

# TERRITORIALITÉ RÉSIDENCE ÉTABLISSEMENT STABLE

## Chronique d'actualité



**Raphaël COIN**  
Avocat au barreau de Paris,  
cabinet Affidavit  
Docteur en droit



**Bruno GOUTHIÈRE**  
Avocat à la Cour,  
Cabinet Arié Gouthière



**Franck LE MENTEC**  
Avocat associé,  
Cohen & Gresser LLP

### Domicile et résidence

- > **Personnes physiques - Résidence fiscale à l'étranger déclarée par erreur** - Absence d'élément intentionnel - Pénalité de 40 % pour manquement délibéré (non) - Pénalité de 10 % pour absence de déclaration (oui) - L'administration, après avoir considéré qu'un contribuable avait la qualité de résident fiscal français, l'a assujéti à des rehaussements d'impôt et lui a infligé la majoration pour manquement délibéré de l'article 1729 du CGI. Le TA de Montreuil a déchargé le contribuable de cette majoration au motif qu'il pouvait de bonne foi ignorer qu'il devait être regardé comme ayant son domicile fiscal en France et que l'élément intentionnel ne pouvait par suite être établi. La CAA de Paris fait droit à la demande du ministre de substituer à la majoration pour manquement délibéré la pénalité de 10 % prévue par le 1<sup>er</sup> alinéa du I de l'article 1758 A du CGI, en l'absence de déclaration par le requérant des dividendes qui lui avaient été attribués au cours de l'une des années vérifiées (V. § 1).
- > **Personnes morales - Société luxembourgeoise ayant son siège de direction effective en France** - Non-invocabilité du droit de l'UE - Une société de droit luxembourgeois contestait les cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à sa charge, arguant, d'une part,

que l'administration ne justifiait pas de sa résidence fiscale française, et, d'autre part, qu'à supposer qu'elle soit française, il y avait lieu, en application de la liberté d'établissement, d'appliquer la neutralisation de quote-part de frais et charges ou le taux de 1 % sur les dividendes perçus de ses filiales. Le TA de Paris relève d'abord qu'en application de la convention entre la France et le Luxembourg, la société requérante, qui ne disposait pas de moyens humains ou matériels au Luxembourg, devait être regardée comme résidente fiscale en France, car elle y disposait de son siège de direction effective dans la mesure où c'est dans cet État qu'étaient prises toutes les décisions la concernant par un actionnaire devant être regardé comme son dirigeant de fait. Par suite, les dividendes qui lui ont été versés par sa filiale française se sont vu appliquer le régime mère-fille et la quote-part de frais et charge de 5 % et la société requérante n'était pas fondée à se prévaloir d'atteintes à la liberté d'établissement, à la libre circulation des capitaux et au principe de non-discrimination des sociétés européennes garantis par le droit de l'UE (V. § 7).

...

## Établissement stable

> **Établissement stable occulte - Filiale française d'une société irlandaise** - Le TA de Nice valide l'existence en France d'un établissement stable occulte constitué par la filiale française d'une société irlandaise. Dès lors que les dirigeants de cette dernière étaient français, qu'elle disposait des personnels de la filiale française qui accomplissaient des tâches administratives pour elle, qu'elle employait le réseau et le matériel de la filiale française et que l'ensemble de ses activités étaient en réalité réalisées depuis la France. S'agissant de l'application de la convention fiscale, le tribunal considère que dès lors que l'ensemble de l'activité de l'entreprise était exercé par son établissement stable situé en France, ses bénéfices y étaient intégralement imposables. S'agissant de la TVA, le tribunal valide l'assujettissement à la taxe de l'ensemble des ventes de biens par la société irlandaise par l'intermédiaire de sa filiale française. Enfin, il valide la pénalité de 80 % pour activité occulte, la société requérante n'ayant pas

déposé ses déclarations fiscales ou fait connaître son activité en France au greffe du tribunal de commerce et n'établissant pas l'acquiescement d'un impôt quelconque en Irlande (V. § 24).

> À l'occasion d'un litige concernant l'imposition de sommes regardées comme distribuées à ses associés par une société de droit irlandais, la CAA de Toulouse juge que cette société irlandaise dont l'activité est assurée par une société française dont elle partage les associés et dirigeants doit être regardée comme disposant en France d'un établissement stable, dès lors qu'elle exerçait dans les locaux de la société de droit français, développant la même activité en boutique, avec les mêmes articles, et également dirigée par les requérants, que son site était hébergé en France, que les marchandises vendues étaient achetées auprès de la société française ou de fournisseurs français et que les prestations de préparation de colis et d'expédition étaient assurées par la société française, et en l'absence d'élément permettant d'établir que la gestion commerciale était assurée depuis l'étranger (V. § 30).

## Domicile et résidence

### Personnes physiques

**1. Résidence fiscale - Résidence fiscale à l'étranger déclarée par erreur - Absence d'élément intentionnel - Pénalité de 40 % pour manquement délibéré (non) - Pénalité de 10 % pour absence de déclaration (oui)** - L'administration, après avoir considéré qu'un contribuable avait la qualité de résident fiscal français, l'a assujéti à des rehaussements d'impôt et lui a infligé la majoration pour manquement délibéré de l'article 1729 du CGI. Le TA de Montreuil a déchargé le contribuable de cette majoration au motif qu'il pouvait de bonne foi ignorer qu'il devait être regardé comme ayant son domicile fiscal en France et que l'élément intentionnel ne pouvait par suite être établi. La CAA de Paris fait droit à la demande du ministre de substituer à la majoration pour manquement délibéré la pénalité de 10 % prévue par le 1<sup>er</sup> alinéa du I de l'article 1758 A du CGI, en l'absence de déclaration par le requérant des dividendes qui lui avaient été attribués au cours de l'une des années vérifiées.

**CAA Paris, 9<sup>e</sup> ch., 18 mai 2026, n° 25PA00711, Darlet, C (V. annexe 1)**

**2.** Le contribuable a fait en l'espèce l'objet d'un examen de sa situation fiscale personnelle au titre des années 2013 et 2014, à l'issue duquel l'administration a estimé qu'il était fiscalement domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI et résident fiscal français au sens de la convention franco-chinoise du 30 mai 1984.

Des rehaussements en matière d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux lui ont été notifiés, pour des pensions de retraite et des dividendes versés en 2013. Les impositions supplémentaires ont été assorties d'une majoration pour manquement délibéré de 40 %.

**3.** Le contribuable soutenait que son domicile fiscal avait été transféré en Chine en 2008, qu'il vit, lorsqu'il est en Chine, chez sa concubine, ressortissante chinoise propriétaire d'un appartement à Shanghai. Il était aussi inscrit au registre des Français établis hors de France depuis le 14 mars 2008. Néanmoins, il était associé majoritaire et représentant légal d'une société française, qui lui remboursait ses frais professionnels et au sein de laquelle il participait au recrutement des salariés. Il percevait par ailleurs exclusivement des revenus de source française et n'exerçait hors de France aucune autre activité professionnelle. Le contribuable n'avait par ailleurs pas déposé de déclaration de revenus en Chine.

**4.** Dans ces conditions, le Tribunal administratif de Montreuil<sup>1</sup> a confirmé l'analyse de l'administration fiscale. Il a toutefois déchargé le contribuable de la pénalité de 40 %, en précisant que l'administration ne rapportait la preuve du caractère intentionnel des manquements commis.

<sup>1</sup> TA Montreuil, 17 oct. 2024, n° 2213761.

5. Le contribuable n'a pas contesté cette décision, c'est l'administration qui, visiblement non satisfaite de la confirmation de son rehaussement, a interjeté appel, afin que soit substituée à la majoration de 40 % la pénalité de 10 %, compte tenu de l'absence de déclaration des dividendes en 2013 qui se sont élevés à 246 500 euros.

6. L'administration est effectivement en droit, à tout moment de la procédure contentieuse, de justifier d'une pénalité en en modifiant le fondement juridique, à la double condition que la substitution de base légale opérée ne prive le contribuable d'aucune des garanties de procédure prévues par la loi et que l'administration invoque, au soutien de la demande de substitution de base légale, des faits qu'elle avait retenus pour motiver la pénalité initialement appliquée<sup>2</sup>.

L'application de la pénalité de 10 % est, elle, mécanique, et aucune intention n'est ici à caractériser. Seul le retard ou le défaut de déclaration est à constater (CGI, art. 1758 A). Or, les dividendes en cause n'ont fait l'objet d'aucune déclaration par l'intéressé. Les juges ont donc fait droit à la demande du ministre de retenir la majoration de 10 %, par substitution à celle de 40 %. Il n'y a pas de petits gains. La majoration de 40 % étant en pratique très fréquente en cas de rehaussement fondé sur une requalification de la résidence fiscale déclarée par le contribuable, la décision de première instance est à retenir.

#### F. LE MENTEC ■

## Personnes morales

**7. Résidence fiscale - Personnes morales - Société luxembourgeoise ayant son siège de direction effective en France - Non-invocabilité du droit de l'UE** - Une société de droit luxembourgeois contestait les cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à sa charge, arguant, d'une part, que l'administration ne justifiait pas de sa résidence fiscale française, et, d'autre part, qu'à supposer qu'elle soit française, il y avait lieu, en application de la liberté d'établissement, d'appliquer la neutralisation de quote-part de frais et charges ou le taux de 1 % sur les dividendes perçus de ses filiales. Le TA de Paris relève d'abord qu'en application de la convention entre la France et le Luxembourg, la société requérante, qui ne disposait pas de moyens humains ou matériels au Luxembourg, devait être regardée comme résidente fiscale en France, car elle y disposait de son siège de direction effective dans la mesure où c'est dans cet État qu'étaient prises toutes les décisions la

concernant par un actionnaire devant être regardé comme son dirigeant de fait. Par suite, les dividendes qui lui ont été versés par sa filiale française se sont vu appliquer le régime mère-fille et la quote-part de frais et charge de 5 % et la société requérante n'était pas fondée à se prévaloir d'atteintes à la liberté d'établissement, à la libre circulation des capitaux et au principe de non-discrimination des sociétés européennes garantis par le droit de l'UE.

**TA Paris, 1<sup>re</sup> ch., 28 janv. 2026, n° 2413029, Sté SOMARFI SA, C (V. annexe 2)**

8. Dans cette affaire, une société holding luxembourgeoise qui détenait la totalité du capital de deux sociétés françaises, l'une contrôlant l'autre, et qui était détenue par une personne physique domiciliée en France a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2014 au 31 décembre 2020. À l'issue de cette vérification, l'administration lui a notifié des rectifications selon la procédure de taxation d'office, en faisant application du délai de reprise de dix ans et en les assortissant de la majoration de 80 % pour activité occulte, au motif qu'elle avait son siège de direction effective en France.

#### ♦ Sur la présence en France du siège de direction effective de la société luxembourgeoise

9. La présence en France du siège de direction effective de la société Somarfi ne paraît pas douteuse si l'on en croit les éléments relevés par le Tribunal administratif de Paris, qui montrent assez classiquement que la société était, en fait, gérée depuis la France par son actionnaire, une personne physique domiciliée dans le Puy-de-Dôme<sup>3</sup> ; la société avait, certes, son siège social au Luxembourg et ses administrateurs étaient des sociétés luxembourgeoises, une société « de consultation », intervenant sur le plan technique et juridique, et un cabinet d'expertise comptable, en charge de la comptabilité. Mais, selon le jugement :

- la société Somarfi n'avait pas de moyens humains et matériels au Luxembourg et s'était successivement domiciliée dans les locaux de ses administrateurs, l'adresse de domiciliation étant associée à 356 sociétés ;

- elle n'avait pas de salariés au Luxembourg ni d'immobilisations corporelles à usage professionnel (ses seules immobilisations corporelles déclarées étaient des biens d'antiquité mis à disposition du dirigeant de fait, dans sa résidence du Puy-de-Dôme) ;

- elle n'avait pas de ligne téléphonique au Luxembourg ni d'adresse de messagerie, seule l'adresse électronique personnelle du dirigeant de fait étant utilisée dans les courriels concernant la société ;

- ses décisionnaires n'étaient pas domiciliés au Luxembourg ;  
- il semble avéré que ses représentants de droit, qui avaient

2 CE, sect. 1<sup>er</sup> oct. 1999, n° 170598, Assoc. pour l'unification du christianisme mondial : Rec. Lebon ; Dr. fisc. 2000, n° 240, concl. G. Bachelier ; Procédures 2000, comm. 114, note J.-L. Pierre ; RJF 1999, n° 1397. - V. égal. JCl. Fiscal, CTX, Dispositions communes - substitution de base légale, n° 31 et 32, par J.-L. Pierre.

3 La société paraissait soutenir que le dirigeant de fait n'était pas domicilié en France, mais elle se contentait manifestement d'allégations non justifiées.

de nombreux mandats d'administrateurs<sup>4</sup>, exerçaient des activités comptables, de domiciliation, de prestations d'aide aux entreprises et qu'ils procédaient aux opérations comptables, financières et administratives selon les instructions du dirigeant de fait, qui prenait les véritables décisions de gestion ;

- ce dernier était, en outre, fréquemment mandaté pour représenter la société aux assemblées de sa filiale française.

**10.** Dans ces conditions, il importait peu que le dirigeant de fait n'ait pas exercé de mandat social au sein de la holding luxembourgeoise, qu'il n'ait pas juridiquement exercé de pouvoir de direction, ni accompli d'actes de gestion et qu'il n'ait pas de pouvoir de signature sur les comptes bancaires de la société ni de procuration bancaire ; il était établi, en effet, par de multiples courriels qu'il ne s'était pas contenté d'être un actionnaire diligent, mais qu'il avait agi comme un dirigeant de fait.

**11.** Le TA en conclut que l'administration avait eu raison de considérer que la société possédait son siège social effectif en France et qu'elle était redevable de l'IS en France à raison de cet établissement stable<sup>5</sup>.

**12.** Cette conclusion est, au demeurant, dans le droit fil de la jurisprudence du Conseil d'État qui fait prévaloir les circonstances de fait sur les apparences juridiques pour établir la réalité d'un siège de direction. On sait, en effet, que la notion de « siège de direction effective » s'entend du lieu où les personnes exerçant les fonctions les plus élevées prennent les décisions stratégiques qui déterminent la conduite des affaires de l'entreprise dans son ensemble<sup>6</sup>. Et, pour ne prendre qu'un autre exemple, avait un siège de direction en France une société luxembourgeoise intégralement dirigée en France, bien qu'elle ait mandaté une société luxembourgeoise de comptabilité ainsi qu'une société luxembourgeoise de domiciliation et d'assistance administrative et que des conseils d'administration et des conseils de gérance se soient tenus à Luxembourg<sup>7</sup>.

#### ♦ Sur la caractérisation d'une activité occulte

**13.** La société luxembourgeoise, n'ayant pas déposé dans le délai légal la déclaration qu'elle était tenue de souscrire et n'ayant pas fait connaître son activité par l'intermédiaire du guichet unique électronique, avait, dans ces conditions, exercé une activité occulte en France rendant applicable le délai de reprise de dix ans<sup>8</sup>.

4 L'un d'entre eux était dirigeant de 47 entreprises.

5 Le TA, en réponse au moyen qui avait manifestement été soulevé, juge, ce qui est d'évidence, que ce faisant l'administration n'a pas porté atteinte à la libre circulation des capitaux.

6 CE, 16 avr. 2012, n° 323592, Paupardin : Lebon T. ; RJF 7/12, n° 674.

7 CAA Paris, 14 oct. 2021, n° 20PA03918, C ayant fait l'objet d'un pourvoi non admis par CE, 9<sup>e</sup> ch., (na), 21 juill. 2022, n° 459455.

8 Aux termes de l'article L. 169 du LPF, « 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 ou la personne morale mentionnée à la première phrase du présent alinéa 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 l'organisme mentionné au deuxième alinéa de l'article L. 123-33 du code de commerce, soit s'est livré à une activité illicite ».

**14.** Pour tenter d'éviter cette conséquence, la requérante avait soutenu qu'elle n'avait pas exercé d'activité, étant une holding passive sans opération commerciale propre en France, et qu'elle n'avait pas eu l'intention de dissimuler son existence puisqu'elle ne se croyait pas imposable en France. Il est logiquement jugé que ces éléments sont sans incidence et que l'administration avait pu, à bon droit, considérer qu'elle exerçait une activité occulte pour faire application du délai de reprise de dix ans et mettre en œuvre la procédure de taxation d'office. Elle pouvait également infliger à la société la pénalité de 80 % prévue par l'article 1728 du CGI en cas de découverte d'une activité occulte.

**15.** Le jugement reprend, sur ce point, la jurisprudence du Conseil d'État<sup>9</sup> et rappelle que lorsque le 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, l'administration est réputée apporter la preuve, qui lui incombe, de l'exercice occulte de l'activité professionnelle si le contribuable n'est pas lui-même en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ces obligations déclaratives. Il rappelle également que si le contribuable fait valoir qu'il a satisfait à l'ensemble de ses obligations fiscales dans un État autre que la France, la justification de l'erreur commise doit être appréciée en tenant compte tant du niveau d'imposition dans cet autre État que des modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux États.

**16.** Mais, pour contester l'application de la pénalité de 80 % mise à sa charge, la requérante se contentait de faire valoir qu'elle s'estimait, de bonne foi, non imposable en France et que la pénalité présentait, dans ce contexte, un caractère disproportionné. Dès lors que l'activité occulte était caractérisée et que la société ne démontrait ni même n'alléguait avoir satisfait à l'ensemble de ses obligations fiscales au Luxembourg, elle ne présentait aucun argument de nature à remettre en cause cette pénalité.

#### ♦ Sur le quantum des rectifications proposées

**17.** La société Somarfi, imposable en France en tant qu'elle y disposait de sa direction effective et donc d'un établissement stable, contestait la réintégration à ses résultats imposables d'une provision pour dépréciation de ses immobilisations corporelles correspondant à la perte de valeur d'un ensemble de meubles et objets d'art. La contestation est rapidement rejetée au motif que la société ne justifiait pas, en l'absence de factures d'achat établies à son nom et d'inventaire des biens inscrits à son actif, que ces meubles correspondaient à ses immobilisations corporelles.

**18.** Plus innovante est sa demande de bénéficiaire, à supposer que sa résidence fiscale soit établie en France, de la neutralisation, pour les exercices clos les 31 décembre 2014 et 2015,

9 CE, plén. fisc., 7 déc. 2015, n° 368227, Min. c/ Sté Frutas y Hortalizas Murcia SL : Rec. Lebon ; RJF 2/16, n° 160.

de la quote-part de frais et charges sur les dividendes perçus de filiales détenues à 100 % pour l'imposition en France des dividendes qu'elle avait reçus de sa filiale française et, pour les autres exercices, du taux forfaitaire de quote-part de frais et charges de 1 %, au motif que les rectifications proposées porteraient atteinte à la liberté d'établissement, à la libre circulation des capitaux et au principe de non-discrimination des sociétés européennes garantis par le droit de l'UE<sup>10</sup>.

**19.** L'argument est rejeté puisque les impositions en litige n'ont concerné que des sociétés établies en France, et que, par suite, le moyen tiré de ce qu'elles porteraient atteinte à la liberté d'établissement, à la libre circulation des capitaux et au principe de non-discrimination des sociétés européennes garantis par le droit de l'UE est nécessairement inopérant<sup>11</sup>. La société avait invoqué l'arrêt *Steria*<sup>12</sup>, mais cet arrêt n'est pas transposable étant donné qu'en l'espèce il s'agit de l'imposition en France d'une société considérée comme y ayant son siège de direction effective et qui reçoit des dividendes de source française, et non pas d'une société établie dans un autre État membre et qui aurait fait usage de la liberté d'établissement.

#### ♦ Sur l'amende pour non-présentation du fichier des écritures comptables

**20.** Autre point à relever, car l'administration n'y pense pas toujours, la société s'était vu infliger l'amende prévue par l'article 1729 D du CGI pour non-présentation du fichier des écritures comptables (FEC). Selon ce texte, le défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités prévues au I de l'article L. 47 A du LPF<sup>13</sup> entraîne l'application d'une amende égale à 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, d'une majoration de 10 % des droits mis à la charge du contribuable.

**21.** La requérante tentait de se justifier en soutenant que cette amende était infondée et disproportionnée, dès lors qu'il ne pouvait lui être reproché, au regard du contexte du rehaussement et de l'absence de lien évident avec la France, d'avoir sciemment omis de présenter une comptabilité selon le format exigé par la loi. On peut évidemment comprendre l'argument, étant donné que toute société étrangère qui a exercé en France une activité occulte est dans cette situation et qu'il est en quelque sorte inhérent au caractère occulte de l'activité qu'elle ne soit pas retracée par un fichier des écritures comptables conforme aux prescriptions légales.

**22.** Le TA rejette toutefois l'argument sans beaucoup s'y appesantir, en se contentant de relever que l'administration avait à bon droit regardé la société comme passible de l'impôt

sur les sociétés en France et que le FEC ne lui avait pas été présenté. On pourra rapprocher cette conclusion un peu lapidaire d'une autre affaire concernant une société luxembourgeoise ayant exercé une activité occulte et qui s'était vu infliger la même pénalité ; la même solution avait été retenue, mais en fonction d'éléments de contexte qui paraissaient tout de même nettement en défaveur de la requérante, dont il est dit que, par son comportement, elle avait fait obstacle au contrôle fiscal en ne produisant pas le FEC malgré les demandes renouvelées de l'administration en se prévalant de ce que son siège était situé hors de France<sup>14</sup>.

**23.** Au total, il est donc jugé que, dans cette affaire, l'administration avait eu raison sur toute la ligne. Il reste à voir si cette position sera confirmée dans la suite de la procédure, le jugement faisant l'objet d'un appel enregistré sous le n° 26PA01901.

**B. GOUTHIÈRE ■**

## Établissement stable

**24. Établissement stable - Établissement stable occulte - Filiale française d'une société irlandaise -** Le TA de Nice valide l'existence en France d'un établissement stable occulte constitué par la filiale française d'une société irlandaise. Dès lors que les dirigeants de cette dernière étaient français, qu'elle disposait des personnels de la filiale française qui accomplissaient des tâches administratives pour elle, qu'elle employait le réseau et le matériel de la filiale française et que l'ensemble de ses activités étaient en réalité réalisées depuis la France. S'agissant de l'application de la convention fiscale, le tribunal considère que dès lors que l'ensemble de l'activité de l'entreprise était exercé par son établissement stable situé en France, ses bénéfices y étaient intégralement imposables. S'agissant de la TVA, le tribunal valide l'assujettissement à la taxe de l'ensemble des ventes de biens par la société irlandaise par l'intermédiaire de sa filiale française. Enfin, il valide la pénalité de 80 % pour activité occulte, la société requérante n'ayant pas déposé ses déclarations fiscales ou fait connaître son activité en France au greffe du tribunal de commerce et n'établissant pas l'acquiescement d'un impôt quelconque en Irlande.

**TA Nice, 3<sup>e</sup> ch., 8 avr. 2026, n° 2302591, Sté Dermosciences Ltd, C+ (V. annexe 3)**

10 En l'espèce, l'administration avait admis l'application du régime mère-fille et imposé une quote-part de frais et charges de 5 %.

11 Le TA refuse de poser sur ce point une question préjudicielle à la Cour de justice.

12 CJUE, 2 sept. 2015, C-386/14, Groupe Steria SCA : RJF 11/15, n° 972.

13 Qui dispose que les contribuables qui tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés doivent la présenter sous forme de fichiers dématérialisés lors d'un contrôle fiscal.

14 CAA Lyon, 27 oct. 2025, n° 23LY02057, Sté Team Car Repairs SA (arrêt définitif) : FI 3-2026, n° 2, § 1.

25. En matière de fiscalité, on observe parfois un « effet de mode », en particulier en ce qui concerne les questions d'établissement stable. L'Irlande est désormais, après le Luxembourg, à l'honneur. La question de la mise en évidence d'un établissement stable au travers notamment d'un représentant capable d'engager le principal est moins courante, le juge étant parfois peu à l'aise avec la notion. C'est le cas dans le jugement que nous analysons ici.

26. La structure remise en cause ici est celle d'une société étrangère qui exerce une grande partie de son activité au travers d'une société sœur française dont les actionnaires sont en partie communs. Elle a pour objet social la fabrication et la vente de parfums et de produits cosmétiques. La raison de ce choix semble être que le groupe ne dispose pas de forces opérationnelles en dehors de France. Les périodes redressées sont 2017, 2018 et 2019. Est, en outre, classiquement appliquée une pénalité de 80 %. Notons ici que l'activité analysée n'est pas que française mais mondiale puisque des contrats de distribution ont été mis en place dans de nombreux pays en dehors de France avec des tiers. Cet élément aurait pu imposer une analyse triangulaire afin de déterminer si la société française ou la société irlandaise n'aurait pas d'établissements stables dans ces pays tiers auxquels une partie de la base taxable pouvait être allouée. Il n'en a rien été.

27. **Installation fixe ou représentant ?** - Le jugement est un peu surprenant. Dans une première partie, il est affirmé que la négociation de tous les éléments des contrats était effectuée en France ce qui devrait avoir eu pour conséquence de considérer que les contrats sont « conclus » en France, aboutissant à montrer que la société irlandaise y dispose d'un établissement stable. Cependant, dans une seconde partie, le jugement se fonde sur la localisation de la réalisation des prestations pour conclure que la société irlandaise « dispose » en France d'une installation fixe au sein de laquelle elle exerce son activité, caractérisant la présence d'un établissement stable.

Nous savons que la caractérisation de l'existence d'un établissement stable peut se fonder sur l'une ou l'autre des qualifications mais nous restons interrogatifs sur le choix d'avoir mené le combat sur le fondement de la disposition d'une installation fixe contenue dans la convention France-Irlande.

On peut, dans un premier temps, se demander si la bonne approche n'aurait pas plutôt été de rechercher si la filiale française recevait la bonne compensation pour les travaux effectués, même s'il est probable que la marge afférente à ces opérations aurait été plus faible que celle issue de la distribution elle-même (une rémunération de cost + 5 % était en place). La réponse n'est pas certaine si l'analyse de prix de transfert était arrivée à la conclusion que la signature/validation irlandaise était automatique et que donc toutes les fonctions étaient en réalité exercées en France. Le danger d'une telle tactique est que les règles de prescription vis-à-vis de la société irlandaise (approche établissement stable) ou vis-à-vis de la société française (approche prix de transfert) ne laissent pas nécessairement la même flexibilité.

Nous n'avons pas non plus d'information afin de déterminer si la société a engagé une procédure sous la convention fiscale France-Irlande afin de débattre de la définition de l'établissement

stable ainsi que de la base à lui attribuer. Il semble que le juge non plus. C'est un élément de suspicion vis-à-vis de l'entreprise.

28. **La première question était celle de savoir si la société irlandaise avait un représentant en France pouvant caractériser un établissement stable** - Le tribunal débute son jugement par une explication détaillée de la notion d'établissement stable. De manière prévisible l'analyse est d'abord menée au regard du droit interne et de l'article 209 du CGI qui précise que *« I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés [...] en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France [...] ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions »*.

Il indique ensuite qu'en cas de mise en évidence d'une entreprise exploitée en France, il convient de déterminer si la convention fiscale éventuellement en vigueur confirme ou infirme la conclusion.

Dans cette affaire, l'article 4 de la convention fiscale France-Irlande du 21 mars 1968 prévoit une définition de l'établissement stable classique, en ligne avec le modèle OCDE de convention fiscale, en indiquant qu'aux termes de l'article 2 de cette convention : *« Pour l'application de la présente convention : [...] / 9. Le terme "établissement stable" désigne une installation fixe d'affaires où une entreprise exerce tout ou partie de son activité. / [...] c) Une personne agissant dans un État contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre État 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 État si elle dispose dans cet État 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. [...] »*.

Débutant par la question du représentant, le tribunal précise que le « pouvoir d'engager » exercé habituellement ne nécessite pas que la signature soit effectivement réalisée sur place.

N'oublions pas qu'à part une situation clairement abusive, les principes de la fiscalité internationale ne reconnaissent, en principe, pas la qualité d'établissement stable à un distributeur, celui-ci agissant en son nom et pour son compte. La filiale française était d'ailleurs distributeur exclusif pour la France de produits de la société irlandaise. C'est donc nécessairement sur le second contrat de promotion en vigueur entre la société française et la société irlandaise qu'aurait pu se fonder la révélation d'une présence taxable en application de ce moyen. Il y a sur ce point dans l'analyse du tribunal une zone de flou entre activité au titre du contrat de distribution, qui ne relève pas de la question de l'établissement stable sauf abus de droit (non invoqué ici), et activité au titre du contrat de promotion, qui relève d'une approche plus traditionnelle du représentant et du pouvoir d'engager. Le jugement ne fait pas réellement ce tri.

Le tribunal précise formellement qu'il considère que les situations dans lesquelles tous les éléments du contrat sont négociés **en France** alors même que celui-ci peut être signé ailleurs permettent dans certaines circonstances de reconnaître la mise en évidence d'un établissement stable. Notons que si les éléments en cause sont négociés dans un État tiers

la qualification d'établissement stable devient impossible en application de ce moyen. On peut d'ailleurs se demander si ce n'est pas le cas pour les contrats passés avec des distributeurs étrangers.

Sur ce point, le juge mentionne les commentaires du modèle de convention OCDE de l'article 5 (§ 32.1 et 33) en vigueur qui précisent « L'expression "de pouvoirs [...] lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise" ne restreint pas l'application du paragraphe à un agent concluant des contrats littéralement au nom de l'entreprise ; le paragraphe s'applique aussi à un agent qui conclut des contrats qui engagent l'entreprise même si ces contrats ne sont pas effectivement conclus au nom de l'entreprise »

Dans ces commentaires, il est indiqué spécifiquement que « Par exemple, on peut considérer qu'un agent possède le pouvoir effectif de conclure des contrats lorsqu'il sollicite et reçoit les commandes (sans les finaliser de manière formelle), lesquelles sont envoyées directement à un entrepôt d'où sont livrées les marchandises, et lorsque l'entreprise étrangère ne fait qu'approuver les transactions **de façon routinière** »

Pour étayer son analyse, le juge indique qu'« En outre, il résulte de l'instruction que la distribution des produits Dermaceutic est effectuée via des distributeurs présents dans différentes régions du Monde qui signent des contrats de distribution, que si ces contrats sont conclus entre lesdits distributeurs et la société Dermosciences Ltd, les personnels de la société Dermosciences France négocient et préparent ces contrats et la signature apposée sur les contrats par les dirigeants irlandais présente **un caractère d'automatisme** et s'apparente à une **simple validation** des contrats négociés et élaborés par les dirigeants et salariés de la société Dermosciences France. »

Le caractère « automatique » renvoie au caractère « routinier » des commentaires du modèle OCDE mais cela ne nous semble pas suffire à démontrer la capacité d'engager. Les commentaires précisent par exemple que « Toutefois, le simple fait qu'une personne ait assisté ou même participé à des négociations dans un État entre une entreprise et un client ne suffit pas en lui-même pour conclure que la personne a exercé dans cet État le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise ». Cela signifie que doit être démontré que le contrat est formé au moment des négociations sans attendre la signature. La non-connaissance des termes exacts des contrats (loi applicable, etc.), ne nous rend pas possible une conclusion sur ce point. Nous pouvons juste noter qu'une telle interprétation doit être stricte car dérogerait au principe selon lequel seule la signature engage.

Le tribunal confirme cependant et indique que « Si notamment la société irlandaise fixe le modèle des contrats conclus avec les distributeurs prévoyant les conditions tarifaires générales, le choix de conclure un contrat avec un distributeur et l'ensemble des tâches nécessaires à sa conclusion relèvent des salariés de la société française, la société irlandaise se bornant à **valider le contrat par une signature qui présente, ainsi qu'il a été dit, un caractère automatique** ». Selon nous, cela ne démontre pas la capacité d'engager de la filiale française sans veto de la société irlandaise. Au contraire, la capacité de la société irlandaise de valider est indispensable et donnée sous la réserve que les projets respectent les conditions mentionnées préalablement.

En réalité, l'analyse est fondée sur le fait que le tribunal considère la structure comme abusive et précise qu'« En outre, il résulte de l'instruction que les dirigeants de la société Dermosciences Ltd sont peu présents en Irlande, au plus une réunion par an se tient

en Irlande, que les locaux correspondent à une adresse de domiciliation dont l'objet est principalement de recevoir le courrier et de le scanner afin de le transmettre à Dermosciences France. Si la société Dermosciences Ltd se prévaut de sa volonté de conserver une structure "légère et agile", Il ressort des pièces du dossier que le siège social de Dermosciences Ltd correspond à une adresse de domiciliation, qu'elle n'emploie aucun salarié en Irlande et déclare à son bilan un actif corporel composé uniquement d'ordinateurs pour un montant de 3 310 euros. » On comprend l'étonnement du juge même si une présence lourde n'est pas nécessaire pour accepter ou refuser des contrats à l'heure de la numérisation.

Il nous semble que le tribunal a réalisé l'incertitude technique de sa position puisque de manière surprenante, il ne fonde pas la mise en évidence d'un établissement stable sur la présence d'un représentant mais sur la disposition d'une installation fixe, approche probablement plus solide. Notons enfin en pratique que dans l'environnement fiscal actuel post BEPS, l'engagement présumé de la société irlandaise serait probablement l'approche retenue par le juge (si les normes issues de l'Instrument multilatéral le permettent).

**29. La disposition d'une installation fixe d'affaires** - L'autre critère permettant la mise en évidence d'un établissement stable est celui de la disposition d'une installation fixe d'affaires pour exercer son activité. Ce n'est pas l'existence simple d'une installation qui doit être démontrée mais l'existence d'une installation, à la disposition de la société étrangère, au travers de laquelle elle exerce son activité principale. La question ici est donc de déterminer si les moyens utilisés sont ceux de la société française ou ceux de la société irlandaise. Nous devons admettre que sur ce point le jugement n'est pas explicite.

Les commentaires du modèle OCDE précisent que « L'expression "installation d'affaires" couvre tout local, matériel ou installation utilisé pour l'exercice des activités de l'entreprise, qu'il serve ou non exclusivement à cette fin. [...] Il importe peu que l'entreprise soit ou non propriétaire ou locataire du local, du matériel ou de l'installation ou qu'elle l'ait **d'une autre manière à sa disposition**. Ainsi, l'installation d'affaires peut être constituée par une place sur un marché, ou par un certain emplacement, utilisé de manière permanente, dans un dépôt de douane (par exemple pour l'entreposage de marchandises taxables). L'installation d'affaires peut aussi se trouver dans les locaux d'une autre entreprise. **Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'entreprise étrangère dispose en permanence de certains locaux ou d'une partie des locaux appartenant à l'autre entreprise.** » Les commentaires semblent considérer que les moyens **à la disposition** de l'entreprise étrangère sont ceux d'une entreprise locale. Les moyens ne sont pas à la disposition de deux entreprises.

Une question centrale est donc « la disposition » de l'installation par la société étrangère car si cette preuve n'est pas apportée alors la question est uniquement une question de niveau de base fiscale de la société française qui rend les services. Cette question n'est pas totalement traitée par le jugement commenté. La personnalité juridique des intervenants ne peut être totalement ignorée. Sauf démonstration contraire, les moyens utilisés sont juridiquement ceux de la société locale.

**30. Établissement stable - Établissement stable occulte - Filiale française d'une société irlandaise - Imposition des associés - Attribution de profits à l'ES** - À l'occasion d'un litige concernant l'imposition de sommes regardées comme distribuées à ses associés par une société de droit irlandais, la CAA de Toulouse juge que cette société irlandaise dont l'activité est assurée par une société française dont elle partage les associés et dirigeants doit être regardée comme disposant en France d'un établissement stable, dès lors qu'elle exerçait dans les locaux de la société de droit français, développant la même activité en boutique, avec les mêmes articles, et également dirigée par les requérants, que son site était hébergé en France, que les marchandises vendues étaient achetées auprès de la société française ou de fournisseurs français et que les prestations de préparation de colis et d'expédition étaient assurées par la société française, et en l'absence d'élément permettant d'établir que la gestion commerciale était assurée depuis l'étranger.

**CAA Toulouse, 1<sup>re</sup> ch., 12 févr. 2026, n° 24TL01207, Perchot, C (V. annexe 4)**

**31.** Cet arrêt permet de comprendre les implications induites indirectement par la mise en évidence d'un établissement stable. Le point de départ, assez classique pour notre rubrique, est celui de la mise en évidence d'un établissement stable puis se prolonge sur la question de la base imposable de celui-ci. Ce qui en fait une décision un peu différente, c'est que le litige porte en même temps sur le régime d'imposition des revenus reçus ces mêmes années par les actionnaires. Les deux sujets sont alors traités de manière conjointe dans l'arrêt, montrant ainsi, qu'en pratique, la situation de la société et celle de ses actionnaires ne sont pas totalement indépendantes pour construire une analyse technique.

Pour le praticien, cet arrêt permet d'illustrer la notion d'établissement stable alors que ses activités étaient aussi menées par internet. Elle permet aussi de ne pas oublier que les éléments de fait, y compris indirects, doivent être pris en considération.

**32. La prise en compte de la situation des personnes physiques** - L'arrêt est indirectement relatif à une question d'établissement stable. Il est initié par des personnes physiques affectées par ce sujet. Les requérants contestaient la mise à leur charge de cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux relatifs à l'imposition de sommes regardées comme distribuées par la société de droit irlandais Arts Éphémères International Limited dont ils étaient les associés et dirigeants. Ils soutenaient que :

> ils n'étaient pas résidents fiscaux français, ainsi qu'en témoignent la détention de « PPS Numbers », en se fondant sur la circonstance qu'ils s'acquittaient de l'impôt en Irlande, du

contenu de leurs relevés bancaires et le lieu de scolarisation de leurs enfants ;

> la société, de droit irlandais, Arts Éphémères International Limited, dont ils étaient les associés et dirigeants, n'avait pas d'établissement stable en France ;

> à titre subsidiaire,

- le taux de marge de 1,9, retenu par l'administration pour reconstituer les résultats de cette société, ne reflétait pas la réalité de l'exploitation ;

- une reconstitution à partir d'un taux de marge de 1,6, qui est également supérieur au taux réellement appliqué, aboutissait à des résultats déficitaires et, par conséquent, à une absence de revenus distribués.

Tout partait donc indirectement de la question de l'établissement stable (et de l'imposition corrélative en France de la société dont les contribuables étaient associés) qui se combinait aux autres puisqu'effectivement des non-résidents recevant des revenus de sociétés étrangères non imposables en France n'auraient pas été soumis aux cotisations en cause. Si la question de la résidence des personnes est aussi importante, c'est parce que l'on peut imaginer que le juge n'aurait pas rendu la même décision si les personnes physiques avaient été clairement non résidentes (et s'étaient déclarées comme telles) ou même si un conflit de résidence sérieux entre la France et l'Irlande avait été en cause. Les développements de l'arrêt laissent penser que ce n'était pas réellement le cas. En pratique, cela doit nous rappeler que la situation au regard de la résidence des personnes physiques peut exercer une influence sur le traitement de l'imposition des sociétés en cause.

**33. Rappel des principes** - La CAA s'est sentie contrainte de rappeler les fondements de l'analyse des concepts et notamment l'effet qu'une convention fiscale peut avoir sur la résolution d'un litige. C'est peut-être en raison de la discussion sur la résidence des personnes physiques menée sur le terrain du droit interne.

Même si ces principes sont désormais connus, il est toujours utile de les rappeler. La cour indique donc que « *si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut (...) conduire à écarter [...] la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition* ». Dès lors, le juge doit se placer d'abord sur le terrain de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie. C'est dans cette hypothèse qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification de la convention, de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale. La cour confirme formellement que « *s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi* », le moyen est d'office. On se trouve donc dans une situation parfaitement orthodoxe et le juge va s'efforcer de rendre sa décision en se fondant sur la convention fiscale en vigueur.

**34. Une question de résidence relativement classique** - La situation n'apparaissait pas immédiatement comme abusive. Les faits étaient relativement clairs même si particuliers. Tout d'abord et c'est important, les personnes physiques ont

mentionné, dans leurs déclarations des revenus des années 2013, 2014 et 2015, résider en France. Il est probable que cette première déclaration a influencé le juge quant à l'analyse des contribuables sur leur propre situation. De manière assez classique, le juge relève que les comptes bancaires français font état de « dépenses d'eau, d'électricité, d'opérateur internet et de la vie courante » réalisées au cours des années 2014 et 2015 (2013 étant antérieure la question semblait évidente). C'est un double fait : élément qui caractérise un lien avec la France mais aussi éléments qui démontreraient la disposition d'un lieu de séjour en France. Comme nous le savons, la détermination d'un lieu de résidence nécessite de comparer les situations factuelles dans les deux États considérés. Même si le droit interne français se fonde sur des éléments liés à notre territoire, ceux-ci sont pris en considération au regard de l'intensité de ces mêmes éléments dans l'autre État.

Il faut noter que la situation n'était pas dénuée de justifications. Ils ont produit une attestation de location d'un appartement, datée d'octobre 2013 en Irlande, et des demandes d'inscriptions au lycée français d'Irlande au titre de l'année 2013-2014, de même qu'une licence délivrée par l'association irlandaise de judo pour les années 2013 et 2014, ainsi que deux factures liées à des inscriptions scolaires, datées du 1<sup>er</sup> octobre et du 1<sup>er</sup> novembre 2015. Ils produisaient en outre un relevé de compte auprès d'une banque irlandaise, indiquant qu'ils ont résidé en Irlande jusqu'au mois d'avril 2014, ainsi que le confirment les certificats de scolarité versés devant le tribunal administratif, qui mentionnent une radiation au 11 avril 2014, et à Malte à compter du mois d'octobre 2015. Enfin les contribuables disposaient d'une carte « Public Services Card » et d'une déclaration des revenus irlandais de 2014.

Toutefois, certains éléments de rattachement au territoire français jouaient plutôt en leur défaveur sans, selon nous, être rédhibitoires. Le Juge semble avoir été plus convaincu par ces derniers.

Ainsi, les contribuables avaient perçu des loyers pour des logements donnés en location en France et les revenus déclarés auprès des autorités fiscales irlandaises au titre de l'année 2014 étaient très inférieurs à ceux, de source française, perçus au cours de la même année. Ces éléments semblent avoir convaincu que les personnes avaient en France le centre de leurs intérêts économiques au sens du c du 1 de l'article 4 B du CGI. Cette conclusion, bien qu'acceptable, est un peu directe, laissant une place importante à des revenus passifs issus de biens probablement acquis avant leur départ. Second point, le juge ne considère pas comme nécessaire une analyse au regard de la convention fiscale, point qui ne semble pas totalement évident.

On peut aussi penser que la disposition de la résidence permanente en France (au travers notamment du règlement des dépenses) a conforté la conviction. En pratique, on se demande pourquoi ils avaient mentionné leur résidence en France dans leur déclaration sans procéder à une déclaration rectificative par exemple.

**35. Une activité opérationnelle indirecte ?** - La situation était celle d'une société irlandaise qui exerce une activité en France au sein d'une société française détenue par les mêmes actionnaires. Ainsi, la société de droit irlandais Arts

Éphémères International Limited, qui exerçait une activité de vente en ligne sur catalogue spécialisé d'articles de décorations, fêtes et dragées, et dont ils étaient les associés et dirigeants étaient communs, aurait disposé d'un établissement stable au sein de sa société sœur. Nous savons désormais que ces situations dans lesquelles les actionnaires sont communs et peu nombreux et où une filiale en France est utilisée par une société étrangère, sont propices aux remises en cause.

La manière dont l'activité est conduite n'est effectivement pas neutre. C'est cette organisation qui pose un problème.

Si les requérants soutenaient que la société en question n'avait pas d'établissement stable en France, la CAA de Toulouse estime qu'elle devait être regardée comme y ayant disposé d'un établissement stable dès lors que la société irlandaise exerçait dans les locaux de la société de droit français, développant la même activité en boutique, avec les mêmes articles, et également dirigée par les requérants, que son site était hébergé en France, que les marchandises vendues étaient achetées auprès de la société française ou de fournisseurs français et que les prestations de préparation de colis et d'expédition étaient assurées par la société française, et en l'absence d'élément permettant d'établir que la gestion commerciale était assurée depuis l'étranger.

L'idée du juge est que cette organisation était en place probablement pour « isoler fiscalement » les ventes réalisées par internet (regroupant la majorité du profit) pour l'imposer en Irlande alors qu'en réalité celle-ci était conduite par la société française et aurait donc dû être imposée en conséquence en France. L'activité dans les locaux de la société française société sœur et détenue par les mêmes actionnaires était donc suspecte. La situation était probablement aggravée par le fait qu'il n'est pas fait mention de refacturations de la société française pour d'éventuels services rendus à la société irlandaise. En outre, les faits étaient suspects dès lors que la société française développait la même activité en boutique, avec les mêmes articles, et était également dirigée par les mêmes contribuables. Pire encore, les frais liés à l'hébergement du site de la société irlandaise étaient facturés à la société française (acte anormal de gestion ?). Les marchandises vendues par la société irlandaise étaient achetées auprès de la société française ou de deux fournisseurs français, sans transiter par l'Irlande. Il nous semble que l'achat auprès de la société française constitue plutôt un facteur positif permettant de valoriser l'activité exercée en France. C'est cette marge qui aurait dû être contrôlée en priorité, même si l'activité de cette dernière était probablement d'une nature moins profitable. Par ailleurs, comme souvent recherché par les autorités, les mentions figurant sur les factures émises par ces derniers précisaient qu'elles étaient livrées et réceptionnées à l'adresse de la société française même si cette mention ne nous semble pas transformer *ipso facto* ce lieu en établissement stable « à disposition », celui-ci pouvant être un simple endroit de stockage. Enfin, de manière plus problématique selon nous, la préparation des colis adressés aux clients était assurée par le personnel de la société française, au moyen de bordereaux imprimés dans ses propres locaux, et leur expédition relevait de contrats de livraison établis à son nom (activité de man-dataire/commissionnaire non rémunérée ?).

Ce qui interroge le juge, c'est en réalité l'incapacité de la société irlandaise à mettre en évidence qu'elle dispose de moyens ailleurs pour exercer son activité, démontrant que l'entièreté des opérations de la société irlandaise serait en réalité conduite en France (absence de personnel, de compte en banque en dehors de France).

Le juge considère donc que l'entreprise dispose d'une installation fixe d'affaires caractérisant un établissement stable en France au sens et pour l'application des articles 2 et 4 de la convention franco-irlandaise du 21 mars 1968. Il nous semble que sur ce point, et en particulier sur la nécessité de « disposer » d'une installation, cette notion n'a pas été analysée dans l'arrêt. On notera en outre que le juge n'envisage pas l'application possible de l'exception à la caractérisation d'un établissement stable pour la livraison et le stockage incluse dans la convention France-Irlande. L'article 2, § 9, b précise en effet que l'« on ne considère pas qu'il y a établissement stable si : aa) il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ; bb) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ; cc) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ; dd) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ; ee) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherche scientifique ou d'activités analogues qui ont pour l'entreprise un caractère préparatoire ou auxiliaire. » C'est probablement selon nous, le point le plus discutable de l'arrêt.

L'analyse de l'existence d'un possible représentant pouvant caractériser un établissement stable au sens de l'article 2, § 9, c n'est pas explicitée dans l'arrêt lui-même.

**36. Si établissement stable il y a, de quelle base fiscale dispose-t-il ?** - Lorsque l'existence d'un établissement stable est reconnue par le juge, se pose alors la question de la base à lui attribuer.

Notons tout d'abord que la base n'a probablement pas été reconnue en France au niveau de la société française. On aurait pu imaginer que celle-ci facture les services de logistique rendus à la société irlandaise ce qui aurait d'ailleurs probablement aidé l'argumentaire. La marge aurait toutefois peut-être été faible au regard de celle générée par les activités de distribution.

En l'espèce, le débat portait sur le niveau de marge acceptable applicable à l'établissement stable révélé. Comme souvent, le juge ne procède pas à une revue complète de prix de transfert, mais se limite à une appréciation du niveau de preuve apporté.

On ne saurait conseiller aux entreprises de disposer d'une documentation convaincante comprenant des comparables. Ici, le débat reste à un niveau moins sophistiqué, sans analyse fonctionnelle par exemple.

Du côté de l'administration, un coefficient de marge de 2,3 a été proposé, déterminé à partir des indications fournies lors des opérations de contrôle des factures que les deux sociétés s'adressaient mutuellement. Cet élément démontre que le contribuable doit être particulièrement attentif aux informations données dans le cadre du contrôle pour ne pas avoir à faire varier sa position dans le temps.

À l'issue de l'interlocution départementale, ce taux de marge a été réduit à 1,9, afin de prendre en compte la situation économique et financière dans laquelle se trouvait la société et « en particulier à l'issue de la crise sanitaire liée à l'épidémie de Covid-19 ». Même si nous sommes convaincus que la crise Covid influence le niveau de marge, on peut s'interroger sur cette référence, les années vérifiées étant antérieures. Notons que l'interlocution permet parfois de faire baisser le redressement.

L'administration dans le cadre du contentieux refuse cependant de descendre à un niveau de marge qui aurait entraîné une situation de perte fiscale, ce que l'on peut comprendre de son point de vue. Le juge indique que ce niveau aurait entraîné une activité « chroniquement déficitaire » posant ainsi une limite. Le juge suit cette approche et indique que les preuves présentées par l'entreprise pour appliquer une marge plus faible ne sont pas acceptables, les références étant soit parcellaires (produits accessoires comme référence) soit inutilisables (copies d'informations formellement peu fiables).

Enfin, on se demandera (l'information n'est pas communiquée) si les contribuables n'ont pas tenté une procédure d'élimination des doubles impositions sous la convention fiscale car on peut imaginer que le profit attribué à l'établissement stable révélé était aussi imposable en Irlande (probablement à un taux plus faible). Cette option est parfois aussi ouverte en cas de conflit de résidence. Une telle procédure permettrait en outre de faire valoir l'argument lié à l'exception de reconnaissance d'un établissement stable lorsque l'installation est utilisée uniquement pour du stockage. Peut-être cela a-t-il été tenté, mais nous n'avons pas d'information à ce sujet.

R. COIN ■

## Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

**Annexe 1 :** CAA Paris, 9<sup>e</sup> ch., 18 mai 2026, n° 25PA00711, Darlet, C

**Annexe 2 :** TA Paris, 1<sup>re</sup> ch., 28 janv. 2026, n° 2413029, Sté SOMARFI SA, C

**Annexe 3 :** TA Nice, 3<sup>e</sup> ch., 8 avr. 2026, n° 2302591, Sté Dermosciences Ltd, C+

**Annexe 4 :** CAA Toulouse, 1<sup>re</sup> ch., 12 févr. 2026, n° 24TL01207, Perchot, C