

N° 360890

Ministre délégué, chargé du budget  
c/Société Al Hayat Publishing Company Limited

9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> sous-sections réunies

Séance du 7 mai 2014

Lecture du 28 mai 2014

## CONCLUSIONS

**Mme Claire LEGRAS, rapporteur public**

1- La société Al Hayat Publishing Company Ltd, dont le siège est situé à Londres, y édite le quotidien en langue arabe « Dar Al Hayat ».

Elle dispose depuis 1989 d'un bureau de presse à Paris, qui comprend trois journalistes et deux employés, chargés de couvrir l'actualité française pour le compte de ce journal. A l'issue d'une vérification de sa comptabilité, l'administration fiscale a estimé que ce bureau constituait un établissement stable qui devait être assujéti à l'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos en 2002 et 2003, ainsi qu'à la TVA pour la période correspondante.

La société a vainement réclamé et n'a pas obtenu satisfaction devant le tribunal administratif de Paris ; mais elle a relevé appel avec succès de son jugement du 15 juin 2010. C'est ainsi le ministre qui se pourvoit en cassation contre un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 31 mai 2012. Le litige ne porte plus que sur les cotisations supplémentaires d'IS, la société n'ayant pas contesté en appel les rappels de TVA.

2- Ce dossier pose, vous l'avez compris, une unique question : le bureau local d'un journal installé dans un Etat autre que celui dans lequel la rédaction en chef de ce journal est établie et où il est imprimé peut-il constituer un établissement stable pour l'IS ?

Est en cause l'application de la convention franco-britannique du 22 mai 1968, qui est à peu près conforme, sur les points qui nous intéressent, au modèle OCDE.

En l'espèce, la cour a raisonné directement par rapport à la convention fiscale, sans dérouler tout le raisonnement lié à la subsidiarité de celle-ci qui l'aurait conduite à examiner d'abord si, au regard de la loi fiscale nationale, l'imposition contestée avait été valablement établie pour déterminer ensuite, dans la négative, si la société étrangère pouvait être assujéti à l'impôt français sur les sociétés sur le fondement des dispositions combinées du I de l'article 209 du CGI et des stipulations de la convention fiscale bilatérale (CE, 31 juillet 2009, *Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd*, RFJ 11/09 n° 979, chron. V. Daumas p. 819, concl. E. Glaser 11/09 n° 133).

La cour a suivi le raisonnement « raccourci » retenu dans votre décision de **Section ministre c/ Société Interhome du 20 juin 2003, RJF 10/03 n° 1147, concl. S. Austray BDCF**

**10/03 n° 130** : elle s'est directement fondée sur la combinaison des dispositions du I de l'article 209 du CGI et les stipulations de la convention franco-britannique du 22 mai 1968.

Celle-ci prévoit, en effet, à son article 6, que les bénéficiaires d'une société d'un Etat contractant sont imposables dans l'autre Etat lorsque l'entreprise y exerce son activité par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, dans la mesure où ils sont uniquement imposables à cet établissement stable.

Classiquement, l'établissement stable y est d'abord défini, au paragraphe 1 de l'article 4, comme une installation fixe d'affaire où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité, soit, notamment, un siège de direction, une succursale ou un bureau. Vous savez qu'il est généralement admis qu'il résulte de cette définition que la reconnaissance d'un établissement stable suppose la réunion de trois critères : une installation, la fixité et l'exercice d'activités.

Au cas présent, pour juger qu'il n'y avait pas d'établissement stable, la cour s'est fondée sur les stipulations du e) du point 3 de cet article 4, qui excluent de la qualification d'établissement stable une installation fixe d'affaires utilisée, pour l'entreprise, aux seules fins « *de publicité, de fournitures d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire* ».

La cour a relevé qu'il était constant que l'activité du bureau parisien de la société britannique consistait à assurer exclusivement pour le compte du siège londonien la couverture des informations relatives à la France et à fournir des articles relatifs à l'actualité française en vue de leur publication dans le quotidien de langue arabe Dar Al Hayat édité à Londres. Et elle a jugé que, dans ces conditions, la société était fondée à soutenir que l'activité de ce bureau, dont il n'était pas contesté qu'il n'élaborait pas le journal lui-même ni n'assurait sa diffusion en France, devait être regardée comme préparatoire ou auxiliaire au sens de ces stipulations.

Précisons que vous exercez un contrôle de qualification juridique des faits sur la notion d'établissement stable – voyez en ce sens votre décision précitée *Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms* – ce qui implique, selon nous, de contrôler aussi la qualification « *d'activité préparatoire ou auxiliaire* » au sens de la convention.

C'est bien sous cet angle que le ministre conteste l'arrêt : il estime que la cour a eu tort de juger que l'activité du bureau parisien de la société présentait un caractère préparatoire et auxiliaire à l'activité principale de celle-ci au sens du e) du 3 de l'article 4 de la convention franco-britannique.

L'analyse des stipulations de la convention, éclairée par les commentaires du comité des affaires fiscales de l'OCDE sur le modèle de convention de cet organisme, va toutefois dans le sens de la cour.

On retrouve ces termes « *d'activité préparatoire ou auxiliaire* » dans le modèle de convention de l'OCDE à deux endroits qui nous sont pertinents pour notre affaire, dans le paragraphe 4 de son article 5, qui définit les cas dans lesquelles une installation fixe d'affaires, par exception à la règle définie au paragraphe 1, ne doit pas être regardée comme un établissement stable. Le d) de l'article 5 §4 ne mentionne pas ces termes, mais il est

intéressant car il exclut l'existence d'un établissement stable lorsqu'une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise. Le e) du même article vise, lui, l'exercice de « *toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire* ». Il se déduit du rapprochement des a) à e) de cet article 5 § 4, éclairé par le f) qui stipule que l'exercice cumulé d'activités visées aux a) à e) continue à ne pas caractériser un établissement stable si l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire, que c'est cette condition qui baigne tout l'article, les énumérations plus spécifiques des a) à d) ne constituant que des cas particuliers d'activités préparatoires ou auxiliaires.

Le commentaire du d) de l'article 5 §4, tel qu'il apparaît au §22 des commentaires dans leur version actuelle, est ainsi rédigé : « *La référence au lieu d'affaires ayant pour objet de réunir des informations, que l'on trouve à l'alinéa d), vise entre autres le cas du bureau de journal qui n'est qu'un des prolongements de l'entreprise mère. En prévoyant une exemption pour cette catégorie de bureaux, on ne fait qu'étendre la notion de "simple achat" ».*

L'historique de ce §22 semble indiquer qu'en dépit d'une renumérotation des paragraphes du commentaire, la même volonté de viser un bureau de journal figurait §11 des commentaires du projet de convention de 1963, antérieur à la convention fiscale franco-britannique de 1968 et qui doit donc être pris en compte pour l'application de la convention, conformément aux principes énoncés dans votre décision *A..., n° 233894, du 30 décembre 2003, RJF 2004 n° 238*.

Si tel est le cas, il n'y a guère d'hésitation à juger qu'un bureau de journal ne peut pas constituer un établissement stable du fait du e) du § 3 de l'article 4 de cette convention.

Cela étant dit, une hésitation pourrait naître à la lecture des autres éléments du commentaire de l'article 5 du modèle de convention de l'OCDE. Ainsi que le remarque Bruno Gouthière dans son ouvrage sur les impôts dans les affaires internationales (EFL, n°17545 de la dernière édition), l'appréciation du caractère préparatoire ou auxiliaire d'une activité est délicate. Selon le § 24 des commentaires, le critère décisif consiste à rechercher si les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elles-mêmes une part essentielle et notable des activités de l'ensemble de l'entreprise. Et il est précisé qu'une installation dont l'objet est identique à celui de l'entreprise n'exerce pas une activité préparatoire ou auxiliaire.

Il nous semble en fait que les bureaux de presse peuvent correspondre à des réalités très différentes, qui ne sont pas justiciables du même traitement conventionnel selon l'importance du travail éditorial qui y est déployé.

Au cas présent, le ministre soutient que le bureau parisien du journal Al Hayat ne se borne pas à une collecte d'information, mais sélectionne les sujets et rédige des articles sur les événements français qui ont vocation à être intégrés au journal. Or la sélection et la rédaction d'articles représentent sans guère de doute le cœur de l'activité de presse – et non l'impression et la commercialisation qui constituent plutôt des fonctions support. L'on serait alors conduit à regarder le bureau local de la société britannique comme un établissement stable au motif qu'il exerce la même activité que l'établissement central, les commentaires « exonérateurs » de l'OCDE ne nous semblant viser que les bureaux de presse qui sont une simple source d'information.

Mais ce qui nous arrête dans cette voie, c'est la rédaction de l'arrêt, qui retient, sans que la dénaturation soit alléguée par le ministre, une conception plus étroite du rôle du bureau parisien du journal. La cour relève expressément que l'activité du bureau parisien consiste exclusivement à effectuer pour le compte du siège londonien la couverture des informations relatives à la France et à fournir des articles relatifs à l'actualité française en vue de leur publication dans le quotidien de langue arabe. Il y a donc une forme de simple « alimentation » de la rédaction londonienne, sans exercice du travail de composition et de sélection qui est, tout autant que la rédaction d'articles, le cœur du métier de confection d'un journal.

Au total, sous l'éclairage du § 22 des commentaires de l'article 5 du modèle de convention de l'OCDE et de son historique, et au bénéfice de cette lecture de l'arrêt, nous vous proposons de valider l'arrêt de la cour.

Indiquons que votre décision, si vous nous suivez, aura une portée non négligeable, dès lors qu'elle est susceptible de s'appliquer aux bureaux français de nombreux organes de presse étrangers. Elle ne s'appliquerait cependant pas, selon nous, aux rédactions françaises de magazines qui possèdent des déclinaisons nationales spécifiques en langue française – on peut penser par exemple à Vogue ou Vanity Fair – et où est effectué un travail qui va bien au-delà de celui d'un simple prestataire chargé de collecter une matière première, l'information, et de la transmettre sous forme organisée d'articles à la rédaction centrale et unique.

Vous pourrez faire droit à la demande de la société relative à ses frais d'instance à hauteur de 3500€.

Et, par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi et à ce que l'Etat verse à la société Al Hayat Publishing Company la somme de 3500€ au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.