

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF  
DE PARIS**

**N° 1505165/1-1**

---

Société GOOGLE IRELAND LIMITED

---

M. Charles  
Rapporteur

---

M. Segretain  
Rapporteur public

---

Audience du 14 juin 2017  
Lecture du 12 juillet 2017

---

19-06-02  
C+

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

Le tribunal administratif de Paris

(1ère Section - 1ère Chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête et deux mémoires, enregistrés les 27 mars 2015, 8 avril 2016 et 7 juin 2017, la société Google Ireland Limited, représentée par Me Meier, demande au Tribunal :

1°) de prononcer la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui lui ont été assignés au titre de la période correspondant aux années 2005 à 2010, ensemble les majorations y afférentes ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 15 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient :

- qu'elle ne peut être regardée comme ayant disposé en France, au titre des années en litige, d'un établissement stable au sens de la jurisprudence communautaire et, dès lors, ne saurait être redevable de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux prestations de publicité litigieuses ;

- qu'en tout état de cause, les rappels opérés par l'administration portent atteinte au principe de neutralité inhérent à la taxe sur la valeur ajoutée ;

- que le service n'était pas fondé à mettre en œuvre les dispositions de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales ;

- que les majorations infligées à raison d'une activité occulte sont infondées.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 22 janvier 2016 et 2 mai 2017, l'administratrice générale des finances publiques chargée de la direction des vérifications nationales et internationales conclut au rejet de la requête.

Elle soutient qu'aucun des moyens soulevés n'est fondé.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention fiscale conclue le 21 mars 1968 entre la France et l'Irlande,
- 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. Charles, rapporteur,
- les conclusions de M. Segretain, rapporteur public,
- les observations de Me Meier, représentant la société Google Ireland Limited,
- et les observations de MM. Brema et Le Romancer, représentant l'administratrice générale des finances publiques chargée de la direction des vérifications nationales et internationales.

1. Considérant qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité et d'une procédure de visite et de saisie diligentées à l'encontre de la SARL Google France, de l'exercice du droit de communication et du droit d'enquête auprès de sociétés en liens commerciaux avec la SARL précitée, et de demandes d'assistance administrative internationale adressées aux autorités compétentes de l'Irlande, des Etats-Unis et des Pays-Bas, l'administration fiscale a estimé que la société de droit irlandais Google Ireland Limited, sise à Dublin, réalisait en France des prestations de publicité imposables à la taxe sur la valeur ajoutée et qu'elle y était redevable de ladite taxe à raison de l'établissement stable dont elle disposait en la SARL Google France, au sens de la jurisprudence communautaire ; que la société requérante conteste les rappels de taxe sur la valeur ajoutée ainsi mis à sa charge au titre de la période correspondant aux années 2005 à 2010, pour un montant total, en droits et majorations, de 434 636 456 euros ;

Sur les conclusions à fin de décharge :

2. Considérant qu'aux termes du I de l'article 256 du code général des impôts :  
« Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel » ;

En ce qui concerne la période correspondant aux années 2005 à 2009 :

3. Considérant, d'une part, qu'en vertu de l'article 259 du même code, dans sa rédaction alors applicable : « *Le lieu des prestations de services est réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle* » ; qu'aux termes de l'article 259 B de ce code, dans sa rédaction alors applicable : « *Par dérogation aux dispositions de l'article 259, le lieu des prestations suivantes est réputé se situer en France lorsqu'elles sont effectuées par un prestataire établi hors de France et lorsque le preneur est un assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée qui a en France le siège de son activité ou un établissement stable pour lequel le service est rendu ou, à défaut, qui y a son domicile ou sa résidence habituelle : (...)* 3° *Prestations de publicité* » ;

4. Considérant que, pour l'application de ces dispositions, qui résultent de la transposition en droit interne de l'article 9 de la directive 77/388/CEE du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires, il convient, comme la Cour de justice des Communautés européennes l'a jugé notamment dans ses arrêts Berkholz du 4 juillet 1985 (C-168/84, points 17 et 18) et ARO Lease BV du 17 juillet 1997 (C-190/95, points 15 et 16), de déterminer le point de rattachement des services rendus afin d'établir le lieu des prestations de services ; que l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaît comme un point de rattachement prioritaire, la prise en considération d'un autre établissement à partir duquel la prestation de services est rendue ne présentant un intérêt que dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre Etat membre ; qu'un établissement ne peut être utilement regardé, par dérogation au critère prioritaire du siège, comme lieu des prestations de services d'un assujetti, que s'il présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées ;

5. Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 283 du même code, dans sa rédaction alors applicable : « *1. La taxe sur la valeur ajoutée doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables (...)* Toutefois, lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur (...) » ;

6. Considérant que 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, 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 ; que 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, lors de la conclusion de son contrat de référencement avec Google, déclaré être prêt à assumer ; que plusieurs annonceurs pouvant sélectionner les mêmes mots-clés, un système automatisé d'enchères effectuée en temps réel la sélection et l'ordre d'affichage des annonces en concurrence, déterminés notamment en fonction du coût maximal par clic susévoqué, du nombre de clics antérieurs sur

les liens concernés ainsi que de la qualité des annonces telle qu'évaluée par Google ; que le service « AdWords » est proposé aux annonceurs selon deux modalités, « OSO » (*Online Sales Organization*) et « DSO » (*Direct Sales Organization*), la première destinée aux clients à même de gérer en ligne, de façon autonome, leurs commandes de publicité, la seconde incluant en sus un service de conseil et d'assistance commerciale aux annonceurs ou à leurs agents, assuré en l'espèce par les salariés de la SARL Google France ; que l'administration a considéré que les prestations de publicité ainsi rendues et facturées dans le cadre de l'offre « DSO » par la société Google Ireland Limited étaient imposables en France à la taxe sur la valeur ajoutée dont était redevable la société requérante dès lors que la SARL Google France avait le caractère d'établissement stable au sens de la jurisprudence communautaire ; que la société Google Ireland Limited, qui ne conteste pas l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée en France des prestations de publicité litigieuses, soutient toutefois qu'elle ne saurait en être la redevable dès lors que la SARL Google France ne disposait pas des moyens humains et techniques lui permettant de réaliser de manière autonome les prestations de publicité en cause ;

7. Considérant qu'aux termes d'un contrat de prestations de services (« *Marketing and Services Agreement* ») entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2004, 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]* » ; que 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* » ; que l'article 2.1. dudit 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. Considérant, d'une part, que l'administration soutient que les salariés de la SARL Google France assuraient tout à la fois la vente et l'« *optimisation* » des prestations en cause, en assistant les clients dans la recherche de mots-clés, la fixation de l'enchère par mot-clé et la détermination du budget maximal, et ce tout au long de la campagne publicitaire ; qu'en outre, ces mêmes salariés procédaient directement à la mise en ligne des annonces publicitaires de l'offre « DSO » ; qu'outre divers courriels commerciaux échangés entre salariés de la SARL Google France et clients du service « DSO », l'administration se prévaut, plus généralement, d'une part, du contenu de documents internes à la SARL précitée, lesquels décrivent les missions confiées à certains de ses salariés comme relevant du « *recrutement de nouveaux clients* » aux fins de « *développement du chiffre d'affaires* », d'autre part, du témoignage de plusieurs de ces salariés, recueilli sur un réseau social professionnel en ligne, lesquels se déclarent, tantôt assurer « *la gestion d'un portefeuille de grands comptes et la création de propositions commerciales* », tantôt « *gérer un portefeuille stratégique en partenariat avec les principales agences média* » ou « *s'occuper de négocier les contrats avec les clients ou agences* », enfin, d'offres d'embauches, via les sites google.fr et google.com, révélant notamment le recrutement, par la SARL Google France, d'un « *juriste d'affaires* » basé à

Paris et chargé de la « *négociation, rédaction (...) de contrats commerciaux en France et en Europe* » ;

9. Considérant, toutefois, que si les éléments énumérés au point précédent tendent à faire regarder certaines des tâches confiées aux salariés de la SARL Google France comme excédant le strict cadre des missions dévolues à cette dernière aux termes du contrat de prestations de services décrit au point 7, aucun de ces éléments ne permet d'établir que les salariés concernés seraient en mesure de rendre possibles à eux seuls et, partant, de manière autonome, les prestations de publicité facturées par la société requérante, dès lors qu'ils n'y concourent, ainsi qu'en justifie l'intéressée, qu'au travers des fonctions de pré-vente et d'après-vente ; que, notamment, et contrairement aux allégations de l'administration, il résulte de l'instruction que les salariés de la SARL Google France ne sont pas à même de procéder eux-mêmes directement à la mise en ligne des annonces publicitaires, cette dernière se révélant toujours conditionnée à la validation, par un salarié de la société Google Ireland Limited, de la commande du client français, cette validation dût-elle ne constituer qu'un contrôle purement formel matérialisé par un contreseing électronique ;

10. Considérant qu'il résulte de ce qui vient d'être dit que la société Google Ireland Limited ne peut être considérée comme ayant disposé, au titre de la période en litige, de l'équipement humain apte à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de publicité litigieuses ;

11. Considérant, d'autre part, que le service invoque la présence de matériel informatique sur le territoire français, particulièrement les immobilisations, constituées de « switch routers » et « backbones », évaluées à 9,2 millions d'euros, du site parisien de la SARL Google France, 38, avenue de l'Opéra (2<sup>ème</sup>) et les connections qu'utilise en France cette dernière société pour l'accès à des centres de données ; qu'il se prévaut en outre de la fourniture à la société Google Ireland Limited, d'une part, en région parisienne, d'un local sécurisé, et, d'autre part, dans onze départements français, de prestations de surveillance et de maintenance de matériel informatique ; qu'enfin, l'administration relève que la SARL Google France a réalisé, en 2009 et 2010, des travaux aux fins de mise à disposition d'une baie informatique et de fibre optique, lesquels concerneraient le raccordement du réseau Google à des centres de données hébergeant des serveurs ;

12. Considérant, toutefois, que la société Google Ireland Limited produit deux procès-verbaux de constat d'huissier, en date respectivement des 15 janvier 2007 et 4 novembre 2011, attestant que les quatre serveurs hébergeant le site internet « google.fr » sont situés aux Etats-Unis ; qu'elle soutient, sans être ultérieurement contredite, que ni les centres de données exploités par le moteur de recherche Google ni la plateforme informatique gérant ce dernier ne sont davantage situés en France ; que la société requérante précise en outre que les « switch routeurs » et « backbones », dont l'utilisation en France est invoquée par l'administration et qui se définissent, respectivement, comme des « *passerelle[s] entre plusieurs serveurs pour que les utilisateurs accèdent facilement à toutes les ressources proposées sur le réseau* » et un « *réseau central très rapide qui connecte une multitude de petits réseaux* », constituent des équipements auxiliaires ayant pour seule fonction d'améliorer le routage des informations produites par les serveurs étrangers, ne permettant pas, en tant que tels, les prestations de services d'enchères publicitaires aux clients ; qu'enfin, s'agissant de la fourniture, également invoquée par l'administration, d'un local sécurisé et de prestations de surveillance et de maintenance de matériel informatique, la société requérante précise qu'elle intéresse des équipements afférents également au seul routage des informations, dans le but

d'obtenir un temps de disponibilité maximal et ne se rapportant pas à la réalisation d'activités en France ;

13. Considérant qu'il résulte des éléments analysés au point précédent que la société Google Ireland Limited ne disposait pas, au titre de la période susvisée, de l'équipement technique apte à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de publicité litigieuses ;

14. Considérant, en conséquence, que la société Google Ireland Limited ne peut être regardée comme établie en France au titre des années 2005 à 2009 ;

En ce qui concerne la période correspondant à l'année 2010 :

15. Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 259 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 : « *Le lieu des prestations de services est situé en France : 1° Lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel et qu'il a en France : a) Le siège de son activité économique, sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France auquel les services sont fournis ; b) Ou un établissement stable auquel les services sont fournis ; c) Ou, à défaut du a ou du b, son domicile ou sa résidence habituelle (...)* » ;

16. Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 283 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 : « *1. La taxe sur la valeur ajoutée doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables (...)* 2. *Lorsque les prestations mentionnées au 1° de l'article 259 sont fournies par un assujetti qui n'est pas établi en France, la taxe doit être acquittée par le preneur* » ;

17. Considérant qu'il résulte de ce qui a été dit aux points 9 à 13 que la société Google Ireland Limited ne peut être regardée comme établie en France au titre des années 2005 à 2009 ; que l'administration n'apporte aucun élément nouveau de nature à la faire regarder au titre de l'année 2010 comme établie en France ; qu'ainsi, en application des dispositions susrappelées, elle n'était pas davantage redevable, au titre de l'année 2010, de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux prestations de publicité litigieuses ;

18. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la SARL Google Ireland Limited est fondée à soutenir que c'est à tort que le service a estimé qu'elle disposait en France, en la SARL Google France, de l'équipement humain et technique constitutif apte à réaliser les prestations de publicité litigieuses et, partant, d'un établissement stable au titre de la période en litige ; que, dès lors, elle ne saurait être redevable, conformément aux dispositions susrappelées de l'article 283 du code général des impôts, de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux prestations facturées par la société Google Ireland Limited à ses clients établis en France ; qu'il y a lieu, en conséquence, sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens de la requête, de prononcer, en l'état du droit applicable aux faits de l'espèce, la décharge des rappels de taxe sur la valeur ajoutée qui ont été assignés à la société Google Ireland Limited au titre de la période correspondant aux années de 2005 à 2010, ensemble les majorations y afférentes ;

Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

19. Considérant qu'il n'y a pas lieu, dans les circonstances particulières de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat le versement d'une quelconque somme au titre des frais exposés par la société requérante et non compris dans les dépens ;

DECIDE :

Article 1<sup>er</sup> : La société Google Ireland Limited est déchargée des rappels de taxe sur la valeur ajoutée auxquels elle a été assujettie au titre de la période correspondant aux années 2005 à 2010, ensemble les majorations y afférentes.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête de la société Google Ireland Limited est rejeté.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à la société Google Ireland Limited et à l'administratrice générale des finances publiques chargée de la direction des vérifications nationales et internationales.