

N° 296471

Société Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd

N°s 297933 et 303818

Ministre de l'Economie, des Finances et

de l'Industrie c/Société Swiss International Airlines AG

3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies

Séance du 2 février 2009

Lecture du 31 juillet 2009

CONCLUSIONS

M. Emmanuel GLASER, Rapporteur Public

Le premier numéro qui vient d'être appelé, d'une part, et les deux suivants, qui concernent le même litige, d'autre part, n'ont d'autre point commun que d'avoir tous trois trait à la définition de l'établissement stable, ce qui explique que nous vous les présenterons ensembles. Ces trois affaires posent à la fois la question des règles de combinaison de la loi fiscale française et de la convention fiscale internationale lorsque l'imposition résulte de l'existence d'un établissement stable et la question des critères de l'établissement stable, notamment au regard de l'exigence éventuelle d'une autonomie de gestion.

Compte tenu de cette problématique commune, nous commencerons par quelques indications sur chacune de ces questions, avant d'aborder les deux litiges.

1. Vous avez clairement confirmé, par votre décision Schneider, l'existence d'un principe dit de « subsidiarité ».

Par cette décision, dont le considérant de principe est particulièrement didactique, vous avez jugé « que si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale » (CE 28 juin 2002, n° 232276, Ass., ministre c/Sté Schneider Electric : RJF 10/02 n° 1080, avec chronique L. Olléon p. 755, concl. S. Austray BDCF 10/02 n° 120, obs. N. Chahid-Nourai et P. Couturier FR 34/02 inf. 14, GA 4^{ème} éd. n° 4, note O. Fouquet Rev. soc. 2002 p. 538).

A ce raisonnement, parfaitement logique, vous avez, toutefois, apporté un tempérament s'agissant précisément de l'article 209, I du CGI.

Comme vous le proposait S. Austray un an après la décision Schneider, vous avez, en effet, considéré que la formule de l'article 209, I selon laquelle étaient passibles de l'impôt sur les sociétés les bénéficiaires « dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale », permettait d'asseoir directement l'impôt sans avoir d'abord à vérifier si l'imposition avait été régulièrement établie au regard de la loi fiscale nationale (CE 20 juin 2003, n° 224407, Sect., min. c/Sté Interhome AG : RJF 10/03 n° 1147 avec chronique L. Olléon p. 751, concl. S. Austray BDCF 10/03 n° 130, obs. J.-M. Tirard BGFE 5/03 p. 1, étude P. Dibout et J.-P. Le Gall Dr. fisc. 47/04 c. 44 (1^{ère} partie) et Dr. fisc. 48/04 c. 46 (2^{ème} partie), étude M.-C. Bergerès Dr. fisc. 36/05 c. 30, observ. P. Donsimoni JCP E 11/04 n° 382, étude S. Gelin et A. Le Boulanger BF 10/04).

Vous avez ainsi apporté, en Section, un correctif limité à l'ordre d'examen des questions fixé par la décision d'Assemblée. Tempérament limité puisque l'impôt est malgré tout fondé sur la loi française, dès lors que c'est l'article 209, I lui-même qui renvoie aux conventions internationales, mais tempérament tout de même puisqu'une telle démarche rend inutile de s'assurer au préalable, comme le prévoyait pourtant la décision Schneider, que les bénéficiaires en cause sont imposables sur le seul fondement de la loi française. Dès lors qu'existe un établissement stable au sens de la convention fiscale, ses bénéficiaires sont imposables en France sans qu'il faille vérifier s'ils émanent d'une entreprise exploitée en France au sens du premier membre de phrase du I de l'article 209. Ainsi, dans la décision Interhome, vous vous êtes fondé directement sur la notion d'« agent dépendant » pour admettre l'imposition en France de l'établissement stable d'une société suisse.

Cette nouvelle démarche a été très critiquée, ce qui ne vous a pas empêché de la reprendre dans un arrêt Midex (CE 5 avril 2006 n° 281098, min. c/Sté Midex : RJF 7/06 n° 909, concl. L. Vallée BDCF 7/06 n° 92, note F. Perrotin PA 8 décembre 2006 n° 245 p. 4). Les affaires qui viennent d'être appelées vous donnent l'occasion de réexaminer votre jurisprudence sur ce point.

Nous rappellerons, d'abord, la formulation exacte du III de l'article 3 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux, dont est issu l'article 209, I : « III – Nonobstant toute disposition contraire du code général des impôts, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

Cet article a été codifié à trois articles différents du CGI. En sont ainsi issues les dispositions du 2° de l'article 4 bis du CGI¹, de l'article 165 bis, tous deux relatifs à l'impôt sur le revenu, et de l'article 209, I, relatif à l'impôt sur les sociétés. On remarquera que seul l'article 165 bis est resté parfaitement fidèle à la rédaction de l'article 3 de la loi de 1959, puisqu'il dispose que « nonobstant toute disposition contraire du présent code, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

¹ Aux termes duquel « Sont également passibles de l'impôt sur le revenu : (...) 2° Les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéficiaires ou des revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

L'article 209 I a, en revanche, été légèrement modifié puisqu'il prévoit que « sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés selon les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57 et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ».

On peut, en théorie, imaginer deux interprétations différentes de ces dispositions : en s'appuyant sur une lecture littérale de l'expression « nonobstant toute disposition contraire du code général des impôts », on pourrait soutenir que cet article a pour effet de rendre imposables tous les revenus attribués à la France par une convention internationale, alors même que ces revenus seraient explicitement exonérés par une disposition expresse du CGI. On peut, au contraire, par une interprétation neutralisante, considérer que cet article vise à permettre l'imposition en France de revenus, qui, sans être explicitement exonérés, ne sont pas, en principe, imposables, notamment en raison du principe de territorialité. Cette seconde interprétation se subdivise, toutefois, elle-même en deux branches : selon la première, l'article 3 de la loi de 1959 aurait pour seul objet de permettre l'imposition par la France des bénéfices réalisés à l'étranger par les sociétés françaises et non de permettre l'imposition des bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères. C'est la thèse de la « portée asymétrique » de cet article. Selon la seconde branche, l'article 3 n'aurait pas cette portée limitée mais permettrait de couvrir les deux hypothèses.

Votre décision Interhome a été critiquée précisément au nom de la thèse de l'asymétrie. Ainsi, les professeurs Dibout et Le Gall, dans l'étude précitée, notaient que « l'exclusion du débat de droit interne entretient la confusion en laissant supposer qu'une société étrangère pourrait sans exercer une activité habituelle en France au sens de l'article 209, I, y être assujettie à l'impôt sur les sociétés parce qu'elle y disposerait d'un établissement stable au sens d'une convention. Or, une telle situation n'apparaît pas sérieusement concevable au regard de la logique des règles tant internes que conventionnelles. L'attribution conventionnelle du droit d'imposer commande, en vertu de l'article 209, I, l'assujettissement à l'impôt français de sociétés françaises qui exercent une activité habituelle à l'étranger sans y avoir d'établissement stable au sens de la convention, plutôt que de celle de sociétés étrangères qui n'exerceraient pas en France une activité habituelle ».

Les travaux parlementaires ne sont, hélas, pas d'un très grand secours, du moins pour départager les deux branches de la seconde interprétation.

L'exposé des motifs indiquait seulement que « le paragraphe 3 tend à faciliter la conclusion des conventions internationales relatives aux doubles impositions, en permettant à la France d'accepter l'insertion, dans les accords de cette nature, de clauses attribuant à notre pays le droit d'imposer certaines catégories de revenus, même s'il s'agit de revenus non imposables d'après la législation interne française. / En prévoyant que, dans ce cas, les clauses des conventions internationales l'emporteront sur la loi interne ou sur l'interprétation qu'en donne la jurisprudence, ainsi que le prescrit d'ailleurs l'article 55 de la Constitution, le texte proposé rendra possible des accords auxquels la France ne peut se prêter qu'à cette condition. Il supprimera, d'autre part, les anomalies telles que les doubles exemptions, qui découlent de l'application de certaines clauses des conventions, notamment de celles conclues à une époque où la législation interne admettait des règles de territorialité autres que celles actuellement en vigueur » (JO Débats, AN, séance du 23 juillet 1959, p. 25). Le rapport de M. Pellenc, pour la commission des finances du Sénat, reprend la même idée en indiquant : « § 3.

– Pour faciliter la conclusion de conventions internationales relatives aux doubles impositions, il est prévu que la France pourra accepter à l’avenir l’insertion dans ces conventions de clauses attribuant à notre pays le droit d’imposer certaines catégories de revenus, même s’il s’agit de revenus non imposables normalement d’après la législation française interne » (JO Débats, Sénat, rapport n° 24 déposé le 5 novembre 1959, p. 57).

Il nous semble, toutefois, résulter de ces travaux que la loi de 1959 n’a pas entendu permettre d’imposer, par le biais d’une convention internationale, des revenus que le code général des impôts aurait explicitement exonérés. Les revenus qui peuvent être imposés sur le fondement d’une convention ne doivent être non imposables en France que du fait du choix français en matière de territorialité de l’impôt et non parce que le législateur a choisi de les exonérer. Il est clair, en effet, qu’il n’est pas besoin de recourir à une convention internationale et à sa primauté sur la loi pour supprimer une exonération ou rendre imposable un revenu qui ne l’était pas jusque là. En revanche, cette disposition permet à la France d’imposer des revenus résultant de l’activité à l’étranger d’entreprises françaises, qui, en principe ne seraient pas imposables en France en application du principe de territorialité de l’impôt. Elle permet à la France, dans les négociations bilatérales, d’obtenir des clauses prévoyant l’imposition de ces revenus par l’Etat de résidence, sans se voir opposer par l’autre partie que ces revenus ne sont pas imposables en France.

Comme le disaient les professeurs Gest et Tixier « l’on doit en effet considérer que l’article 3-III a eu pour objet d’éviter que l’application des conventions internationales n’aboutissent à une double exonération, mais non de supprimer une exemption totale ou partielle accordée par la loi interne, indépendamment de toute question de territorialité, en raison de la nature particulière du revenu ou du bénéficiaire considéré » (G. Gest et G. Tixier, *Droit fiscal international*, PUF, 1990, p. 68). Il ne nous paraît, donc, pas possible de se fonder sur la loi de 1959 pour soutenir que le droit français ne contient aucun principe de non-aggravation. Son objet n’était pas d’instituer de façon systématique un droit pour l’administration d’invoquer les conventions fiscales pour écarter le droit interne, mais de « corriger l’assiette de l’impôt lorsque celle-ci échappait à la compétence fiscale française », selon la formule de S. Austray et D. Gutmann (FR 53/07, p. 9).

En revanche, rien dans les débats ne permet de valider la thèse de l’asymétrie. Dans ces conditions, et alors même qu’il est vraisemblable qu’à l’origine la loi de 1959 avait principalement pour objet de permettre l’imposition des bénéfices réalisés à l’étranger par les sociétés françaises, la lettre même du texte, qui soumet à l’impôt sur les sociétés les bénéfices « dont l’imposition est attribuée à la France par une convention internationale », sans distinguer entre ceux réalisés à l’étranger par une entreprise française et ceux réalisés en France par une entreprise étrangère, nous paraît imposer de considérer qu’elle a également pour effet de permettre l’imposition en France des revenus d’entreprises étrangères qui ne seraient pas, hors cette disposition, imposables en France². L’interprétation inverse serait par trop *contra legem*.

Il en résulte nécessairement que le renvoi aux revenus dont une convention internationale attribue l’imposition à la France, combiné avec les stipulations de cette convention, suffit pour asseoir l’impôt. Dans une telle hypothèse, il n’est, donc, pas nécessaire, pour établir l’imposition, de vérifier si l’entreprise exerce une activité en France

² Telle était, selon S. Austray, l’hypothèse de la décision *Interhome*, les entreprises étrangères effectuant en France des opérations par l’entremise de représentants ayant une personnalité distincte de la leur ne pouvant être regardées comme exploitant en France une entreprise au sens du début de l’article 209, I.

au sens du premier membre de phrase de l'article 209, I. Tout établissement stable au sens conventionnel est imposable en France, alors même qu'il ne remplirait pas les conditions d'imposition au sens de l'entreprise exploitée en France. On peut, ainsi, penser au cas des chantiers, qui constituent lorsqu'ils excèdent une certaine durée, des établissements stables au sens des conventions modèle OCDE, mais n'auraient pas une permanence suffisante pour être qualifiés d'entreprise exploitée en France (voir par analogie CE 29 mars 1978 n° 4883 : RJF 5/78 n° 230 ou CE 18 février 1987 n° 44545 : RJF 4/87 n° 383)³.

Il est vrai, en revanche, que pour écarter l'imposition d'un établissement stable, il faut vérifier à la fois qu'il ne constitue pas une entreprise exploitée en France au sens de la première phrase de l'article 209, I et qu'il ne peut être qualifié d'établissement stable au sens de la convention.

Dans ces conditions, nous ne voyons pas de raison de revenir sur la démarche explicitée par la décision Interhome.

2. La définition de l'établissement stable.

L'article 5 du modèle de convention fiscale OCDE stipule que « 1. Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. / 2. L'expression « établissement stable » comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier et f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles. / 3. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois (...) / 5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, lorsqu'une personne – autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6 – agit pour le compte d'une entreprise et dispose dans un Etat contractant de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans cet Etat... ».

Et l'article 7 du même modèle prévoit que « les bénéficiaires d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise exerce son activité dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé ».

Les deux conventions en cause aujourd'hui sont parfaitement conformes à ce modèle.

La convention entre la France et le Royaume Uni tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus du 22 mai 1968 et la convention entre la France et la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 9 septembre 1966, qui sont identiques sur ce point, stipulent toutes deux, à l'article 6 pour la convention franco-britannique et à l'article 7 pour la convention franco-suisse, que « les bénéficiaires industriels et commerciaux d'une entreprise

³ Il est vrai qu'en dehors du cas de l'établissement stable, rares sont les hypothèses où cette configuration est susceptible de jouer. On trouve, toutefois, comme le rappellent S. Austry et D. Gutmann, une décision de Section où vous avez fondé l'imposition sur les dispositions combinées de l'article 165 bis et de la convention franco-allemande pour imposer en France les salaires perçus en Allemagne par une personne physique qui y était rémunérée par une personne morale de droit public française (CE 22 juin 1973 n° 84218, sect., Dupont 1973 p. 289, Dr. fisc. 39/73 c. 1299).

d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise exerce son activité dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé »⁴, tandis que l'article 4 de la première et l'article 5 de la seconde ne diffèrent de l'article 5 du modèle OCDE que parce qu'ils substituent le terme « où » à celui de « par l'intermédiaire de » employé par ce modèle⁵.

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. Par installation, il faut entendre un local à la disposition de l'entreprise, peu important qu'elle en soit propriétaire ou locataire. La fixité implique que cette installation soit établie en un lieu précis avec « un certain degré de permanence », selon les commentaires de l'OCDE (*Materials on international & EC tax law*, vol. 1, 2008-2009, ITC Leiden, p. 110 et *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, OCDE, 2005, p. 87 et sur tous ces points B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, EFL, 7^e éd., Etude 7, p. 211 et suivantes).

Le troisième critère exige que l'entreprise utilise cette installation fixe pour « exercer ses activités en totalité ou en partie par son intermédiaire ». Le paragraphe 10 des commentaires précise que « l'activité de l'entreprise est exercée principalement par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel). Ce personnel inclut les employés et autres personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (agents dépendants) ».

En revanche, il n'est pas nécessaire que l'installation fixe dispose d'une véritable autonomie ou d'une capacité d'engager la société. Les commentaires OCDE indiquent ainsi clairement que « les pouvoirs dont disposent [les personnels de l'installation] dans leur relation avec les tiers n'entrent pas en ligne de compte. Il importe peu que l'agent dépendant soit ou non habilité à conclure des contrats s'il travaille dans l'installation fixe d'affaires elle-même » (paragraphe 10). Vous inspirant de cette interprétation, vous avez jugé que constituait une erreur de droit le fait pour une cour de se fonder sur la circonstance qu'une installation fixe d'affaires ne disposait pas d'une indépendance suffisante pour refuser de qualifier cette installation d'établissement stable (CE 5 avril 2006, min. c/ Sté Midex, précitée). Il est vrai que, comme le relève B. Gouthière, pour qu'il y ait établissement stable, il faut néanmoins qu'existe « un minimum d'autonomie de gestion », mais il ajoute que celle-ci « se manifeste normalement par l'existence d'un personnel propre, recruté et rémunéré localement (au moins en partie), de services propres (commerciaux, financiers, techniques), et d'une comptabilité distincte de celle du siège. Mais elle ne va pas au-delà » (op. cité p. 214 et 216).

3. Nous pouvons, à ce stade, en venir aux deux affaires qui vous sont soumises aujourd'hui, en commençant par celle relative au régime de l'aéroport de Bâle-Mulhouse.

Notons seulement, au préalable, que vous exercez un contrôle d'erreur de droit sur le respect par les juges du fond des critères de l'établissement stable (CE 20 juin 2003, n° 224407, Sect. min. c/Sté Interhome AG ; CE 5 avril 2006 n° 281098, min. c/Sté Midex,

⁴ La seule différence entre les deux conventions est que la franco-suisse fait suivre le « à moins que » de la particule « ne », ce qui est la forme grammaticalement correcte, tandis que la franco-britannique a omis le « ne », ce qui n'est possible, en principe, qu'en versification.

⁵ « Au sens de la présente Convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité ».

précitées). Bien que cette question ne soit pas tranchée, nous pensons, comme L. Vallée avant nous, que vous devez contrôler l'application faite par les juges du fond de ces critères, c'est-à-dire la qualification d'établissement stable, s'agissant d'une notion qui détermine le régime d'imposition.

La Compagnie de navigation aérienne Crossair, devenue la Société Swiss International Air Lines, dont le siège est situé à Bâle, exerce principalement une activité de transport aérien, notamment à partir de l'aéroport de Bâle-Mulhouse. Elle a fait l'objet de diverses vérifications de comptabilité portant sur les exercices 1992 à 1994, d'une part, et 1997 à 2000, d'autre part, qui ont conduit l'administration à l'assujettir à l'impôt sur les sociétés pour toutes les années en cause, à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés de 10 % pour les années 1997 à 2000 (article 235 ter ZA du CGI) et à la contribution temporaire additionnelle à l'impôt sur les sociétés pour les années 1997 et 1998 (article 235 ter ZB du CGI) au titre de ses activités de maintenance d'avions et de formation de pilotes exercées pour le compte de tiers, dont le service a considéré qu'elles étaient exercées à partir d'un établissement stable situé dans cet aéroport.

Après rejet de sa réclamation, la société a contesté ces impositions devant le tribunal administratif de Strasbourg, qui par un premier jugement, en date du 19 novembre 2002 (TA Strasbourg 19 novembre 2002 n° 98-7022, 00-1548 et 02-2336, Sté Crossair : RJF 3/03 n° 353), a rejeté ses demandes relatives aux années 1992 à 1994 et 1997 et 1998, sans distinguer entre l'impôt sur les sociétés proprement dit et les deux contributions additionnelles, puis, par un second jugement en date du 11 janvier 2005 (non publié à la RJF), a rejeté ses demandes relatives à l'impôt sur les sociétés et à la contribution additionnelle de 10 % pour les années 1997 à 2000.

Ces deux jugements ont, toutefois, été infirmés par deux arrêts identiques de la cour administrative d'appel de Nancy, respectivement du 4 août 2006 et du 18 janvier 2007 (non publiés à la RJF, mais l'arrêt du 4 août 2006 relatif à la même société mais à la taxe professionnelle a été publié à la RJF 4/07 n° 487), contre lesquels le ministre des finances se pourvoit régulièrement en cassation, par des pourvois également identiques, sous les n°s 297933 et 303818.

3. 1. Compte tenu de ce que nous vous avons exposé sur les critères de l'établissement stable, vous devrez accueillir le moyen d'erreur de droit du ministre et annuler ces deux arrêts.

La cour a, en effet, jugé que « pour l'application de ces stipulations de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, ne peut être considéré comme un établissement stable d'une société qu'un établissement disposant, en droit ou en fait, d'une autonomie de gestion et de pouvoirs lui permettant d'engager la société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de celle-ci ».

Si l'existence d'une relative autonomie de gestion, dans les limites que nous avons décrites, peut être prise en compte pour qualifier un établissement stable, il n'en va pas de même de la détention du pouvoir d'engager la société, qui ne s'applique que pour définir le représentant dépendant en tant qu'il est l'une des modalités d'exercice habituel d'une activité commerciale en France au sens du premier membre de phrase de l'article 209, I du CGI ou au sens du paragraphe 5 de l'article 5 du modèle OCDE. Ce n'est que dans l'hypothèse où il s'agit de qualifier une filiale d'établissement stable qu'il y a lieu de vérifier si elle dispose

« des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société », comme vous l'avez jugé par la décision Interhome précitée.

3. 2. Après cassation, vous pourrez écarter les divers moyens de la société et confirmer le jugement du tribunal administratif rejetant la demande en décharge.

1. La société soutient, d'abord, que les prestations en cause ne pourraient être imposées en France, dès lors qu'elles sont effectuées dans le secteur douanier suisse de l'aéroport de Bâle-Mulhouse.

Vous savez que le régime de l'aéroport de Bâle-Mulhouse résulte de la convention franco-suisse relative à la construction et à l'exploitation dudit aéroport signée le 4 juillet 1949 et entrée en vigueur le 25 novembre 1950. L'aéroport est situé en territoire français sur le territoire des communes de Blotzheim, Hesingue, Bourgfelden et Saint-Louis, à quelque trois kilomètres de la frontière suisse. Aux termes de l'article 2 § 6 de la convention, l'aéroport contient trois secteurs, dont l'un est affecté aux services suisses chargés du contrôle des voyageurs et marchandises en provenance ou à destination de la Suisse. L'article 8 précise qu'à l'intérieur de cette zone « les autorités suisses auront le droit de contrôler, à tous points de vue, les voyageurs et marchandises en provenance ou à destination de la Suisse » et que pour l'exercice de ce contrôle, elles appliqueront « leurs lois et règlements nationaux ».

C'est à l'intérieur de cette zone suisse que la société Swiss international Airlines exerce son activité.

L'article 6 de la convention stipule, toutefois, que « la législation et la réglementation françaises sont seules applicables dans l'enceinte de l'aéroport, sauf les dérogations expresses apportées à ce principe par la présente Convention et ses annexes ».

La société se fonde sur l'article 14 de l'annexe II à la convention, intitulée « Cahier des charges », dans sa rédaction issue d'un échange de notes des 20 juillet et 21 novembre 1960. Cet article relatif aux « Impôts et taxes », qui figure dans le titre II « Exploitation », stipule que « 1. Les conditions d'application des impôts et taxes fiscales françaises à la charge de l'aéroport, des compagnies de navigation aérienne et des entreprises chargées de l'exécution des travaux immobiliers pour l'Aéroport, feront l'objet d'un accord entre les deux gouvernements ».

Cet échange de notes faisait suite à un protocole de négociation sur le statut fiscal de l'aéroport de Bâle-Mulhouse, conclu le 11 octobre 1957, aux termes duquel « le règlement de la situation fiscale des entreprises exerçant une activité sur le secteur suisse de l'aéroport [fera] l'objet de conversations ultérieures, après examen sur place par les experts français du caractère particulier de l'aéroport et des conditions d'exploitation de ces entreprises ».

Mais, ces négociations n'ont débouché que sur l'échange de notes de 1960, aucun accord entre les deux pays n'étant par la suite venu préciser les conditions d'application des impôts français dans cette partie de l'aéroport.

La société en déduit, toutefois, que l'article 14 de l'annexe II déroge à l'article 6 de la convention, ce qui résulterait à la fois des intentions des signataires de la convention, dont l'article 1^{er} stipule que les autorités françaises et suisse conviennent de construire et

d'exploiter en commun un aéroport commercial « au mieux des intérêts représentés », alors que l'application des impôts français aux entreprises installées en secteur suisse serait contraire aux intérêts suisses, et de la pratique constamment suivie par la France de 1949 à 1994.

Il n'est, cependant, pas possible de la suivre sur ce point. L'article 14 ne prévoit pas que les impôts et taxes français ne s'appliquent pas en secteur suisse et que des modalités spécifiques d'imposition seront prévues, ce qui pourrait conduire, même en l'absence de telles modalités, à écarter l'application de l'article 6 de la convention. Il stipule que « les conditions d'application des impôts et taxes fiscales françaises (...) feront l'objet d'un accord », ce qui ne peut s'interpréter que comme signifiant que ces impôts demeureront applicables, mais qu'ils seront aménagés. L'article 14 n'écarter pas l'application de l'article 6, mais ouvre la possibilité d'un aménagement de ses conditions d'application, aménagement dont il est impossible de présumer le contenu, en l'absence d'accord entre les parties. L'incapacité des parties contractantes à se mettre d'accord sur ces conditions d'application laisse donc les impôts français applicables en l'état.

Vous venez, d'ailleurs, d'en juger ainsi s'agissant de la taxe locale d'équipement en relevant que les stipulations de l'article 14 « n'ont ni pour objet ni pour effet de subordonner l'assujettissement de l'aéroport à la loi fiscale française à l'intervention de l'accord envisagé, relatif aux conditions d'application de cette loi ». Le considérant de principe de cette décision, selon lequel « l'aéroport n'est pas fondé à soutenir qu'il n'est pas assujetti à la loi fiscale française », a, ainsi, une portée générale et vaut pour tous les impôts français (CE 3 septembre 2008, n° 284016, Aéroport de Bâle-Mulhouse : RJF 12/08 n° 1331).

2. La société soutient, ensuite, que les prestations d'entretien d'avions et de formation de pilotes pour le compte de tiers ne sont pas détachables de l'activité de transport aérien international et en suivraient le régime fiscal, tel qu'il est prévu à l'article 8 de la convention franco-suisse.

Aux termes de cet article : « 1. Les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de la direction effective de l'entreprise est situé ».

Mais aucun des arguments avancés par la société pour établir le caractère connexe de cette activité ne nous convainc.

La circonstance que cette activité, que la société serait tenue d'exercer pour son propre compte, ne serait pas rentable, mais viserait uniquement à amortir les coûts globaux du matériel et du personnel, aurait un caractère marginal et participerait d'une politique de formation continue nous paraît sans incidence sur son caractère détachable de l'activité d'exploitation d'avions. Il est clair que la société n'a aucune obligation d'exercer cette activité pour le compte de tiers et pourrait parfaitement s'en dispenser. Cette activité n'est pas intrinsèque à une activité de transport aérien mais en est distincte par son objet comme par les revenus qu'elle procure.

L'invocation de la convention relative à l'aviation civile internationale du 7 décembre 1944, dite convention de Chicago, est sans effet sur cette qualification. A supposer que, comme la société le soutient, le chapitre IV de cette convention prévoit que l'activité de

maintenance d'avions et de formation du personnel fait partie intégrante de l'activité aéronautique, il n'en résulte pas qu'il en va ainsi lorsque cette activité est exercée pour le compte de tiers.

Quant au fait que cette activité soit exercée sans autorisations spécifiques délivrées par les autorités françaises de l'aviation civile, ce qui attesterait qu'elles considèrent que l'ensemble des activités de la société est soumis au droit suisse, il n'a aucune conséquence en matière fiscale.

Enfin, la réponse ministérielle invoquée (Rép. Rimbart n° 8737, JO AN, 2 novembre 1998 p. 6048) a trait à la taxe professionnelle et n'est donc pas applicable ici.

3. Pour finir, il n'y a pas de doute que cette activité est exercée par l'intermédiaire d'un établissement stable.

Il n'est pas contesté que la société dispose de bureaux, de hangars et de matériels spécifiques et emploie un personnel important et qualifié dans le secteur suisse de l'aéroport de Bâle-Mulhouse.

La société affirme que les activités en cause sont des activités préparatoires ou auxiliaires exclues de la définition de l'établissement stable en application de l'article 5 § 4, e) du modèle OCDE, qui prévoit effectivement qu'il n'y a pas établissement stable si « e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ». Mais, cet article n'est pas repris tel quel dans la convention franco-suisse, qui limite cette exclusion aux cas où l'installation fixe d'affaires est utilisée, pour l'entreprise, aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues.

L'argument, présenté à titre subsidiaire, de la méconnaissance de l'article 6 de la convention européenne des droits de l'homme, qui est incompréhensible, ne nous paraît pas appeler de réponse, pas plus que l'invocation de textes ou de projets de modification postérieurs aux années en cause.

4. Venons-en, maintenant, au litige soulevé, dans un tout autre domaine que le transport aérien, par la Société Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd (Overseas TRSF).

Cette société, dont le siège social est à Londres, est propriétaire d'un ensemble immobilier d'entraînement de chevaux de courses situé à Chantilly, qu'elle met à disposition de professionnels qui, aidés de leur personnel spécialisé, y préparent à la course et mettent en valeur les chevaux appartenant à des personnes résidant à l'étranger et ayant des intérêts dans la société. Ce centre d'entraînement, pour lequel la société avait déclaré des résultats déficitaires, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices 1992 à 1994, qui a conduit à un redressement au titre de l'impôt sur les sociétés pour 1992, pour un montant de quelque 700 000 F en droits et pénalités, et à l'assujettissement de la société à l'imposition forfaitaire annuelle pour 1992 et 1993.

Après rejet de sa réclamation, la société a saisi la juridiction administrative, mais par un jugement du 18 décembre 2001, puis par un arrêt du 11 avril 2006 (non publiés à la RJF), le tribunal administratif d'Amiens et la cour administrative d'appel de Douai ont rejeté sa

demande en décharge. Elle se pourvoit aujourd'hui régulièrement en cassation contre cet arrêt en tant qu'il concerne l'impôt sur les sociétés.

Elle soutient que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que le centre d'entraînement de Chantilly constituait un « établissement stable » au sens des articles 4 et 6 de la convention fiscale franco-britannique. En l'espèce, la société ne conteste pas que les deux premiers critères sont remplis, mais elle conteste la mise en œuvre du troisième critère en soutenant à la fois que la cour n'a pas retenu les bons sous-critères et qu'elle en a fait une mauvaise application aux faits qui lui étaient soumis.

Sur ce point, la Cour a jugé « qu'il résulte de l'instruction que l'ensemble immobilier dont elle était propriétaire à Chantilly, comportait des chambres de lads, une sellerie, des pièces à avoine, des forges, une salle de mâche, une grange à fourrage, un emplacement pour le fumier, 92 boxes, ainsi que des paddocks ; qu'il s'ensuit que cet établissement était à usage principalement professionnel, et non d'habitation, et était à ce titre destiné à l'entraînement des chevaux de course ; que, dès lors, les activités que la société menait à Chantilly n'étaient pas dissociables de son activité propre ; / Considérant, d'autre part, qu'il est constant que l'entraînement dans cet établissement de chevaux appartenant notamment à des personnes ayant des intérêts dans la société, était assuré par des professionnels du monde équestre ; que, dans ces conditions, cet établissement au sein duquel la société exerçait tout ou partie de son activité, consistant en la mise à disposition de ces installations, doit être regardé comme une installation fixe d'affaires au sens de l'article 4 de la convention franco-britannique ; que la société ne combat pas efficacement cette qualification en alléguant que le bien immobilier n'était que mis à disposition de ces professionnels et qu'il n'était pas immatriculé au registre du commerce et des sociétés à titre de succursale ».

La première branche de l'argumentation est tirée de ce que la cour a commis une erreur de droit en ne prenant pas en compte le fait que le centre d'entraînement en cause ne constituait pas un centre de décision autonome de la société anglaise et détenant le pouvoir de réaliser des affaires. Cette branche doit être écartée pour les raisons précédemment indiquées.

La seconde branche est plus délicate, essentiellement en raison de la pauvreté du dossier tant sur le fonctionnement concret de l'installation de Chantilly que sur l'activité exacte exercée par la société britannique.

Le seul élément qui ressort, toutefois, avec certitude des pièces du dossier est l'absence totale de personnel, à l'exception d'un gardien. Les chevaux qui y sont logés et entraînés le sont non par des personnels employés par ce centre, mais par leurs propriétaires. En outre, si, comme l'a relevé la cour, le centre de Chantilly est composé, outre les box et les paddocks pour les chevaux et les chambres pour les lads, de toutes les salles nécessaires à l'entretien de chevaux : sellerie, pièces à avoine, forges, salle de mâche, grange à fourrage, emplacement pour le fumier, il n'apparaît pas que ces pièces soient équipées de l'outillage ou du matériel nécessaires à leur fonctionnement, dont on peut penser qu'il est apporté par les propriétaires. La situation est, donc, très différente de celle de votre décision *Floating through France*, par laquelle vous avez considéré qu'une succursale française d'une société britannique ayant pour activité l'organisation en France d'excursions sur les rivières et les canaux et disposant à cette fin en France de trois péniches animées par un personnel de navigation et d'hôtellerie constituait un établissement stable (CE 19 octobre 1992, n° 94137, *Floating through France Ltd* : RJF 12/92 n° 1707).

Dans ces conditions, il nous semble que la cour a commis une erreur en retenant la qualification d'établissement stable.

Après cassation, vous devrez censurer également le jugement du tribunal administratif qui a tenu le même raisonnement que la cour.

Le ministre vous demande, toutefois, une substitution de base légale, ce qu'il est en droit de faire y compris pour la première fois devant vous réglant au fond l'affaire après cassation en application de l'article L. 821-2 du code de justice administrative (CE 18 janvier 2006, n° 265790 et 265791, Serfaty : RJF 4/06 n° 378, concl. C. Vérot BDCF 4/06 n° 48).

Il soutient que la société devait, en tout état de cause, être assujettie à l'impôt sur les sociétés sur le fondement des stipulations de l'article 5 de la convention franco-britannique. Aux termes du premier paragraphe de cet article : « Les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) situés dans un autre Etat contractant, ainsi que les revenus tirés des droits attachés à ces biens sont imposables dans cet Etat ». Vous avez jugé que le droit d'imposer les revenus des immeubles appartient à l'Etat de situation de ces biens même en l'absence d'établissement stable dans cet Etat (CE 3 mai 1989, n° 78223, Sté Quadriga : RJF 6/89 n° 751, concl. O. Fouquet Dr. fisc. 46-47/89 c. 2198 ; CE 12 novembre 1990, n° 71047, SA Trèbe : RJF 1/91 n° 107). Et vous avez précisé que lorsqu'une entreprise d'un autre Etat réalise en France des revenus provenant de biens immobiliers du seul fait de la situation de ces biens, la notion d'établissement stable n'est pas applicable, une société ne pouvant être imposable en France à la fois sur le fondement de l'article 5 (établissement stable dans le modèle OCDE) et de l'article 6 (revenus immobiliers dans le modèle OCDE) (CE 20 octobre 2000 n° 182165, SA New Building Promotion Ltd : RJF 1/01 n° 30, concl. J. Courtial BDCF 1/01 n° 16).

Mais le dossier est particulièrement pauvre sur ce point et le ministre n'apporte aucun élément à l'appui de sa demande de substitution de base légale. Il ne conteste, toutefois, pas que la valeur des loyers que la société aurait pu percevoir de ces locaux si elle les avait loués ne couvrirait pas la charge des amortissements pratiqués par elle à raison des travaux très importants effectués sur ces locaux. Aucun redressement à ce titre ne peut donc être pratiqué.

5. Notons, enfin, que, si vous nous avez suivi, vous pourrez fonder la solution, dans la première affaire, directement sur la notion d'établissement stable, en application de l'article 209, I du CGI et de la convention fiscale applicable, sans avoir à rechercher, d'abord, si les bénéfices en cause ont été réalisés dans une entreprise exploitée en France au sens de cet article, tandis que vous pourrez écarter l'imposition de la société britannique, dans la seconde affaire, tant sur le terrain du droit interne que sur celui de la convention.

PCMNC :

- sous les n°s 297933 et 303818, à l'annulation des arrêts de la cour administrative d'appel de Nancy du 4 août 2006 et du 18 janvier 2007, au rejet des conclusions de la Société Crossair devant la cour et de ses conclusions devant le Conseil d'Etat au titre de l'article L. 761-1 du CJA ;

- sous le n° 296471, à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Douai du 11 avril 2006 et du jugement du tribunal administratif d'Amiens du 18 décembre 2001 en tant qu'ils statuent sur les redressements afférents à l'impôt

sur les sociétés, à ce que la société soit déchargée de la cotisation à l'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'année 1992 et à ce que l'Etat lui verse la somme de 3 000 € au titre de l'article L. 761 du CJA.