

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL  
DE PARIS**

**N° 17PA03067**

---

MINISTRE DE L'ACTION ET DES  
COMPTES PUBLICS  
c/ société Google Ireland Limited

---

M. Claude Jardin  
Président

---

M. David Dalle  
Rapporteur

---

Mme Anne Mielnik Meddah  
Rapporteur public

---

Audience du 28 mars 2019  
Lecture du 25 avril 2019

---

19-01-01-05  
19-04-01-04  
C+

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

La Cour administrative d'appel de Paris

(9<sup>ème</sup> chambre)

Vu la procédure suivante :

*Procédure contentieuse antérieure :*

La société Google Ireland Limited a demandé au Tribunal administratif de Paris la décharge des cotisations d'impôt sur les sociétés, de contribution sur l'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2005 à 2010 ainsi que des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1505178/1-1 du 12 juillet 2017, le Tribunal administratif de Paris a fait droit à sa demande.

*Procédure devant la Cour :*

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 11 septembre 2017 et 30 novembre 2018, le ministre de l'action et des comptes publics demande à la Cour d'annuler le jugement du 12 juillet 2017 du Tribunal administratif de Paris et de remettre à la charge de la société Google Ireland Limited les impositions et pénalités dont les premiers juges ont prononcé la décharge.

Il soutient que :

- la société Google Ireland Limited dispose en France au travers de la SARL Google France d'un agent dépendant exerçant habituellement des pouvoirs lui permettant de conclure des contrats en son nom, au sens du c) du 9° de l'article 2 de la convention franco-irlandaise du 21 mars 1968 ;
- subsidiairement, la société Google Ireland Limited dispose en France, dans les locaux de la SARL Google France, d'une installation fixe d'affaires, au sens du 9° de l'article 2 de la convention franco-irlandaise du 21 mars 1968.

Par des mémoires, enregistrés les 31 janvier 2018 et 21 décembre 2018, la société Google Ireland Limited conclut au rejet de la requête du ministre et demande que soit mis à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 5 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- à titre principal, les moyens soulevés par le ministre ne sont pas fondés ;
- à titre subsidiaire, l'évaluation des bénéfices que l'administration fiscale a imputés à l'établissement stable est erronée ;
- son activité en France n'étant pas occulte, l'administration ne pouvait appliquer le délai de reprise étendu prévu par le deuxième alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales ni lui faire supporter les majorations de 80 % prévues en cas de découverte d'une activité occulte par les dispositions du c du 1 de l'article 1728 du code général des impôts.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention fiscale entre la France et l'Irlande tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, signée le 21 mars 1968 ;
- le code civil ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Dalle,
- les conclusions de Mme Mielnik Meddah, rapporteur public,
- et les observations de M. C. et de M. P., pour le ministre de l'action et des comptes publics, ainsi que de Me Meier, avocat de la société Google Ireland Limited.

Considérant ce qui suit :

1. L'administration fiscale a diligenté en 2010, 2011 et 2012 différents contrôles à l'encontre de sociétés du groupe Google. A l'issue de ces opérations, elle a estimé que la société de droit irlandais Google Ireland Limited, dont le siège est à Dublin, exerçait en France une activité professionnelle de vente de publicité par l'intermédiaire d'un établissement stable, au sens du c) du 9° de l'article 2 de la convention fiscale franco-irlandaise. La société Google Ireland Limited a été en conséquence assujettie au titre des années 2005 à 2010, à concurrence de la part des bénéfices attribués à cet établissement stable, à l'impôt sur les sociétés et aux contributions additionnelles à cet impôt. Le ministre de l'action et des comptes publics relève appel du jugement du 12 juillet 2017 par lequel le Tribunal administratif de Paris a déchargé la société Google Ireland Limited de ces impositions.

2. En vertu de l'article 209 du code général des impôts, les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions, sont passibles de l'impôt sur les sociétés.

3. Aux termes de l'article 4 de la convention fiscale franco-irlandaise : « 1. *Les bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce une telle activité, l'impôt peut être perçu dans l'autre Etat sur les bénéfices de l'entreprise, mais uniquement dans la mesure où ces bénéfices sont imputables audit établissement stable (...)* ». Selon l'article 2 de la même convention : « (...) 9° Le terme « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où une entreprise exerce tout ou partie de son activité. /a. Constituent notamment des établissements stables : / (aa) Un siège de direction ; / (bb) Une succursale ; (cc) Un bureau (...) /c. Une personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé à l'alinéa d ci-après, est considérée comme "établissement stable" dans le premier Etat si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise. /d. On ne considère pas qu'une entreprise d'un Etat contractant a un établissement stable dans l'autre Etat contractant du seul fait qu'elle y effectue des opérations commerciales par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. /e. Le fait qu'une société résidente d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est résidente de

*l'autre Etat contractant ou qui y effectue des opérations commerciales (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces deux sociétés un établissement stable de l'autre (...)* ».

4. En application de ces stipulations, pour être imposable en France sur les bénéfices imputables à un établissement stable, une société résidente d'Irlande 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 exerçant habituellement en France des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres. Le ministre de l'action et des comptes publics soutient, à titre principal, que la SARL Google France constituait à l'égard de la société Google Ireland Limited un agent dépendant, exerçant des pouvoirs lui permettant d'engager celle-ci dans une relation commerciale, et, à titre subsidiaire, que la société Google Ireland Limited disposait en France d'une installation fixe d'affaires.

Sur la qualité d'agent indépendant de la SARL Google France :

5. Il résulte de l'instruction qu'un contrat de prestation de services (« *Marketing and Services Agreement* ») a été conclu le 16 mai 2002 entre la société américaine Google Inc. et la SARL Google France, la première détenant, conjointement avec une autre entité américaine du groupe, l'intégralité du capital de la seconde. Le 1<sup>er</sup> juillet 2004, ce contrat a été cédé par Google Inc. à la société Google Ireland Limited. Il prévoit que la société Google France fournira des services à la société Google Ireland Limited « selon les instructions » de cette dernière. Par ailleurs, il est constant que les activités de la SARL Google France faisant l'objet du contrat en cause s'exercent exclusivement au profit de la société Google Ireland Limited. En outre, la SARL Google France, à laquelle la société Google Ireland Limited a, au titre des exercices en litige, remboursé l'intégralité de ses dépenses et versé en sus une marge de 8 %, n'a supporté, à raison même de ce mode de rémunération, aucun risque financier lié à son activité. Ainsi, eu égard à sa double dépendance juridique et économique, la SARL Google France ne peut, contrairement à ce que soutient la société Google Ireland Limited, être regardée comme « *jouissant d'un statut indépendant* » au sens des stipulations précitées du c) du 9<sup>o</sup> de l'article 2 de la convention fiscale franco-irlandaise.

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

6. Le groupe Google, qui exploite un moteur de recherche sur Internet, propose en outre un service payant, « AdWords », permettant à tout annonceur, par référencement préalable d'un ou plusieurs mots-clés, de commander l'apparition à l'écran, lorsque la requête adressée par un internaute au moteur de recherche contient ce ou ces mots-clés, d'un lien promotionnel accompagné d'un bref message publicitaire, cette annonce s'affichant, en partie latérale ou supérieure de l'écran, en supplément des résultats générés spontanément par le moteur de recherche. Ce service payant de référencement est facturé à l'annonceur à raison de chaque clic d'internaute sur le lien promotionnel, son prix prenant également en compte le coût maximal par clic que l'annonceur a déclaré être prêt à assumer. Plusieurs annonceurs pouvant sélectionner les mêmes mots-clés, un système automatisé d'enchères effectue en temps réel la sélection et l'ordre d'affichage des annonces en concurrence, déterminés notamment en fonction du coût maximal par clic, du nombre de clics antérieurs sur les liens concernés ainsi que de la qualité des annonces telle qu'évaluée par Google. Le service « AdWords » est proposé aux annonceurs selon deux modalités, « OSO » (*Online*

*Sales Organization*) et « DSO » (*Direct Sales Organization*), la première destinée aux clients souhaitant élaborer eux-mêmes, en ligne, leurs campagnes publicitaires, la seconde incluant un service d'assistance assuré par des salariés de la SARL Google France, destiné à aider les annonceurs, ou leurs agences de publicité, à utiliser au mieux le produit « AdWords ». C'est à raison du service rendu selon la modalité « DSO » que l'administration a estimé que ces salariés se livraient en France, au nom de la société Google Ireland Limited, à une activité de vente de publicité en ligne.

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

8. Par ailleurs, les contrats conclus entre la société Google Ireland Limited et les clients français stipulent que : « Le présent contrat entre en vigueur à la Date d'Acceptation mentionnée ci-dessus ». La page de signature du contrat comporte un espace pour que soit indiquée une date d'acceptation par l'apposition d'un bloc de signature de la société Google Ireland Limited. La clause 12.1 du contrat stipule que : « le présent Contrat débutera à la Date d'acceptation ». La clause 1 définit la date d'acceptation comme : « soit : (i) la date à laquelle le Client accepte le présent contrat en ligne ; soit (ii) en cas de conclusion par écrit, la date de signature sur la page de signature du présent Contrat ». La date d'acceptation par la société Google Ireland Limited figure sur la « page de signature ». La page de signature prévoit également que « La partie réservée à la signature du client doit être complétée afin que Google puisse traiter le présent contrat ».

9. Le ministre soutient que, bien que les termes des stipulations citées au point 7 dénie expressément à la SARL Google France toute qualité pour engager d'une quelconque façon la société Google Ireland Limited, les salariés de la SARL Google France sont en réalité investis du pouvoir de conclure des contrats au nom de la société Google Ireland Limited. Il fait valoir que l'exécution du contrat de prestation de services révèle que la société Google Ireland Limited a entendu confier à la SARL Google France le soin d'exprimer en son nom le consentement contractuel avec les annonceurs ou leurs agents, c'est-à-dire de porter une appréciation sur l'opportunité d'engager une relation contractuelle avec les annonceurs.

10. A cet égard, le ministre a relevé que les éléments essentiels des contrats, tels que la consistance de la prestation, son intensité et le budget maximal que chaque annonceur est prêt à dépenser pour la réalisation de la campagne publicitaire, étaient négociés par des salariés de la SARL Google France, que la société Google Ireland Limited n'apposait qu'une signature formelle et routinière sur les contrats qui lui étaient ensuite retournés par Google France, qu'il n'était pas établi que les campagnes débutent postérieurement à la signature des contrats « AdWords », contrairement à ce que ceux-ci prévoient, des incohérences ayant été relevées par le service entre les dates de mise en ligne des campagnes et celles d'apposition des signatures par les salariés de la société Google Ireland Limited et, enfin, que des salariés de Google France pouvaient reporter seuls les dates de fin de campagne, sans en référer à la société Google Ireland Limited, ou relancer des campagnes publicitaires sans faire signer de nouveaux contrats aux clients.

11. Cependant, il résulte de l'instruction qu'en exécution du contrat de prestation de services passé entre les sociétés Google Ireland Limited et Google France, cette dernière effectue des tâches de prospection commerciale en direction des annonceurs français disposant des budgets de publicité les plus importants, en leur proposant de les aider dans l'utilisation du produit « AdWords ». Il ne résulte d'aucune pièce du dossier qu'outre ces travaux de prospection commerciale et d'assistance aux clients français, qui sont bien réels et correspondent à l'objet de ce contrat, la société Google Ireland Limited aurait également entendu confier à la SARL Google France le soin de conclure les contrats en son nom. La circonstance que les salariés de la SARL Google France démarchent les clients français et, dans le cadre du service d'« optimisation » des campagnes publicitaires lié à la modalité de commercialisation « DSO », leur apportent une assistance pour le choix des mots-clés, ainsi que la fixation des dates et des durées de campagnes et du montant maximal du budget, n'implique pas que la société Google Ireland Limited aurait entendu leur confier un quelconque pouvoir d'engagement en son nom. Il en va de même du fait qu'elle appose sa signature sur les contrats à l'aide d'un procédé électronique dès lors qu'il est constant qu'elle revoit systématiquement les contrats avant signature, qu'elle a refusé d'en signer certains et qu'elle justifie par les pièces produites lors du contrôle et au cours de la procédure contentieuse que la mise en ligne des campagnes publicitaires n'intervient qu'après signature par elle des contrats. Les quelques extraits de courriels échangés entre des salariés d'agences de publicité, d'une part, et de la SARL Google France, d'autre part, produits par le ministre en appel, ne permettent pas d'établir que ces derniers auraient la faculté de décider seuls du prolongement de campagnes publicitaires, sans en référer à Google Ireland Limited, contrairement à ce que prévoit la clause 12.3 du contrat « AdWords ».

12. Le ministre soutient également que des documents internes à la SARL Google France, obtenus lors des opérations de contrôle, font apparaître que les salariés de cette société sont recrutés, formés et rémunérés pour la « vente ». Il fait également valoir que les mandats confiés par les annonceurs aux agences de publicité font référence à l'« achat » du produit « AdWords » auprès de la SARL Google France. Toutefois, ces références à des termes tirés du langage courant ne signifient nullement, eu égard au contexte dans lequel ils sont utilisés, que les salariés de la SARL Google France auraient en réalité la capacité juridique d'engager la société Google Ireland Limited pour des opérations de vente.

13. La circonstance que des opérations postérieures à la vente, telles que la résolution de problèmes commerciaux ou techniques ou certaines tâches de recouvrement d'impayés, soient effectuées par des salariés de la SARL Google France n'implique pas davantage que ceux-ci auraient la capacité juridique d'engager la société Google Ireland Limited. Si le ministre soutient que ces salariés ont la maîtrise des avoirs et des gestes commerciaux, cette affirmation, formellement contestée par la société Google Ireland Limited, n'est pas appuyée de justifications suffisantes.

14. Enfin, les contrats « AdWords », par lesquels la société Google Ireland Limited s'engage à référencer et à diffuser des annonces publicitaires et qui n'ont pas pour objet le transfert de propriété d'une chose, ont le caractère de contrats de louage d'ouvrage, au sens de l'article 1710 du code civil, et pas de contrats de vente d'espaces publicitaires. Le moyen tiré de ce qu'ils sont réputés conclus, en application de l'article 1583 du code civil, quand les parties ont convenu de la chose et du prix, c'est-à-dire, d'après le ministre, dès que les annonceurs ont signé les documents correspondants, ne peut par suite qu'être écarté.

15. Il suit de ce qui a été dit aux points 6 à 14 que si la SARL Google France a le caractère d'agent dépendant au sens du c) du 9° de l'article 2 de la convention fiscale franco-irlandaise, elle ne peut, en revanche, être regardée comme ayant disposé, au titre des années en litige, du pouvoir d'engager la société Google Ireland Limited dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société.

Sur l'existence d'une installation fixe d'affaires :

16. Contrairement à ce que soutient le ministre, les locaux et le personnel de la SARL Google France, qui sont à la disposition de celle-ci pour son activité propre de prestataire de services, telle que définie par le contrat de prestation de services du 16 mai 2002, ne caractérisent pas l'existence d'un bureau constituant une installation fixe d'affaires de la société Google Ireland Limited, au sens du (cc) du 9° de l'article 2 de la convention franco-irlandaise.

17. Il résulte de tout ce qui précède que la société Google Ireland Limited ne dispose pas en France d'un établissement stable, au sens de la convention franco-irlandaise, par l'intermédiaire duquel elle exercerait en France une activité de vente de publicité la rendant passible de l'impôt sur les sociétés et des contributions additionnelles à cet impôt. Le ministre de l'action et des comptes publics n'est en conséquence pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a prononcé la décharge des impositions et pénalités en litige. Dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de mettre à la charge de l'Etat la somme demandée par la société Google Ireland Limited au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1<sup>er</sup> : La requête du ministre de l'action et des comptes publics est rejetée.

Article 2 : Les conclusions présentées par la société Google Ireland Limited au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.