

REPUBLIQUE FRANÇAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

CONSEIL D'ETAT
9ème et 10ème chambres réunies
7 DECEMBRE 2016

N° 369814

M. Simon Chassard, Rapporteur Mme Emilie Bokdam-Tognetti, Rapporteur public Séance du 21 novembre 2016

Vu la procédure suivante :

La société eBay France a demandé au tribunal administratif de Paris la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle à cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2003 et 2005, ainsi que des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1001793 du 20 mars 2012, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande. Cette société a demandé au tribunal administratif de Montreuil la décharge des retenues à la source auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2004 et 2005, ainsi que des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1000879 du 9 février 2012, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 12PA02246, 12PA02678 du 30 avril 2013, la cour administrative d'appel de Paris, à laquelle une ordonnance n° 360048 du 20 juin 2012 du président de la section du contentieux du Conseil d'Etat avait attribué le jugement de la requête présentée par la société eBay France contre le jugement du 9 février 2012 du tribunal administratif de Montreuil, a rejeté les appels formés par la société eBay France contre ces deux jugements.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 1er juillet et 1er octobre 2013 et le 29 janvier 2015 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société eBay France demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à ses requêtes d'appel ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 15 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Simon Chassard, auditeur,
- les conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à Me Blondel, avocat de la société eBay France ;

Considérant ce qui suit :

1. La société eBay France demande l'annulation de l'arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté ses requêtes dirigées contre les jugements des tribunaux administratifs de Paris et de Montreuil ayant rejeté ses demandes de décharge des impositions auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2003, 2004 et 2005 en conséquence, d'une part, de la réintégration au bilan d'ouverture de son exercice 2003, premier exercice non prescrit, de la somme de 4 695 570 euros représentant la valeur comptable du nom de domaine « ebay.fr » qu'elle avait fait enregistrer en 2001 auprès de l'Association française pour le nommage Internet en coopération (AFNIC), d'autre part, de la réintégration dans les résultats de ses exercices clos en 2004 et 2005 des bénéfices indirectement transférés à sa société mère eBay International AG, de droit suisse, correspondant à sa renonciation à percevoir une redevance pour la mise à disposition de cette société du droit d'exploitation du nom de domaine « ebay.fr ».

2. En premier lieu, si la cour administrative d'appel a mentionné un arrêt rendu par la cour d'appel de Paris le 14 décembre 2000 dans le cadre d'une action en contrefaçon engagée par la société eBay Inc. contre les sociétés iBazar et Forum on the Net, dépositaires de la marque « eBay » et du nom de domaine « ebay.fr » depuis l'été 1999, en indiquant que le texte intégral de cet arrêt était librement accessible sur le site Légifrance, les éléments issus des visas de cet arrêt, qui n'ont été relatés que dans le cadre de la présentation de faits antérieurs à ceux sur lesquels porte le présent litige, avaient été rappelés par l'administration dès le stade de la proposition de rectification, puis à chaque étape de la procédure administrative et contentieuse. En outre, aucune règle générale de procédure n'interdisait à la cour administrative d'appel de tenir compte du protocole d'accord conclu le 21 février 2001 entre les sociétés eBay Inc., eBay Belgium Holdings et les actionnaires de la société iBazar, que la société requérante avait produit à sa demande et qui avait été communiqué à l'administration, alors même que ce document était rédigé en langue anglaise, ni ne lui imposait de faire part aux parties de l'analyse qu'elle comptait tirer des stipulations de ce contrat. Par suite, les moyens de la société requérante tirés de la méconnaissance de l'office du juge et des exigences du contradictoire ne peuvent qu'être écartés.

3. En deuxième lieu, aux termes du 2 de l'article 38 du code général des impôts, applicable en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du même code : « Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt... L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés ». S'agissant des droits d'utilisation d'un nom de domaine sur Internet, ne doivent suivre le régime fiscal des éléments incorporels de l'actif immobilisé de l'entreprise que les droits constituant une source régulière de profits, dotés d'une pérennité suffisante et susceptibles de faire l'objet d'une cession. Ce motif, qui n'appelle l'appréciation d'aucune

circonstance de fait, doit être substitué au motif retenu par l'arrêt attaqué, dont il justifie, sur ce point, le dispositif.

4. En troisième lieu, il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'enregistrement d'un nom de domaine sur Internet auprès de l'AFNIC, association chargée de la mission de service public de l'attribution et de la gestion des noms de domaine au sein des domaines de premier niveau correspondant au « .fr », confère à son titulaire un droit exclusif d'utilisation.

Par suite, la cour administrative d'appel n'a pas dénaturé les faits en jugeant que le droit exclusif d'utilisation du nom de domaine « ebay.fr » qu'elle avait enregistré auprès de l'AFNIC constituait, pour la société eBay France qui en était le titulaire, une source régulière de profits, nonobstant la circonstance que le site Internet « ebay.fr » était exploité par sa société mère, eBay International AG. Dans la mesure où il ressort de la charte de nommage de l'AFNIC, dans sa rédaction alors en vigueur, que ce droit d'utilisation était renouvelable annuellement sur simple demande, moyennant le règlement à l'AFNIC des frais nécessaires à l'accomplissement de cette formalité, la cour n'a pas non plus dénaturé les faits en jugeant que ce droit était doté d'une pérennité suffisante. Enfin, en jugeant que la renonciation par la société iBazar, moyennant indemnisation par le groupe eBay, au renouvellement de l'enregistrement du nom de domaine « ebay.fr », qui a permis à la société eBay France d'enregistrer immédiatement ce nom de domaine, devait être regardée comme ayant exercé des effets équivalents à ceux d'une cession par iBazar du droit d'utilisation de ce nom de domaine, la cour n'a pas dénaturé les faits. Il suit de là qu'en concluant que le droit d'usage du nom de domaine « ebay.fr » constituait un actif incorporel que la société eBay France aurait dû inscrire à son bilan, la cour n'a pas donné aux faits qui lui étaient soumis une qualification juridique erronée.

5. En quatrième lieu, les juges d'appel peuvent se prononcer sur un moyen examiné par le tribunal administratif par adoption des motifs retenus par les premiers juges sans méconnaître le principe de motivation des jugements, rappelé par l'article L. 9 du code de justice administrative, lorsque la réponse du tribunal à ce moyen était elle-même suffisante et n'appelait pas de nouvelles précisions en appel. Le tribunal administratif de Montreuil, saisi de conclusions tendant à la décharge des retenues à la source auxquelles la société eBay France a été assujettie au titre des années 2004 et 2005, sur le fondement des dispositions du 2 de l'article 119 bis du code général des impôts, au motif que sa renonciation à percevoir de sa société mère eBay International AG, établie en Suisse, une redevance pour l'exploitation du site internet « ebay.fr », qui n'aurait pas été possible sans la mise à disposition de cette société, par eBay France, du droit d'usage du nom de domaine correspondant, devait être regardée comme un transfert de bénéfices à l'étranger au sens des dispositions de l'article 57 du même code, a jugé qu'en se bornant à soutenir que le nom de domaine n'était qu'une autorisation administrative dénuée de toute valeur et que sa société mère avait remboursé les frais d'enregistrement du nom de domaine auprès de l'AFNIC, la société eBay France n'établissait pas en quoi cette renonciation était justifiée par ses intérêts propres. En l'absence d'éléments de droit ou de fait nouveaux présentés en appel par la société requérante de nature à remettre en cause l'appréciation ainsi portée sur ce point par les premiers juges, la cour administrative d'appel a pu, sans insuffisance de motivation ni erreur de droit, adopter les motifs des premiers juges pour écarter les moyens par lesquels la société requérante contestait l'application des dispositions de l'article 57 du code général des impôts.

6. En cinquième lieu, aux termes de l'article 38 quinquies de l'annexe III au code général des impôts, dans sa version applicable au litige : « Les immobilisations sont inscrites au bilan pour leur valeur d'origine. / Cette valeur d'origine s'entend : / Pour les immobilisations acquises à titre onéreux par l'entreprise, du coût d'acquisition, c'est-à-dire du prix d'achat majoré des frais accessoires nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien ; / Pour les immobilisations acquises à titre gratuit, de la valeur vénale ; (...) ». Il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que, selon les stipulations du paragraphe 6.2.15 du protocole d'accord conclu le 21 février 2001, par lequel les actionnaires de la société iBazar se sont engagés à apporter leurs titres à la société eBay Belgium Holdings, société anonyme de droit belge alors en cours de formation, M. Piquemal, présenté comme propriétaire de la majorité du capital de la SARL Forum on the Net, qui détenait le nom de domaine « ebay.fr » et la marque « eBay », a promis de transférer ses droits à la société iBazar par l'intermédiaire d'une cession à cette société de la totalité des actions de la SARL Forum on the Net. La cour administrative d'appel a relevé qu'alors que les stipulations de ce paragraphe 6.2.15 constituaient l'une des conditions suspensives du protocole d'accord, la société eBay France ne soutenait pas que la société eBay Inc. y aurait renoncé avant le 18 mai 2001, date à laquelle il a été constaté que l'ensemble des conditions suspensives étaient remplies.

La cour en a conclu que le droit d'utilisation du nom de domaine « ebay.fr » avait constitué l'un des éléments du protocole d'accord du 21 février 2001, concrétisé par l'acquisition des parts de la société iBazar, société qui a ensuite été absorbée par la société requérante, selon les modalités prévues par un traité de fusion signé le 27 décembre 2001, ce qui lui a permis de devenir titulaire de ce droit d'utilisation. En déduisant de ces éléments que le droit d'utilisation du nom de domaine « ebay.fr » devait être regardé comme ayant été acquis à titre onéreux par la société eBay France, alors qu'il ressort de l'examen de l'article 3 du protocole d'accord que le coût de la transaction que ce protocole organise a été intégralement supporté par les sociétés eBay Inc. et eBay Belgium Holdings, la cour administrative d'appel a inexactement qualifié les faits. La société eBay France est, par suite, fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué en tant qu'il statue sur la valorisation du droit d'utilisation du nom de domaine « ebay.fr ».

7. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond dans cette mesure, par application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative.

8. Il ressort des éléments mentionnés au point 6 que c'est le protocole d'accord du 21 février 2001 qui a seul permis la récupération par la société requérante du droit d'utilisation du nom de domaine « ebay.fr ». Le coût de la transaction organisée par ce protocole ayant été intégralement supporté par les sociétés eBay Inc. et eBay Belgium Holdings, la société eBay France doit être regardée, dans les circonstances de l'espèce, comme ayant acquis à titre gratuit ce droit d'utilisation. Par application des dispositions de l'article 38 quinquies de l'annexe III au code général des impôts, ce droit devait donc être inscrit au bilan de cette société pour sa valeur vénale, ainsi que l'administration le précisait dans sa proposition de rectification du 22 décembre 2006 et dans la réponse aux observations de contribuable du 24 mars 2008.

9. L'administration a déterminé cette valeur en faisant la moyenne arithmétique, d'une part, de la moitié de la valeur des parts de la société iBazar correspondant à l'utilisation du nom de domaine « ebay.fr », l'autre moitié correspondant selon elle à la valeur de la marque eBay, et,

d'autre part, de la somme, retenue à titre de comparaison, et d'un montant inférieur, versée par la société Vivendi pour que le titulaire de la marque vis@vis renonce à ses droits d'antériorité. Si la société requérante, qui a affirmé tout au long de la procédure que le droit d'utilisation litigieux ne constituait pas un élément d'actif incorporel, soutient désormais que la valorisation des actifs de la société iBazar inscrits à son bilan inclut celle de cet actif incorporel qu'elle aurait dû comptabiliser, elle ne produit aucun élément à l'appui de ses allégations. Dans ces conditions, la valeur du droit d'utilisation du nom de domaine « ebay.fr » finalement retenue par l'administration, inférieure à la moitié de la valeur des parts de la société iBazar correspondant à l'utilisation de ce nom de domaine, n'apparaît pas excessive, comme l'a d'ailleurs estimé la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires dans son avis du 18 septembre 2008. Par suite, la société eBay France n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement du 20 mars 2012, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution additionnelle à cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2003 et 2005, ainsi que des pénalités correspondantes.

10. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme soit mise à ce titre à la charge de l'Etat qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante.

DECIDE :

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 30 avril 2013 est annulé en tant qu'il statue sur la valorisation du droit d'utilisation du nom de domaine « ebay.fr ».

Article 2 : Les conclusions de la requête formée par la société eBay France contre le jugement du 20 mars 2012 du tribunal administratif de Paris en tant qu'il statue sur la valorisation du droit d'utilisation du nom de domaine « ebay.fr » sont rejetées.

Article 3 : Le surplus des conclusions du pourvoi de la société eBay France est rejeté.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société eBay France et au ministre de l'économie et des finances.