

N° 461220, **Ministre de l'économie, des finances et de la relance** c/ **Société Conversant international Ltd**

N° 461310, **Société Conversant international Ltd**

3ème et 8ème chambres réunies

Séance du 19 mars 2025

Décision du 4 avril 2025

A paraître aux Tables

CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle MERLOZ, Rapporteuse publique

1. Cette affaire, qui oppose la société ValueClick International Ltd, devenue Conversant International Ltd, à l'administration fiscale, vous revient en seconde cassation.

Rappelons que cette société de droit irlandais, filiale à 100 % de la société de droit américain ValueClick Inc., est chargée de commercialiser les services de publicité en ligne (« marketing digital ») du groupe sur l'ensemble des marchés internationaux, à l'exception de l'Amérique du Nord. Elle a conclu à cet effet avec sa société mère, le 30 juin 2008, un contrat de licence de droits de propriété intellectuelle et un accord de partage des coûts lui permettant d'exploiter, à titre non exclusif, les droits relatifs aux technologies de ValueClick sur ces marchés. Elle déploie son activité par l'intermédiaire de sociétés sœurs, comme en France avec la SARL anciennement dénommée ValueClick France, également détenue à 100 % par la société mère américaine.

Les sociétés irlandaise et française sont liées par un contrat de prestation de services intragroupe du 1^{er} juillet 2008 aux termes duquel la société ValueClick France doit fournir à la société ValueClick International Ltd des services de « *représentation marketing* », incluant notamment l'identification, la prospection et le signalement de clients potentiels, de « *services continus de management et services d'assistance back-office* » et d'« *assistance administrative, incluant la comptabilité, la gestion des ressources humaines, les technologies de l'information et la trésorerie* ». En contrepartie, elle est remboursée de ses frais et perçoit une rémunération égale à 8 % du montant de ces frais.

A l'issue d'une visite et de saisies dans les locaux de la société ValueClick France, l'administration fiscale a estimé que la société ValueClick International Ltd exerçait en France une activité imposable par l'intermédiaire d'un établissement stable constitué par sa société sœur française. Elle a alors engagé une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle elle a conclu à l'existence d'une activité occulte lui permettant de faire application des dispositions des articles L. 169 et L. 176 du LPF et a mis à la charge de la société ValueClick International Ltd des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés au titre des exercices 2009 à 2011 ainsi que des rappels de TVA au titre de la

période courant du 10 avril 2008 au 30 novembre 2012, assortis de la majoration de 80 % prévue par le c du 1 de l'article 1728 du CGI. Après avoir vainement contesté ces impositions devant l'administration, la société a saisi du litige le juge de l'impôt. Les juges du fond se sont divisés. Le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande en décharge par un jugement du 7 mars 2017, tandis que la cour administrative d'appel de Paris lui a donné gain de cause par un arrêt du 1^{er} mars 2018. Par votre décision de plénière fiscale du 11 décembre 2020 (n° 420174, au Rec.), qui tranche les principales questions soulevées par ce litige, vous avez annulé cet arrêt et renvoyé l'affaire à la cour. Par un nouvel arrêt du 8 décembre 2021, elle a prononcé la décharge partielle des impositions litigieuses.

Vous êtes saisis d'un pourvoi croisé contre cet arrêt. La société Conversant International Ltd vous demande d'annuler l'article 5 rejetant le surplus de ses conclusions (pourvoi n° 461310). Le ministre conteste, pour sa part, les seuls articles 1^{er} et 2 de cet arrêt prononçant la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auquel la société Valueclick International Ltd a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2009 et des rappels de TVA mis à sa charge au titre de la période antérieure au 1^{er} janvier 2010 ainsi que du surplus des pénalités de 80 % pour activité occulte restant en litige au titre des années 2010 à 2012, et, curieusement, pas les articles 3 et 4 qui en sont le prolongement réformant le jugement attaqué en ce qu'il a de contraire et mettant à sa charge 1 500 euros au titre des frais d'instance.

I. Commençons par le pourvoi de la société requérante.

2. Son premier moyen est dirigé contre les motifs de l'arrêt relatif à la régularité de la procédure d'imposition. Elle reproche à la cour d'avoir méconnu l'article L. 76 du LPF en jugeant que l'administration devait être regardée comme ayant porté à sa connaissance les bases ayant servi au calcul des impositions litigieuses et leurs modalités de détermination, ainsi que l'exigent ces dispositions, alors qu'elle n'a précisé ni la méthode de calcul des charges déductibles, ni l'origine du taux forfaitaire retenu pour déterminer le résultat imposable des exercices vérifiés.

Si vous laissez aux juges du fond, sauf dénaturation, le soin d'apprécier souverainement le caractère suffisamment motivé d'une proposition de rectification (CE, 13 décembre 1993, *Beaume*, n° 117130, aux T., RJF 2/94, n° 174), vous contrôlez, au titre de l'erreur de droit, les catégories d'informations qui doivent y figurer et, plus généralement, la portée des exigences qui résultent de ces dispositions.

La cour n'a toutefois pas commis l'erreur de droit qui lui est reprochée. En cas d'imposition d'office, votre jurisprudence admet que l'administration s'en tienne à un exposé succinct des modalités de détermination des bases servant au calcul de l'impôt (voyez par exemple : CE, 18 janvier 1989, *Vetal*, n° 77610, RJF 3/89 n° 345 ; CE, 2 juin 1999, *Min. c/ Dulouard*, n° 194694, RJF 7/99 n° 902 ; CE, 17 novembre 2006, *Giral*, n° 254526, RJF 2/07 n° 188). Comme d'autres l'ont rappelé avant nous à ce pupitre,

l'article L. 76 du LPF a seulement pour objet d'informer le contribuable et n'a pas pour effet d'ouvrir la possibilité d'un dialogue contradictoire avec l'administration¹.

Si certaines de vos décisions ont pu se montrer plus exigeantes, c'est au vu de circonstances particulières (pour s'en tenir à la décision citée par le pourvoi : CE, 18 octobre 1989, *Robert*, n° 79547, RJF 12/89 n°1419 dans le cas d'une notification se bornant à mentionner, la multiplication de deux chiffres qui ne permettait pas de comprendre les modalités de calcul des frais qu'il était proposé de déduire des recettes). Or rien de tel ici. Comme l'a relevé la cour, la proposition de rectification du 17 juillet 2013 indiquait les modalités de reconstitution des recettes de l'établissement stable (à partir des encaissements bancaires), point qui n'est contesté, et, s'agissant des charges, que le vérificateur avait retenu, dans un souci de réalisme et en l'absence de tout élément comptable produit, un pourcentage égal à 80 % du chiffre d'affaires reconstitué. La cour a pu en déduire, sans erreur de droit, que ces mentions satisfaisaient aux exigences de l'article L. 76 du LPF.

Si la société requérante persiste par ailleurs à reprocher à l'administration de n'avoir pas précisé les comparables évoqués au cours de la procédure, cette circonstance est, en tout état de cause, sans incidence, dès lors que, comme l'a relevé la cour, l'administration n'en a fait état que dans la décision de rejet de la réclamation.

3. Les quatre groupes de moyens suivants mettent en cause, sous différents angles d'attaque sur le terrain de l'insuffisance de motivation et de l'erreur de droit, les motifs par lesquels la cour a validé la méthode retenue par l'administration pour reconstituer le bénéficiaire imposable à l'impôt sur les sociétés de la société requérante par l'intermédiaire de son établissement stable ainsi que ses modalités de calcul. Soulignons d'emblée que le pourvoi s'en tient à une argumentation principielle sans jamais mettre en cause l'appréciation souveraine de la cour.

3.1. Tout d'abord, la cour n'aurait pas répondu au moyen tiré de la méconnaissance des stipulations de l'article 4 de la convention fiscale franco-irlandaise du 21 mars 1968.

Mais ce moyen a été explicitement écarté au point 12 de l'arrêt et la cour ne peut, ce faisant, être regardée comme ayant commis une erreur de droit. L'administration et, dans son sillage, la cour ont bien raisonné comme si l'établissement stable constitué par la société ValueClick France, dont l'existence en matière d'impôt sur les sociétés n'est plus contestée à ce stade de la procédure, « avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il » relève. Nous ne voyons pas en quoi la méthode retenue méconnaîtrait ces stipulations.

3.2. La société requérante reproche ensuite à la cour d'avoir jugé qu'elle n'apportait pas la preuve de la sous-estimation des charges admises en déduction par l'administration et

¹ Voyez notamment en ce sens les conclusions de Gilles Bachelier sur la décision du 16 février 2000, *Mfn. c/ Keslassy*, n° 143839, aux T. sur un autre point, RJF 4/00 n° 515.

du caractère arbitraire du taux de marge retenu, alors qu'il appartenait, au préalable, à l'administration de justifier la méthode de reconstitution du chiffre d'affaires et des bénéfices retenue.

Mais comme nous l'avons indiqué il y a un instant, l'administration a fait connaître dans sa proposition de rectification la méthode de reconstitution du bénéfice imposable de la société ValcueClick France et ses modalités de calcul. Dès lors que la procédure de taxation d'office a été mise en œuvre, la preuve du caractère exagéré des impositions en résultant pesait bien sur la société requérante. C'est sans erreur de droit que la cour en a déduit, en particulier, qu'il lui appartenait d'établir, comme elle le soutenait, que le taux de charges de 80 % retenu par l'administration était sous-estimé. Cette évaluation était assez frustrante mais l'administration ne disposait d'aucune pièce comptable et la société requérante était la mieux à même pour produire tout élément justificatif permettant d'apprécier avec une plus grande fiabilité les charges supportées par son établissement stable.

3.3. Elle reproche encore à la cour d'avoir jugé qu'elle ne produisait aucun élément permettant d'évaluer les charges supportées par son établissement stable et, plus spécifiquement, que l'analyse comparative dont elle se prévalait, dont il ressort que les marges d'exploitation de sociétés se trouvant dans une situation comparable se situeraient entre 2,51 et 3,45 %, ne saurait se substituer à la production d'éléments probants spécifiques propres à l'activité de l'établissement stable.

La motivation de l'arrêt, qui vous met à même d'exercer votre contrôle de cassation, est suffisante. Ce motif est par ailleurs exempt d'erreur de droit. En principe, la reconstitution du chiffre d'affaires doit se fonder sur les données propres de l'entreprise. S'il vous est arrivé d'admettre que l'administration puisse mobiliser des données provenant d'entreprises comparables ou d'enquêtes et de monographies sectorielles ou régionales, cela reste exceptionnel et justifié par l'absence de pièces comptables ou la production par le contribuable d'éléments très lacunaires, c'est-à-dire, plus prosaïquement, faute de mieux, lorsque cette méthode s'avère la seule possible (voyez entre autres : CE, 21 mars 1986, *Sté le Mas d'Azil*, n° 51683, RJF 5/86 n° 545 ; CE, 9 octobre 1992, *Chupeau*, n° 78814, RJF 12/92 n° 1711 ; CE, 6 mai 1996, n° 122307, *Coudray*, RJF 6/96 n° 775 ; CE, 13 juillet 2011, *Sté Stanford Research Institute International*, n° 313440, aux T. sur un autre point, RJF 11/11 n° 1133). Et même dans ce cas, l'administration, si elle le peut, doit adapter ces données aux conditions propres de l'activité de l'entreprise.

De manière symétrique, ce n'est que dans des configurations très particulières 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, *Antoine*, n° 59901, RJF 11/90 n° 1374 dans le cas où l'administration elle-même se prévalait d'une monographie nationale ; CE, 5 octobre 1990, *Crastes*, n° 60847, RJF 11/90 n° 1377 dans le cas d'éléments difficilement évaluables par rapport aux données propres de l'entreprise).

Sur un plan plus factuel, il est, au demeurant, permis de douter de la pertinence des comparables produits par la société requérante, qui concernent des entreprises qui ont, de son point de vue, le même profil que la société ValueClick France, si l'on ne partage pas la présentation qu'elle fait des fonctions réellement exercées par cette dernière, question au cœur de ce litige et tranchée par votre première décision de cassation.

3.4. Dans ces conditions, la cour ne saurait davantage être regardée comme ayant méconnu les droits de la défense en confirmant la validité de la méthode de reconstitution de l'administration et en écartant les critiques de la société requérante.

3.5. C'est enfin bien en vain qu'elle pointe une insuffisance de motivation s'agissant des motifs, explicites, par lesquels la cour a confirmé que l'administration avait pu à bon droit appliquer le taux de charge de 80 % aux encaissements dont il a été déduit le montant de TVA.

4. Nous en venons au dernier groupe de moyens mettant en cause les motifs de l'arrêt relatifs au bien-fondé des rappels de TVA.

4.1. La société requérante soutient, en premier lieu, que la cour a commis une erreur de droit et dénaturé les pièces du dossier en jugeant qu'elle disposait d'un établissement stable en France au regard des critères posés par le droit de l'Union européenne, tel qu'interprété par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE).

On sait depuis la vénérable jurisprudence *Botta* (CE, 8 juillet 1904, n° 11574, p. 557, GAJA n° 13) que l'autorité de la chose jugée en cassation s'impose aux juges du fond lorsque l'affaire leur est renvoyée. Cette autorité, certes relative, a pour effet de les obliger de se conformer sur les points de droit tranchés par le juge de cassation (CE, 11 janvier 1967, *Cabrol*, n° 66975, aux T. p. 907 ; CE, 23 décembre 1970, *Chevreuil*, n° 77543, au Rec. ; pour une illustration plus récente : CE, 11 juin 2014, *Sté Fralsen Holding*, n° 363168, RJF 10/14 n° 872 avec concl. M-A. Nicolazo de Barmon). Ils ne retrouvent leur plénitude de juridiction que s'ils sont saisis de moyens ou éléments nouveaux dont le juge de cassation n'aurait pas eu à connaître (CE, 25 juillet 1980, *Dollet*, n° 24189, au Rec. ; CE, 5 juin 1996, *Sté d'exploitation Frédéric Findling*, n° 142869, RJF 7/96 n° 930).

La cour de renvoi s'est tenue à ces principes. Pour juger que la société ValueClick International Ltd disposait en France, par l'intermédiaire de la société ValueClick France, d'un établissement stable au titre de laquelle elle était redevable de la TVA, elle a fidèlement repris les motifs de droit et de fait de votre première décision de cassation qui vous ont conduits à estimer que la société française disposait des moyens humains et techniques adaptés rendant possible, de manière autonome, la fourniture des prestations de la société irlandaise et en déduire que la cour avait inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis au regard de la réalité de l'activité exercée par la société française. Il ne saurait lui être reprochée d'avoir procédé ainsi, alors que la société requérante ne faisait valoir devant elle aucun fait nouveau qui aurait été de nature à modifier cette appréciation.

Le pourvoi ne dit pas le contraire mais invoque, pour échapper à l'autorité de la chose jugée par votre première décision de cassation, une évolution de la jurisprudence de la CJUE et demande à tout le moins, au nom de la prééminence du droit de l'Union européenne, à ce que vous posiez une question préjudicielle. Vous ne vous laisserez pas convaincre. D'une part, si la société requérante mentionne la décision *Welmory* (CJUE, 16 octobre 2014, aff. C-605/12), vous l'avez prise en compte dans votre analyse. Les arrêts intervenus depuis lors, spécifiquement les arrêts *Berlin Chemie A Menarini Srl* (CJUE, 7 avril 2022, aff. C-333/20) et *Cabot Plastics Belgium SA* (CJUE, 29 juin 2023, aff. C-232/22) qu'elle mentionne également, rendus d'ailleurs sans conclusions d'avocat général, ne peuvent être regardés comme infléchissant la jurisprudence de la CJUE. Ils s'inscrivent au contraire dans la continuité de sa jurisprudence depuis l'arrêt du 4 juillet 1985, *Berkholz* (aff. C-168/84) dont vous avez fait application. Vous avez du reste déjà écarté une argumentation similaire à l'occasion de l'affaire *SA Worldwide Euro Protection* (CE, 15 juin 2023, n° 465719, aux T., RJF 10/23 n° 705 avec concl. K. Ciavaldini). Nous nous permettons, en particulier sur ce point, de renvoyer aux conclusions de notre collègue Laurent Cytermann.

D'autre part et en tout état de cause, il est de jurisprudence constante qu'au vu de l'importance que revêt, tant dans l'ordre juridique de l'Union que dans les ordres juridiques nationaux, le principe de l'autorité de la chose jugée, le droit de l'Union n'exige pas que, pour tenir compte de l'interprétation d'une disposition pertinente de ce droit adoptée par la Cour de justice, un organe juridictionnel national doive, par principe, revenir sur sa décision revêtue de l'autorité de la chose jugée. La CJUE estime qu'en l'absence de réglementation de l'Union en la matière, les modalités de mise en œuvre du principe de l'autorité de la chose jugée relèvent de l'ordre juridique interne des Etats membres en vertu du principe de l'autonomie procédurale de ces derniers. Ce n'est ainsi que si les règles de procédure internes applicables comportent la possibilité, sous certaines conditions, pour le juge national de revenir sur une décision revêtue de l'autorité de la chose jugée pour rendre la situation compatible avec le droit national, que cette possibilité doit, conformément aux principes d'équivalence et d'effectivité, prévaloir, si ces conditions sont réunies, afin que soit restaurée la conformité de la situation en cause avec le droit de l'Union (voyez, en dernier lieu : arrêt du 11 septembre 2019, *Călin*, aff. C-676/17 et jurisprudence citée au point 28 ; arrêt du 23 novembre 2023, *Right to Know*, aff. C-84/22 ; arrêt [gr. ch.] du 9 avril 2024, *Profi Credit Polska*, aff. C-582/21). Rien de tel en l'espèce. Il n'y a dès lors pas matière à question préjudicielle.

4.2. La société requérante reproche, en second lieu, à la cour, sous l'angle de l'insuffisance de motivation et de l'erreur de droit, d'avoir jugé que les principes de neutralité et d'effectivité ne faisaient pas obstacle à ce que l'administration soumette les prestations litigieuses à la TVA, alors même que ses clients français auraient fait application du mécanisme d'autoliquidation. Se prévalant de la jurisprudence européenne, elle estime qu'elle doit pouvoir transférer la charge des rectifications sur ses clients et dénonce une double imposition définitive incompatible.

Votre jurisprudence n'est toutefois pas orientée en ce sens. Par votre décision du 4 avril 2018, *Société P et O Ferrymasterds Ltd* (RJF 7/18 n° 738 avec concl. E. Cortot-Boucher), vous avez jugé, en présence d'un établissement stable en France d'une société exerçant son activité auprès de clients français, qu'il appartenait à la société étrangère d'acquitter elle-même la TVA pour les prestations de services en cause et que la circonstance que les clients français aient directement acquitté cette taxe en se fondant sur la supposition erronée que le prestataire ne disposait pas d'établissement stable dans cet Etat, était inopérante. Et vous avez par la suite refusé d'admettre en cassation des pourvois dirigés contre des arrêts écartant, en des termes similaires au présent arrêt, un tel moyen (CE (na) 9^e ch., 19 avril 2017 n° 401034, *Sté Printing Pack PV*, RJF 7/17 n° 671 ; CE (na) 9^e ch. 16-1-2024 n° 473931, *Sté Assistance européenne internationale*, RJF 4/24 n° 289).

Les différents arrêts mentionnés par le pourvoi ne nous convainquent pas du contraire. Dans la décision *Société P et O Ferrymasterds Ltd*, vous vous êtes ainsi directement inspirés des points 25 et 29 de l'arrêt du 23 avril 2015, *GST-Sarviz AG Germania* (aff. C-111/14, RJF 7/15 n° 667). Les autres points tranchés par cet arrêt, comme les arrêts ultérieurs *Tibor Farkas* (26 avril 2017, aff. C-564/15), *PORR Építési Kft* (11 avril 2019, aff. C-691/17) ou encore *SC Terracult SRL* (2 juillet 2020, aff. C-835/18), ne nous paraissent pas directement transposables à la configuration d'espèce car ils traitent, non pas de la question de l'identification du redevable de la TVA, mais de la possibilité, ouverte en aval par l'Etat membre, de rembourser la taxe acquittée par le prestataire de services en cas de double imposition économique de la même opération, lorsque le risque de perte de recettes fiscales est complètement éliminé. L'arrêt du 17 juillet 2014, *Equoland Soc. coop. arl* (aff. 272/13, RJF 11/14 n° 1061), n'est pas non plus topique, dès lors qu'il concerne l'hypothèse d'une double imposition juridique, la réglementation nationale exigeant de l'assujetti, à propos d'opérations d'importation, le paiement de la TVA alors même qu'il l'avait déjà régularisée dans le cadre d'une autoliquidation.

La cour n'a donc pas commis l'erreur de droit qui lui est reprochée, étant précisé que son arrêt est par ailleurs suffisamment motivé.

II. Il est temps d'examiner le pourvoi du ministre qui va vous conduire, une nouvelle fois, à manier la grille d'analyse dégagée par la jurisprudence *Société Frutas Y Hortalizas Murcia SL* (CE, Plén., 7 décembre 2015, *Min. c/ Société Frutas Y Hortalizas Murcia SL*, n° 368227, au Rec., RJF 2/16 n° 160 avec concl. F. Aladjidi p. 244 et chron. N. Labrune p. 129, note A. Bonnet Dr. fisc. 23/16 c. 370).

5. Rappelons que dans le sillage de la jurisprudence du Conseil constitutionnel², vous avez explicité, par cette décision, le jeu des présomptions à mettre en œuvre pour l'application de la majoration de 80 % prévue par le c du 1 de l'article 1728 du CGI en cas de découverte d'une activité occulte et consacré une forme de « droit à l'erreur » du contribuable.

Le caractère occulte de l'activité suppose au préalable qu'il n'ait pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire, ni fait connaître son activité à un

² Décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999, *Loi de finances pour 2000*, RJF 2/00 n° 248, chron. J. Maia RJF 2/01 p. 99.

centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce. Mais l'application de la majoration ne découle pas automatiquement de ce constat objectif. Le contribuable peut y échapper s'il est lui-même en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit pas acquitté de sa double obligation déclarative (revenus et activité). Ce n'est que s'il échoue dans sa démonstration que l'administration est alors réputée apporter la preuve, qui lui incombe, de l'existence d'une activité occulte. Vous avez en outre énoncé à cette occasion que lorsqu'un contribuable fait valoir qu'il a satisfait à l'ensemble de ses obligations fiscales dans un Etat autre que la France, la justification de l'erreur commise doit être appréciée en tenant compte tant du niveau d'imposition dans cet autre Etat que des modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux Etats.

Vous avez par la suite transposé cette grille d'analyse à la notion d'activité occulte mentionnée à l'article L. 169 du LPF pour l'application du délai spécial de reprise en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés (CE, 21 juin 2018, *Min. c/ M. Dhorasoo*, n° 411195, aux T., RJF 10/18, n° 991, avec concl. E. Crépey) ainsi qu'à l'article L. 176 du même livre pour les taxes sur le chiffre d'affaires (CE, 18 mars 2019, *Société Ediprint*, n° 410573, aux T., RJF 6/19 n° 565 avec nos concl.).

6. Pour juger que la société requérante apportait la preuve que sa défaillance déclarative procédait d'une simple erreur, la cour s'est fondée sur les incertitudes majeures existant au cours des années d'imposition en litige sur les modalités d'imposition des groupes internationaux exerçant leur activité dans le secteur de l'économie numérique et le fait que ce n'est que postérieurement à ces années que la jurisprudence a adapté la notion traditionnelle d'établissement stable à ce secteur. Le ministre estime qu'en statuant ainsi, elle a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis.

Rappelons au préalable que vous exercez bien un contrôle de qualification juridique des faits sur la notion d'erreur (CE, 18 octobre 2018, *Société Aravis Business Retreats Ltd* n° 405468, aux T., RJDF 1/19 n° 19 avec concl. E. Crépey) mais qu'il n'exclut pas un contrôle de l'erreur de droit, notamment dans le maniement des critères (CE, 27 novembre 2020, *Kowalewski*, n° 428898, aux T., RJF 2/21 n° 178 avec concl. C. Guibé).

L'erreur de droit commise par la cour viendrait, selon le ministre, de ce qu'elle a méconnu le cadre d'analyse dégagé par votre jurisprudence en s'abstenant de tenir compte du niveau d'imposition en Irlande et en motivant sa décision par l'existence d'une incertitude juridique.

La cour n'a pas rappelé dans son intégralité le considérant de principe issu de votre décision *Min. c/ Société Frutas Y Hortalizas Murcia SL*, ni fait application des deux critères énoncés en cas de conflit d'imposition entre deux Etats. Elle a raisonné comme vous l'avez déjà fait dans des litiges portant sur l'imposition des gains retirés d'une activité de joueur de poker (décision précitée *Min. c/ M. Dhorasoo* ; CE, 22 novembre 2019, n° 429286, *Min. c/ Truche*, RJF 2/20 n° 150, avec concl. K. Ciavaldini). Elle a ainsi estimé, implicitement mais nécessairement, que le caractère incertain de la définition de l'établissement stable dans la configuration d'espèce coupait court à tout débat et qu'il n'y avait dès lors pas lieu d'examiner le niveau d'imposition et les modalités d'échange d'informations.

Vous n'avez jamais fait application d'une telle solution dans un litige mettant en cause les règles de territorialité de l'impôt et l'absence de déclaration de l'activité d'un établissement stable en France. Pour autant, la configuration n'est pas inédite comme en témoigne l'affaire déjà mentionnée *Société Aravis Business Retreats Ltd* qui concernait une société de droit anglais qui organisait, par l'entremise de ses salariés et de prestataires recevant des instructions de sa part, une partie de son activité dans un chalet loué en Haute-Savoie, regardé comme une installation fixe d'affaires en France. Edouard Crépey était d'avis dans ses conclusions d'admettre, eu égard aux hésitations que l'on pouvait nourrir quant à l'imposabilité en France des bénéficiaires litigieux, que le contribuable avait pu légitimement se méprendre sur la portée de ses obligations fiscales vis-à-vis de l'administration française. Si votre décision a admis l'existence d'une erreur, elle n'a cependant pas opté pour ce terrain mais s'est fondée sur l'existence, dans la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968, d'une clause d'assistance administrative pour lutter contre l'évasion fiscale et sur la faible différence entre le montant des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés auxquelles l'administration fiscale française a entendu l'assujettir et celui auquel elle a été assujettie au Royaume-Uni, où elle avait déposé ses déclarations fiscales.

Il nous paraît malaisé d'en conclure, par une lecture *a contrario*, que le contribuable ne peut utilement se prévaloir d'une incertitude juridique dans une telle configuration (voir également sur ce point la chronique de C. Guibé, *Défaillance déclarative et erreur du contribuable : quelques fruits de la jurisprudence Frutas y Hortalizas Murcia SL*, RJF 3/20). Votre jurisprudence plus récente est venue préciser qu'en cas de conflit d'imposition entre deux Etats, le juge de l'impôt apprécie l'existence d'une erreur au cas par cas, « en tenant compte de l'ensemble des circonstances de l'espèce, et notamment du niveau d'imposition dans cet autre Etat et des modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux Etats ». Ces deux critères n'épuisent donc pas le champ des justifications invocables par le contribuable pour établir que sa défaillance déclarative procède d'une simple erreur.

7. L'analyse du ministre au titre de l'erreur de qualification juridique des faits nous paraît plus solide.

Comme ne manque pas de le rappeler la société Conversant International Ltd, la fiscalité des entreprises de l'économie numérique nourrit bien des questions et la reconnaissance d'un établissement stable pouvait prêter en l'espèce à discussion, que ce soit en matière d'impôt sur les sociétés ou de TVA. Pour autant, le degré d'incertitude juridique qu'elle invoque doit être relativisé, si bien qu'elle ne se trouvait pas dans une situation comparable à celle des joueurs de poker ou même de l'affaire *Société Aravis Business Retreats Ltd*.

Comme l'objecte le ministre, et ce n'est d'ailleurs pas ce qu'a jugé la cour, votre première décision de cassation ne constitue pas un revirement de jurisprudence. Elle ne consacre pas non plus de nouvelle définition de l'établissement stable propre au secteur de l'économie du numérique, ni ne dégage, en tant que tel, de nouveaux critères pour procéder à sa caractérisation. Elle se borne à mobiliser ceux dégagés par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne comme de votre propre jurisprudence, antérieurement aux années et périodes d'imposition en litige, et à préciser comment en faire application dans le cas particulier des sociétés Valueclick International Ltd et

Valueclick France. Si vous vous êtes démarqués de précédents dans le maniement de certains des indices retenus, c'est seulement pour vous adapter aux caractéristiques particulières du fonctionnement et de l'organisation de la contribuable. A cet égard, la configuration très spécifique de l'espèce mérite d'être à nouveau soulignée, la société française effectuant l'essentiel du travail, ce qui rend plus douteuse la thèse de l'erreur.

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. En matière de TVA, votre décision s'est efforcée d'appréhender la réalité économique et commerciale des prestations fournies, conformément à la démarche pragmatique et casuistique qui prévaut en ce domaine.

Par ailleurs, il 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 (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.

Nous sommes donc d'avis que la cour a inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis en jugeant que la société Conversant International Ltd justifiait avoir commis une erreur de nature à justifier qu'elle ne se soit acquittée d'aucune de ses obligations déclaratives en France. Le ministre est dès lors fondé à demander, pour ce motif, l'annulation des articles 1^{er} et 2 de l'arrêt attaqué.

8. S'agissant d'une seconde cassation, il vous faudra régler ensuite l'affaire au fond dans la mesure de la cassation prononcée. Vous confirmerez alors le jugement attaqué dans cette mesure.

Pour les motifs que nous venons d'exposer, l'administration doit être regardée comme apportant la preuve, qui lui incombe, de l'exercice occulte de l'activité litigieuse, faute pour la société Conversant International Ltd d'être en mesure d'établir qu'elle a commis une erreur justifiant qu'elle ne se soit pas acquittée de ses obligations déclaratives en France. L'administration pouvait dès lors mettre en œuvre le délai spécial de reprise de 10 ans prévu aux articles L. 169 et L. 176 du LPF et faire application de la majoration prévue au c du 1 de l'article 1728 du CGI.

Nous passons rapidement sur les autres moyens d'appel de la société requérante qui peuvent être écartés pour les raisons indiquées à l'occasion de l'examen de son pourvoi et, pour ceux que nous n'avons pas eu à aborder, en raison de l'autorité de la chose jugée qui s'attache à votre première décision de cassation.

PCMNC :

- **au rejet du pourvoi de la société Conversant International Ltd, y compris ses conclusions au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;**
- **sur le pourvoi du ministre :**
 - **à l'annulation des articles 1^{er} et 2 de l'arrêt attaqué :**
 - **au rejet des conclusions de la société Conversant International Ltd tendant à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Paris du 7 mars 2017 en tant qu'il a rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos en 2009 et des rappels de TVA portant sur la période antérieure au 1^{er} janvier 2010 auxquels elle a été assujettie ainsi qu'à la décharge des pénalités correspondantes et du surplus de la majoration de 80% pour activité occulte mise à sa charge ;**
 - **au rejet des conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative**