068, 2111071, 2209224, Cie Pension Scheme For Regular Wages Staff (jugement définitif), C : FI 3-2024, n° 3, § 1, comm. B. Gouthière.

¹⁵ Le rapporteur public cite également le a) du § 4 du 1 de l'article 2 de la convention, mais il s'agit sans doute d'une confusion, car on ne trouve pas cet article dans la convention fiscale franco-irlandaise.

19. Étonnamment, le tribunal administratif ne s'en est pas tenu là ; il a relevé que le fonds de pension, constitué en Irlande où il a son siège social, a été approuvé en tant que régime de prestations de retraite en application d'une loi irlandaise de 1997 et qu'il est considéré comme un « régime approuvé exonéré » en application de cette même loi au motif qu'il remplit les conditions pour bénéficier d'une exonération d'impôt¹⁶. Et, cette fois, le tribunal administratif juge qu'il y a lieu d'en déduire que le fonds de pension, exonéré en tant que tel par la loi irlandaise, dirigé et contrôlé en Irlande et non en France, doit être regardé comme un résident d'Irlande au sens de l'article 2 de la convention franco-irlandaise et qu'il est fondé à se prévaloir de sa qualité de résident d'Irlande pour l'application de l'article 9, § 1 de la convention et à demander le bénéfice du taux de retenue à la source sur les dividendes de 15 %.

Ce faisant, le tribunal administratif a repris, au moins en partie, les conclusions du rapporteur public qui indiquait, sans fournir d'explication, que « la notion de résident d'Irlande est en effet définie pour les personnes physiques par le § 7 de l'article 2, et pour les sociétés au § 8 du même article ». Selon le rapporteur public, le § 7 n'était donc pas applicable en l'espèce, mais seulement le § 8, et, comme il n'était pas douteux que le fonds de pension devait être regardé comme une société et qu'il était dirigé et contrôlé en Irlande, il devait être traité comme un résident d'Irlande au sens de l'article 2 de la convention.

20. Incidemment, on relèvera que, sur le plan de la procédure contentieuse, le rapporteur public estimait qu'il revient au tribunal administratif d'analyser d'office la portée du § 8 de l'article 2, alors que le fonds n'avait pas songé à cet argument et n'avait invoqué que le § 7. Selon le rapporteur public, il appartenait au tribunal administratif d'examiner ce point même s'il n'avait pas été soulevé, au motif que, en défense, l'administration avait apporté une réponse très générale sur les articles 1^{er} et 2 de la convention et que le juge pouvait donc, sans excéder son office et sans qu'il soit besoin d'en informer les parties, se saisir lui-même de l'ensemble des critères de résidence fiscale énumérés par la convention. Pour cette raison, il proposait d'accueillir la demande de décharge présentée par le fonds et il a été suivi par le tribunal administratif, même si le jugement ne reprend pas explicitement le raisonnement et procède par simple affirmation.

21. Il reste que la solution retenue n'emporte pas la conviction et que l'on peine à voir la pertinence de la distinction faite par le rapporteur public entre les § 7 et 8 de la convention, et sur la base de quel texte le § 7 serait cantonné aux personnes physiques alors que le § 8 seul s'appliquerait aux sociétés. Tout au contraire, à notre avis, ces deux paragraphes se combinent sans s'exclure. Le § 7 énonce que l'expression « résident d'Irlande » désigne « toute personne

qui est résidente d'Irlande pour l'application de l'impôt irlandais et qui n'est pas résidente de France pour l'application de l'impôt français », et le terme « personne » comprend, aux termes du § 4 du même article 2, les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes ; il est donc clair que la condition d'assujettissement à l'impôt concerne également les sociétés et que le § 8 (« une société est considérée comme résidente d'Irlande lorsqu'elle est dirigée et contrôlée en Irlande ») ne vise qu'à éliminer les cas de double résidence des sociétés par référence au lieu de leur direction et contrôle.

Si, plus généralement, on peine également à voir pourquoi il se déduirait du statut de fonds « approuvé exonéré », dont on se demande bien ce qu'il signifie pour l'application de la convention fiscale franco-irlandaise, qu'un tel fonds serait un résident d'Irlande¹⁷, on restera toutefois sur sa faim et on ne saura pas quel sort aurait été réservé à ce jugement si le contentieux s'était poursuivi, étant donné qu'il est définitif en l'absence d'appel de l'administration.

B. GOUTHIÈRE ■

Établissement stable

22. **Établissement stable - Agent dépendant - Courtier en assurance filiale d'un groupe bancaire - Pouvoir d'engager** - La CAA de Paris refuse de reconnaître l'existence d'un établissement stable agent dépendant dans le cas d'une société d'assurance vie dont le siège social est à Paris qui, pour commercialiser ses contrats, utilise comme courtier une société sœur néo-calédonienne exerçant par ailleurs, et à titre prépondérant, une activité bancaire. Après une analyse de la situation contractuelle et factuelle, la cour estime que la société néo-calédonienne ne pouvait être qualifiée d'agent dépendant de la société d'assurance vie ayant le pouvoir de conclure des contrats au nom de cette dernière et utilisant effectivement, de façon non occasionnelle, le pouvoir qui lui est ainsi dévolu.

CAA Paris, 2^e ch., 25 juin 2025, n° 24PA02255. Nouvelle-Calédonie c/ Sté SOGECAP, concl. G. Perroy, C (V. annexe 5)

16 Le tribunal administratif considère que cette conclusion « résulte de l'instruction, et notamment des certificats de résidence délivrés par l'administration fiscale irlandaise pour chaque année en litige », sans autre précision ; les conclusions du rapporteur public ne sont pas plus explicites et n'abordent pas cette qualification de « fonds approuvé exonéré ».

17 Il est à noter que si, d'une manière générale, l'OCDE considère que des fonds de pension exonérés d'impôt dans leur État de constitution ne sont pas des « résidents » éligibles au bénéfice des conventions fiscales (contrairement au jugement ici commenté), sauf stipulation conventionnelle contraire, le modèle de convention fiscale indique, depuis la révision de 2017, que l'expression « résident d'un État contractant » recouvre aussi un « fonds de pension reconnu » de cet État, au sens de l'article 3, § 1, i) de la convention (Commentaires OCDE, C (3) n° 10.3 s.). Mais la convention franco-irlandaise ne contient pas de stipulation de cette nature.

23. Les affaires en matière d'établissement stable que nous présentons dans ces colonnes sont souvent issues de perquisitions auprès d'entreprises de taille moyenne qui mettent en évidence l'existence d'établissements stables. L'affaire ici commentée concerne, au contraire, un très grand groupe dans un contexte assez particulier (France/Nouvelle-Calédonie) et en présence d'une situation factuelle complexe. La solution est, elle aussi, originale même si elle permet de dégager quelques principes. Nous noterons avec intérêt le niveau de revue des détails à la fois contractuels mais aussi opérationnels par le rapporteur pour fonder son analyse.

24. Une situation factuelle complexe mais en ligne avec les pratiques de marché - La société SOGECAP, dont le siège social est à Paris, est la compagnie d'assurance vie de la Société Générale. C'est dans le cadre de la commercialisation des contrats que cette société utilise une société sœur qui est son courtier, la Société générale calédonienne de banque (SGCB), qui exerce par ailleurs, et à titre prépondérant, une activité bancaire. Une telle structure se rencontre de manière assez courante sur le marché.

Les services fiscaux, qui avaient en cherché à imposer la SOGECAP au titre de la commercialisation de ses produits par la SGCB, a conduit une nouvelle vérification de comptabilité de l'exercice 2018 de SOGECAP, aboutissant à une rectification mettant à la charge de la requérante des suppléments d'impôt en lien avec l'activité déployée sur le territoire néo-calédonien *via*, selon l'administration, l'établissement stable exploité par le biais de la SGCB. On est donc en présence d'une filiale considérée comme établissement stable de la société française, situation désormais classique dans le domaine du numérique.

En première instance devant le Tribunal administratif de la Nouvelle-Calédonie, la SOGECAP avait obtenu la décharge de l'ensemble des impositions. Le gouvernement de Nouvelle-Calédonie demandait donc la remise à la charge de SOGECAP de l'ensemble des impositions supplémentaires.

25. La question de l'existence d'un établissement stable et de son imposition en Nouvelle-Calédonie au regard de la convention fiscale en vigueur - Le litige se fondait sur une interprétation de la convention fiscale de 1983 entre la France et la Nouvelle-Calédonie.

Cette convention précise de manière assez classique dans son article 5 que : « 1. *Au sens de la présente convention, l'expression «établissement stable» désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité (...)/5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, lorsqu'une personne - autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6 - agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un territoire de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans ce territoire pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise (...)/6. Une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un territoire du seul fait qu'elle exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces*

personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité (...) ». Il résulte de ces dispositions que, pour avoir un établissement stable dans un territoire, une entreprise doit soit y disposer d'une installation fixe d'affaires par laquelle elle exerce tout ou partie de son activité, soit avoir recours à une personne non indépendante ayant le pouvoir d'y conclure des contrats au nom de l'entreprise. Toutefois, dans ce dernier cas, l'établissement stable n'est constitué que si cette personne utilise effectivement, de façon non occasionnelle, le pouvoir qui lui est ainsi dévolu.

La problématique était donc de déterminer si un établissement était utilisé pour exercer son activité par la société française ou si un représentant concluait des contrats au nom de la société française de manière régulière. Le fait que la Nouvelle-Calédonie soit une partie de la France ne s'opposait absolument pas à une analyse fondée sur les commentaires du modèle de convention OCDE lorsque celui-ci est comparable au texte de la convention analysée en l'espèce.

Ce n'est pas sur la disposition d'une installation fixe que le litige portait réellement mais sur l'existence d'un agent dépendant. On notera que l'existence d'une installation fixe n'est soulevée qu'à titre subsidiaire cet argument étant probablement encore plus faible que celui de l'agent dépendant.

26. L'analyse détaillée du rôle de l'agent dépendant - Les conclusions du rapporteur public (reproduites en annexe) ainsi que la juridiction se sont attachées avec précision à tenter de déterminer le rôle et le pouvoir de l'agent tant au regard des contrats en vigueur que de l'économie de la relation. Cela doit nous rappeler que dans ces situations, une attention tant au contrat qu'à son exécution est indispensable pour proposer une analyse fiscale robuste.

Le rapporteur public propose de manière assez orthodoxe d'analyser le contrat au regard du partage des fonctions de courtier et de celles d'assureur indiquant que cette analyse « *ne permet pas de constater que la SGCB serait dépendante de SOGECAP, ou qu'elle en constituerait une installation fixe d'affaires.* »

Ceci est fondé sur le contrat, qui indique que « *Sauf accord préalable et écrit, le COURTIER ne peut signer ni contrat d'assurance ou de capitalisation, ni avenant, ni quittance, ou régler des prestations pour le compte ou au nom de l'ASSUREUR* ». Il est en outre stipulé que « *Le COURTIER transmet à l'ASSUREUR les demandes de souscription ou d'adhésion correspondant aux contrats d'assurance ou de capitalisation qu'il est autorisé à commercialiser par l'ASSUREUR dès que le contrat est signé par le client* ». Il est d'ailleurs indiqué que « *L'ASSUREUR conçoit et réalise tous les documents contractuels qu'il met à la disposition du COURTIER* ».

Sur le fondement de ces stipulations, on peut constater que le courtier, en réalité, n'a pas la capacité de négocier les termes des contrats avec les clients. C'est l'élément essentiel retenu. Comme le note le rapporteur de manière assez nette, « *En somme : à prendre ou à laisser* ».

27. Les arguments des autorités fiscales ne remettent pas en cause les fondements de l'analyse - L'administration fiscale soutenait que la SGCB se livrait à des opérations de commercialisation et qu'elle « *dispose d'un véritable pouvoir de négociation consistant notamment à apprécier l'opportunité de la*

signature, car les contrats qui sont présentés à la validation définitive de SOGECAP devront avoir préalablement été acceptés et signés par les assurés auprès d'elle ».

Mais, comme le rapporteur public, nous considérons que l'analyse du contrat ne permet pas de mettre en évidence ce pouvoir de négociation alors que les contrats sont déjà finalisés avant même d'approcher des clients. La seule liberté de la filiale locale est le ciblage de ses clients, ce qui ne semble pas représenter une capacité à négocier des contrats mais une capacité à exercer son activité de courtier et ceci même si les contrats sont déjà signés par les clients lors de leur transmission à l'assureur. À cet égard, le rapporteur public note avec justesse que « cela est conforme aux pratiques d'un courtier. » et que « L'article R. 511-1 du code des assurances de NC prévoit en effet que le courtier "recueille la souscription d'un contrat ou l'adhésion" ».

Le fait que l'activité du courtier nécessite le développement de moyens spécifiques n'est pas non plus considéré comme un élément remettant en cause cette analyse. Au contraire, en réalité tout ceci ne fait que mettre en évidence l'activité propre du courtier pour son propre compte et non celle de l'assureur.

Le dernier argument soulevé par l'administration était que l'organisation du groupe même permettait d'affirmer que les sociétés étaient destinées à commercialiser les produits d'assurance et qu'ainsi l'activité de courtier ne pouvait être cantonnée. Cet argument revenait à nier l'indépendance de la filiale au sens de la convention fiscale. Il ne semble pas correspondre à la réalité opérationnelle comme le mentionne le rapporteur public qui refuse de s'engager dans une telle direction et souligne que « La requérante vous demande enfin de constater que la SGCB exerce son activité sous un tel degré de contrôle exercé par SOGECAP qu'elle ne saurait être regardée comme un agent non dépendant ».

Toutefois, la SGCB vous explique bien, ce qui n'est pas démenti, qu'elle commercialise aussi des assurances vie Generali. La NC se borne à répliquer qu'elle ne fournit aucune donnée chiffrée sur les nombres respectifs de contrats d'assurance vie signés par les clients de la SGCB, mais la question ne nous semble pas déterminante, et l'administration ayant conduit une VC, elle avait, en tout état de cause, les moyens de vérifier ce point. »

Un seul argument semble entraîner un doute pour le rapporteur public. C'est le fait que « les conseillers de la SGCB participent à la gestion des contrats via la digitalisation du parcours client » et que donc « si le client peut effectuer seul des opérations dématérialisées concernant la vie de son contrat, le site de l'assureur mentionne toutefois la possibilité de s'adresser au conseiller Société Générale, soit, en l'espèce, au personnel de la SGCB. La SGCB continue donc, après conclusion du contrat, à en être le référent pour les clients, ce qui excède prima facie les missions d'un courtier ».

Ce possible doute qui permettrait d'affirmer que l'activité du courtier est au-delà de son rôle propre est toutefois écarté puisque « le client est invité à effectuer seul en dématérialisé, touchant au paramétrage du contrat d'assurance, et non au "hardware" financier de sa gestion, de sorte qu'alors que le recours au personnel de la SGCB pour ces missions n'est pas quantifié, nous vous proposerons d'y voir un prolongement, ou une sorte d'avenant au contrat d'adhésion, qui penche bien davantage du côté du courtier que du côté de l'assureur ». Comme le rapporteur public, il nous semble que c'est l'argument le plus pertinent de l'administration même s'il semble accessoire au regard des autres.

De manière globale, c'est le fait que les contrats ne peuvent être négociés qui en pratique emporte la conviction du rapporteur et celle du juge puisque « la SGCB ne dispose d'aucun pouvoir de négociation non plus que d'aucune marge transactionnelle : elle propose les contrats SOGEPAC "clés en main", que ses clients acceptent, ou non. ».

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'analyse et la solution sont assez classiques mais ont le mérite de mettre en évidence qu'elles ne sont indifférentes ni à la rédaction des contrats ni à l'organisation opérationnelle et sa logique.

R. COIN ■

28. Établissement stable - Agent dépendant - Société irlandaise exerçant dans le secteur numérique (affaire *Conversant*) - Existence d'un établissement stable - Caractérisation d'une activité occulte - Le Conseil d'État, se prononçant en seconde cassation dans l'affaire *Conversant*, confirme l'existence en France d'un établissement stable de la société irlandaise exerçant une activité de marketing digital en utilisant les services d'une société française du même groupe, et valide, contrairement à l'arrêt attaqué, la qualification d'activité occulte ainsi que l'application de la majoration de 80 %.

CE, 3^e et 8^e ch., 4 avr. 2025, n° 461220, Min. c/ Sté Conversant International Limited et n° 461310, Sté Conversant International Limited, concl. M.-G. Merloz : Lebon T. (V. annexe 6)

29. Le Conseil d'État se prononce de nouveau dans l'affaire *Conversant*, dans le cadre d'une seconde cassation. Il est saisi d'un pourvoi croisé contre l'arrêt de la CAA de Paris qui a considéré que la société détenait en France un établissement stable mais écarté la qualification d'activité occulte et l'application des pénalités de 80 %.

Cette affaire médiatisée concerne une société irlandaise qui exerçait une activité de marketing digital en utilisant les services d'une société française, filiale du groupe chargée d'identifier et de prospecter une clientèle pour la société irlandaise et de lui rendre diverses prestations d'assistance administrative. L'administration fiscale a estimé que la société irlandaise exerçait en France une activité imposable, par l'intermédiaire d'un établissement stable constitué par sa société sœur française, ajoutant des pénalités de 80 % pour activité occulte.

Au terme d'une procédure incertaine, les juridictions du fond se sont opposées. Le Conseil d'État avait annulé l'arrêt d'appel par une décision de 2020¹⁸ et renvoyé l'affaire à

18 CE, plén. fisc., 11 déc. 2020, n° 420174, Min. c/ Sté Conversant International Limited, concl. L. Cytermann : FI 1-2021, n° 01, G. Blanluet ; FI 1-2021, n° 3.4, comm. S. Lauratet et P. Nicolas ; FI 1-2021, n° 2, § 43, comm. E. Raingeard de la Blétière ; FI 1-2021, n° 3, § 14, comm. R. Coin.

la CAA de Paris dont l'arrêt de 2021¹⁹ fait l'objet du pourvoi.

Dans sa nouvelle décision, le Conseil d'État confirme l'existence d'un établissement stable en France et considère, en outre, que la société irlandaise a exercé une activité occulte en France.

30. L'objet de nos commentaires n'est pas de revenir sur la notion d'établissement stable mais de partager quelques éléments de réflexions sur les critères d'application des pénalités, critères déjà utilisés par des juridictions inférieures (cf. notre dernière chronique). Ces sont principalement deux éléments qui retiendront notre attention, à savoir :

- la question de la validité des méthodes retenues pour reconstruire le profit de l'établissement stable ;

- le caractère occulte de l'activité qui suppose au préalable que la société n'ait pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'elle était tenue de souscrire, ni fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce. L'application de ces pénalités peut être évitée si le contribuable est en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit pas acquitté de sa double obligation déclarative

Nous n'analyserons pas les principes retenus par la décision en matière de TVA.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

En matière de révélation d'établissement stable, la situation peut être ubuesque dès lors que, par définition, aucune déclaration fiscale n'a été souscrite pas un établissement stable non « révélé ». Certains contribuables décident parfois de procéder en cours de vérification à une déclaration d'un établissement stable, ne réalisant peu ou pas de profit afin, pensent-ils, d'améliorer leur situation en matière de charge de la preuve, voire de prescription. Il n'est pas certain que ces stratégies, si elles ne sont pas spécifiquement gérées, soient d'une efficacité à toute épreuve. La première difficulté serait de tester la validité d'une déclaration avec un profit insignifiant du point de vue de règles de prescription. En effet, on peut penser que le juge pourrait refuser d'accorder cette garantie si le profit n'est en réalité que symbolique. L'idée serait alors de préparer une déclaration du montant du profit réalisé par la filiale et une réclamation au nom de la filiale corrélative pour demander le remboursement de l'impôt payé par la filiale entraînant ainsi le débat sur le terrain des prix de transfert, plus favorable à l'utilisation de comparables et en matière de charge de la preuve. Il n'est pas certain que sur le fondement du texte régissant les pénalités pour établissement non révélé, cette stratégie soit totalement convaincante même si elle offre une alternative à une contestation frontale uniquement sur l'existence d'un établissement stable.

D'un point de vue de stratégie contentieuse, certains considèrent en outre que ce type de décision affaiblirait la discussion globale sur l'existence d'un établissement stable, ce dont

nous ne sommes pas persuadés si cette approche est couplée avec une motivation adaptée qui lierait les litiges (celui de la base déclarée, celui de l'existence d'un établissement stable et celui du remboursement de la part déjà payée au nom de la filiale). En réalité, si la structure est optimisée dans l'état du siège au-delà de l'application d'un taux favorable, la stratégie décrite ci-dessus ne permettra pas de placer le groupe dans une situation fiscalement neutre en raison d'une marge différente pour l'activité déclarée par la filiale (marge faible d'activité de support) et celle à reconnaître par l'établissement stable (marge de l'activité opérationnelle du groupe). La discussion reste, selon nous, une discussion de prix de transfert, pour laquelle l'administration utilise une voie offrant des perspectives favorables pour elle en matière de pénalité et de prescription. Notons qu'il existe un rescrit en matière d'établissement stable qui permet de limiter les conséquences négatives.

31. La situation de fait de l'affaire *Conversant* est très classique dans l'activité du secteur numérique. L'idée pour ces groupes est parfois de localiser la valeur ajoutée dans un pays dans lequel l'impôt est plutôt modéré (par exemple l'Irlande) et ensuite de trouver des moyens pour réduire cette base souvent au moyen de redevances.

Tel est le cas en l'espèce puisque la société Valueclick International Limited, devenue la société *Conversant International Limited*, située en Irlande et qui est détenue à 100 % par la société de droit américain Valueclick Inc, exerce une activité de marketing digital, en Europe, par l'intermédiaire de sociétés filiales du groupe et notamment, en France, par l'intermédiaire de la SARL anciennement dénommée Valueclick France. Elle propose à ses clients des services « Media », « Marketing par affiliation » et « Technologies », un contrat de licence de droits de propriété intellectuelle avec la société Valueclick Inc l'autorisant à exploiter les droits relatifs à ces produits. En application d'un contrat, la société Valueclick France doit fournir à la société Valueclick International Limited les services suivants : « assistance marketing consistant à agir comme le représentant marketing de Valueclick International, ce qui inclut mais pas seulement, l'identification, la prospection et le signalement des clients potentiels à Valueclick International », « services continus de management et services d'assistance backoffice », « assistance administrative, incluant la comptabilité, la gestion des ressources humaines, les technologies de l'information et la trésorerie ».

♦ L'enjeu essentiel du caractère occulte de l'activité

32. Un sujet essentiel est celui de l'« activité occulte » car, comme souvent en matière d'établissement stable, ce point détermine les délais de prescription et donc de l'étendue des montants redressés.

Sur ce point, l'article L. 169 du LPF précisait à l'époque que : « [...] Par exception [...], le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable exerce une activité occulte. L'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à

19 CAA Paris, 8 déc. 2021, n° 20PA03971, Sté Conversant International Ltd, concl. J. Jimenez ; FI 1-2022, n° 3, § 13, comm. B. Gouthière ; FI 1-2022, n° 9, § 71, comm. S. Austry.

un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite. / [...] ». Aux termes de l'article 1728 du CGI, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : « 1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de : / (...) / c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte. / [...] ».

Le sujet est donc centré autour de deux notions, à savoir, la démonstration que l'activité était connue des autorités (déclarée par le contribuable) et éventuellement la justification de cette absence de connaissance par une erreur, par exemple liée à la complexité de la situation en prenant en compte le niveau de l'imposition étrangère pour présumer l'absence d'erreur et une volonté d'optimisation.

33. Comme indiqué ci-dessus, on notera qu'un contribuable peut toujours se poser la question de déterminer si la stratégie du conflit frontal est la bonne approche ou si une approche plus conciliante des déclarations unilatérales avec un profit équivalent à celui qui était reconnu pour l'activité considérée par la filiale, ne serait pas une voie à exploiter. La difficulté est que la base fiscale en Irlande peut, elle aussi, être optimisée au-delà du taux d'impôt sur les sociétés réduit localement.

L'inaction entraîne une présomption d'activité occulte dans le cas où un contribuable n'a ni déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire, ni fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce. Son activité est réputée occulte s'il n'est pas en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ses obligations déclaratives.

On peut comprendre que, s'agissant du niveau d'information, celui-ci dépende aussi de la capacité des autorités à accéder à l'information. En Europe, cette capacité nous semble généralisée et en ligne avec l'idée d'un marché ouvert. On aurait pu imaginer que la présomption serait automatiquement renversée lorsque le contribuable est localisé dans un pays de l'Union.

En ce qui concerne la possibilité d'invoquer l'erreur, il nous semble aussi que la complexité et l'incertitude sur le traitement fiscal des activités dans ce domaine justifient une mansuétude particulière. En appel, c'est d'ailleurs la solution retenue par la cour qui avait considéré que la jurisprudence n'avait adapté la notion traditionnelle d'établissement stable à l'économie numérique que postérieurement aux années en litige et en avait déduit que la société Valueclick International Limited avait commis une erreur. Elle avait donc jugé que cette société ne saurait être regardée comme ayant exercé une activité occulte.

34. Le rapporteur public, suivi par la juridiction, a une analyse différente dans ses conclusions (reproduites en annexe) et précise que « d'une part, dans sa décision du 11 décembre 2020, le Conseil d'État s'est borné à éclairer l'application au cas particulier des sociétés Valueclick International Limited et Valueclick France des critères permettant de caractériser un établissement stable, tels

que dégagés par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et du Conseil d'État antérieurement aux années en litige, que ce soit pour la mise en œuvre des dispositions législatives ou des conventions internationales relatives à l'impôt sur les sociétés [...]. D'autre part, il résulte de l'instruction, et n'est pas contesté, que le niveau d'imposition, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, était, au cours des années en litige, substantiellement inférieur en Irlande par rapport à la France ».

35. Cette approche nous semble présenter quelques difficultés.

> D'une part, le niveau d'imposition en Irlande, non calculé de manière détaillée et même inférieur, ne nous semble pas un élément totalement acceptable si l'on considère que ce niveau dans un État membre de l'UE est compatible avec les règles européennes. Sur ce point, le rapporteur public indique : « l'impôt sur les sociétés, était, au cours des années en litige, substantiellement inférieur en Irlande par rapport à la France (taux de 12,5 % contre 33,33 % auquel il fallait ajouter une contribution sociale de 3,3 %). Il est permis d'en déduire avec le ministre que cette disparité a pu jouer un rôle décisif dans le comportement déclaratif de la contribuable, étant précisé que le critère des modalités d'échange d'informations n'est pas discuté en l'espèce. » L'absence d'analyse du taux effectif, en se fondant uniquement sur un taux normatif compatible avec les règles européennes, nous semble discutable. La déduction des charges ou la détermination du résultat peuvent être très différents dans l'État du siège et celui de l'établissement. L'analyse du taux effectif aurait peut-être d'ailleurs abouti à la mise en évidence d'une imposition effective bien plus faible. Dans le cadre de cette comparaison, il n'est pas non plus clarifié la méthode utilisée. Devons-nous prendre en compte uniquement la base fiscale de l'établissement ou cette même base agrégée aux autres profits réalisés en Irlande ?

> D'autre part, sur l'erreur, l'argumentaire est aussi discutable puisque le rapporteur public refuse l'argument tiré de l'incertitude du traitement fiscal de l'activité numérique et indique : « Ajoutons que l'éclairage apporté par votre décision en matière d'impôt sur les sociétés rejoint les commentaires au modèle de convention établi de l'OCDE publiés en 2003 et 2005, soit antérieurement aux années et période d'imposition en litige. Si, postérieurs à la signature de la convention franco-irlandaise, ils ne pouvaient avoir qu'une simple valeur confortative dans votre analyse - ce que signale bien votre décision (par le recours à l'adverbe "d'ailleurs"), ces commentaires constituaient un signal fort à l'attention des sociétés intéressées qui peuvent dès lors plus difficilement plaider l'ignorance. ». L'analyse tend ainsi à considérer que les décisions de jurisprudence ne seraient qu'une confirmation de règles déjà connues afin de « déplacer » dans le temps le moment à partir duquel l'erreur n'est plus invocable.

Il nous semble compliqué de fonder l'absence d'erreur sur des commentaires qui ne constituent qu'une indication et ne répondaient certainement pas à la question initiale de l'existence ou non d'un établissement et du caractère occulte de l'activité. Dans ce cas, la raison de la durée des litiges devant les juridictions pourrait être un argument en faveur de l'erreur.

♦ **Sur la méthode retenue par l'administration pour reconstituer le bénéfice imposable à l'IS**

36. De manière extrêmement classique, la rémunération de la filiale était déterminée sur la base d'une méthode « *cost plus* » avec une marge de 8 %. On peut noter immédiatement que la vision de la société est à l'évidence provocatrice (sans juger de la validité de la marge bien sûr), laissant un niveau de marge comparable à de purs services administratifs intra-groupe probablement avec une valeur ajoutée inférieure à la marge liée à l'activité principale du groupe. C'est aussi probablement la raison pour laquelle l'administration a décidé d'utiliser la « route de l'établissement stable » plutôt que le simple chemin de la remise en cause de la politique en matière de prix de transfert.

37. Le contribuable reprochait à la cour administrative d'appel d'avoir accepté sans discussion l'utilisation de la méthode de l'administration pour reconstituer le profit de l'établissement stable mis en évidence. Sur ce point, on peut comprendre que le contribuable, même dans une procédure d'office, souhaite être en mesure de se défendre et d'analyser la méthode retenue pour déterminer le profit imposable. Le caractère d'office de la procédure ne prive pas de la nécessité de motiver la méthode utilisée.

Cependant, compte tenu de la procédure de taxation d'office mise en œuvre, il appartenait à la société Valueclick International Limited d'apporter la preuve du caractère exagéré des impositions mises à sa charge. En l'absence de tout élément comptable, elle devait donc démontrer que le taux de charge de 80 % retenu par l'administration était sous-estimé. Le principe de dévolution de la charge de la preuve n'est pas favorable au contribuable.

Pour se défendre, la société avait communiqué des comparables. Le sujet était alors celui de la validité de ces comparables et en particulier l'acceptabilité de données d'autres sociétés qui auraient été dans une situation similaire alors que pour cette comparaison, il était nécessaire de communiquer des éléments spécifiques à l'activité de l'établissement. Cet

argument avait une certaine valeur si l'on considère le cas où ni la méthode de calcul des charges déductibles, ni l'origine du taux forfaitaire retenu pour déterminer le résultat imposable des exercices vérifiés n'auraient été motivés et explicités.

Le rapporteur public considère que l'explication, fournie dans la proposition de rectification, de la méthode de reconstitution du bénéfice imposable est suffisante même si « *l'évaluation était assez fruste mais l'administration ne disposait d'aucune pièce comptable et la société requérante était la mieux à même de produire tout élément justificatif permettant d'apprécier avec une plus grande fiabilité les charges supportées par son établissement stable.* ». D'un côté, on comprend que la méthode proposée doive tenir compte des contraintes liées à l'absence de comptabilité (par définition puisque l'établissement n'était pas déclaré), de l'autre, l'absence de déclaration ne justifie pas toutes les approximations quant à la méthode. C'est cet équilibre que le juge doit analyser. L'approche comparative, tout à fait convaincante selon nous, se heurte à la nécessité rappelée par le rapporteur public que « *la reconstitution du chiffre d'affaires doit se fonder sur les données propres de l'entreprise* ». On notera que la juge admet parfois des éléments d'entreprises comparables mais selon le rapporteur public, « *cela reste exceptionnel et justifié par l'absence de pièces comptables* ». Économiquement, différencier en présence ou en l'absence de pièces comptables n'est pas nécessairement adapté. En effet, il n'y a aucune raison que la base imposable d'un établissement stable non révélé soit supérieure à celle d'un établissement déclaré.

Le rapporteur public admet qu'« *un contribuable peut être regardé comme critiquant efficacement la méthode de reconstitution de l'administration en invoquant des données extérieures à son activité (CE, 8 août 1990, n° 59901, Antoine : RJF 11/90 n° 1374 dans le cas où l'administration elle-même se prévalait d'une monographie nationale. - CE, 5 oct. 1990, n° 60847, Crastes : RJF 11/90 n° 1377 dans le cas d'éléments difficilement évaluable par rapport aux données propres de l'entreprise)* ». On aurait espéré en l'espèce que ce soit le cas. Peut-être les données fournies par l'entreprise n'étaient-elles pas suffisamment convaincantes ?

R. COIN ■

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : TA Montreuil, 10^e ch., 27 mars 2025, n° 2213830, Sté Emerald Shores LLC, concl. Y. Khiat, C

Annexe 2 : RM Ruelle, n° 03693 : JO Sénat 5 juin 2025, p. 3034

Annexe 3 : CE, 9^e et 10^e ch., 2 juin 2025, n° 491270, Zwahlen, concl. B. Lignereux : Lebon T.

Annexe 4 : TA Montreuil, 10^e ch., 5 déc. 2024, n° 2302208, CIE Superannuation Scheme 1951 (Amendment) 2000, concl. Y. Khiat, C

Annexe 5 : CAA Paris, 2^e ch., 25 juin 2025, n° 24PA02255. Nouvelle-Calédonie c/ Sté SOGECAP, concl. G. Perroy, C

Annexe 6 : CE, 3^e et 8^e ch., 4 avr. 2025, n° 461220, Min. c/ Sté Conversant International Limited et n° 461310, Sté Conversant International Limited, concl. M.-G. Merloz : Lebon T.