

N°s 304715 et 308525
Société Zimmer Ltd

10^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies
Séance du 29 janvier 2010
Lecture du 31 mars 2010

CONCLUSIONS

Mme Julie BURGUBURU, Rapporteur Public

Un commissionnaire peut-il être qualifié d'établissement stable au sens des conventions fiscales ? Telle est la question, largement débattue par la doctrine, que les affaires qui viennent d'être appelées vous amènent à examiner.

La Société Zimmer Ltd, de droit britannique et dont le siège social est situé en Grande-Bretagne, est spécialisée dans le commerce de produits orthopédiques. Elle commercialisait ses produits en France auprès de cliniques et hôpitaux par l'intermédiaire d'une Société de distribution française, Zimmer SAS, sise à Rungis qui est passé au statut de commissionnaire à la vente lors de l'entrée en vigueur, le 27 mars 1995, d'un contrat de commissionnaire conclu entre les deux sociétés. A compter de cette date, la société française a cédé à la société britannique ses immobilisations, son stock et son solde client. L'intérêt d'une telle transformation est simple : agissant en son nom, comme le distributeur, le commissionnaire rassure ; comme un agent, il n'est pas propriétaire des produits commercialisés et, sauf convention particulière, il n'est pas responsable de l'encaissement des créances. Ne prenant pas de risques importants, sa rémunération est plus modeste que la marge du distributeur imposable en France. S'ensuit un rapatriement dans l'Etat du producteur de partie des bénéfices (ou des pertes) du processus commercial.

Précisons ici que s'il n'est pas douteux que les deux sociétés appartiennent à un même groupe international, il ne ressort pas des pièces du dossier que la société française soit la filiale de la société britannique. Au contraire, devant le tribunal administratif, Zimmer Ltd avait précisé que sa participation dans Zimmer SAS avait toujours été inférieure à 0,5 % du capital.

Quoi qu'il en soit, la Société Zimmer SAS a continué à déposer ses déclarations fiscales en matière d'impôt sur les sociétés (IS) et de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) en tant que commissionnaire. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices 1994 à 1996. Parallèlement, en novembre 1998, la Société Zimmer Ltd a fait l'objet d'un avis de vérification de comptabilité portant sur les exercices 1995 et 1996. Estimant qu'elle disposait d'un établissement stable en France par l'intermédiaire de Zimmer SAS et qu'ainsi, en application des dispositions de l'article 209, I du code général des impôts et des stipulations de la convention fiscale franco-britannique, les bénéfices réalisés par la seconde en France devaient être imposés à l'IS dans le chef de la société britannique, l'administration l'a mise en demeure de déposer des déclarations de résultats pour les années vérifiées.

La société britannique ayant informé le service qu'elle ne s'y estimait pas tenue, faute, selon elle, de disposer d'un établissement stable en France, l'administration lui a notifié, en décembre 1998, un redressement en matière d'impôt sur les sociétés et de contribution de 10% sur l'IS, confirmé malgré la contestation de la société, en mai 1999. La demande de saisine de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est restée sans suite, celle-ci étant incompétente en cas, comme en l'espèce, de mise en œuvre de la procédure de taxation d'office. Les impositions ont donc été mises en recouvrement le 31 octobre 2000 pour un montant total en droits, pénalités et intérêts de retard, de plus de 2,7 millions d'euros.

La réclamation introduite par la société ayant été rejetée le 30 novembre 2001, elle a saisi le tribunal administratif de Melun d'une demande en décharge de ces impositions.

Le tribunal l'a rejetée par jugement du 27 janvier 2005, confirmé en appel par un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 2 février 2007 qui a suscité de nombreux commentaires (RJF 5/07 n° 603 ; note J.-L. Pierre Droit des sociétés 6/07 c. 125, note J.-P. Le Gall, RTDCom 2007 p. 853 ; note F. Perrotin, « Le statut du commissionnaire dans la ligne de mire du juge administratif », Petites Affiches 10 décembre 2007 n° 246 p. 3 ; note S. Gelin « Du nouveau sur le régime fiscal du commissionnaire ? » FR 25/07 n° 11 ; voir aussi Panorama des redressements fiscaux, DF 43/07 c. 933 et, très récemment, G. Blanluet, « Le commissionnaire, un établissement stable du commettant ? », DF 10/03 ét. 79 et D. Gutmann, « La filiale commissionnaire : un établissement stable ? » Mélanges Cozian, Litec 2009, p. 547).

La Société Zimmer Ltd se pourvoit en cassation contre cet arrêt sous le n° 304715.

Le premier moyen invoqué ne vous retiendra pas : la société reproche à la cour d'avoir insuffisamment motivé son arrêt en ne recherchant pas si les exercices concernés de la SAS Zimmer étaient bénéficiaires, comme elle le faisait valoir dans une note en délibéré pourtant visée par l'arrêt.

Mais comme vous le savez, dans cette hypothèse, lorsque le juge est saisi d'une production postérieurement à la clôture de l'instruction, il lui appartient d'en prendre connaissance avant de rendre sa décision et de la viser sans l'analyser. S'il a toujours la faculté d'en tenir compte, il n'est tenu de le faire que si ce mémoire contient soit l'exposé d'une circonstance de fait dont la partie qui l'invoque n'était pas en mesure de faire état avant la clôture de l'instruction écrite et que le juge ne pourrait ignorer sans fonder sa décision sur des faits matériellement inexacts, soit d'une circonstance de droit nouvelle ou que le juge devrait relever d'office (Section 27 février 2004 n° 252988, Préfet des Pyrénées-Orientales c. Abounkhila, p. 93).

Le second moyen nécessitera, vous l'avez compris, de plus amples développements. Il porte sur la qualification d'établissement stable d'un agent dépendant et, plus particulièrement, sur la condition tenant au pouvoir d'engager la société étrangère.

Comme vous l'avez récemment jugé implicitement, il incombe en principe au juge de l'impôt saisi d'une contestation relative à l'imposition en France des bénéficiaires d'une société étrangère, établie dans un Etat ayant conclu avec la France une convention fiscale bilatérale, 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. Dans la négative, il lui appartient ensuite, le cas échéant, de déterminer si la société étrangère peut être assujettie 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 (31 juillet 2009, n° 297933, min c/ Sté Swiss International Air Lines AG : RJF 11/09 n° 980, concl. E. Glaser BDCF 11/09 n° 133 ; même jour n° 296471, Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd : RFJ 11/09 n° 979, concl. E. Glaser 11/09 n° 133).

En l'espèce, la cour a toutefois suivi le raisonnement « raccourci » indiqué par la décision de Section Interhome (20 juin 2003, n° 224404, min c/Sté Interhome AG : RJF 10/03 n° 1147, chronique L. Olléon 10/03 p. 751, concl. S. Austray BDCF 10/03 n° 130) et s'est directement fondée sur la combinaison des dispositions du I de l'article 209 du CGI et les stipulations de la convention entre la France et le Royaume-Uni tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune signée le 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, à l'article 4, comme une installation fixe d'affaire qui repose sur une approche matérielle excluant qu'une personne juridiquement distincte de la société étrangère puisse être regardée à ce titre comme un établissement stable (voir sur ce point les conclusions de S. Austray sur la décision Interhome préc.).

A titre subsidiaire, la convention prévoit un second type d'établissement stable, auquel il est souvent fait référence par l'appellation « agent dépendant ». Le paragraphe 4 de cet article 6 prévoit, en effet, qu'« une personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant, autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 5, est considérée comme un établissement stable dans le premier Etat si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise ». Le paragraphe 5 précise ensuite qu'« on ne considère pas qu'une entreprise d'un Etat contractant a un établissement stable dans l'autre Etat contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. »

Ces stipulations sont conformes à la version française de l'article 5 du projet de convention de double imposition de l'OCDE, dans sa rédaction de 1963. La substance, si ce n'est la lettre de ces stipulations, sera conservée dans le modèle de convention de 1977 ainsi que dans ses mises à jour ultérieures.

Par la décision de Section de 2003, Interhome précitée, fondée sur des stipulations de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 identiques à celles qui nous intéressent, vous avez notamment précisé que, pour l'application de ces stipulations, une société ne peut constituer un établissement stable d'une société résidant dans l'autre Etat contractant « que si elle ne peut être considérée comme un agent indépendant [de cette société] et si elle exerce

habituellement en France, en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société. » Ce faisant, votre décision a bien identifié deux critères nécessaires à la qualification d'établissement stable : la dépendance et l'exercice d'un pouvoir d'engagement.

La cour, après avoir écarté l'hypothèse de l'installation fixe d'affaires, a fait application de votre jurisprudence en relevant, en premier lieu, qu'il résultait des termes du contrat de commissionnaire en cause que Zimmer SAS pouvait engager la Société Zimmer Ltd nonobstant la circonstance que le statut de commissionnaire fasse obstacle à ce que la Société Zimmer SAS puisse conclure effectivement les contrats au nom de son commettant. Estimant en second lieu, toujours au regard des clauses du contrat, que Zimmer SAS ne pouvait être regardée comme ayant joui d'un statut indépendant au sens de la convention, elle en a déduit qu'elle constituait bien un établissement stable de la Société Zimmer Ltd, ce qui justifiait que les bénéfices réalisés par cette dernière en France y fussent imposés.

Au stade de la cassation, la question de la dépendance de Zimmer SAS, principalement fondée sur la dépendance économique de cette dernière à l'égard de Zimmer Ltd, n'est pas débattue ; le pourvoi se concentre donc sur le premier temps du raisonnement.

Il soutient ainsi, d'une part, que la cour aurait dénaturé les stipulations du contrat qui liait la société anglaise à la société française et commis une erreur de droit en en déduisant que la seconde avait le pouvoir d'engager la première. Il invoque, d'autre part, l'erreur de droit qu'aurait commise la cour en jugeant inopérante, s'agissant toujours de la capacité de la société française à engager son commettant, la circonstance qu'en raison du statut de commissionnaire, elle ne pouvait conclure les contrats au nom du commettant.

Précisons que vous exercez un contrôle d'erreur de droit sur le respect par les juges du fond de ces critères (décision Interhome préc. ; 5 avril 2006, n° 281098, min. c/Sté Midex : RJF 7/06 n° 909, concl. L. Vallée BDCF 7/06 n° 92) et que vous contrôlez également l'application qui en est faite par les juges, c'est-à-dire la qualification d'établissement stable (décision Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd préc.).

La cour pouvait-elle donc juger que le commissionnaire engageait son commettant au sens de la convention, telle que votre jurisprudence l'interprète ?

Vous avez à plusieurs reprises souligné la nécessité, explicitement posée par les stipulations conventionnelles, pour qu'une personne soit regardée comme un agent, de pouvoir conclure des contrats au nom de la société étrangère (25 juillet 1980, n° 11535 : RJF 1980 n° 761 ; 6 juillet 1983, n° 37410 : RJF 83 n° 122 ; 27 février 1984, n° 37377 et 37378 : RJF 84 n° 533). Dans une décision plus récente, portant sur la convention conclue entre la France et le conseil du gouvernement du territoire de la Nouvelle-Calédonie, identique au modèle OCDE, vous avez répété cette même notion directement issue des stipulations conventionnelles (1^{er} juin 2005 n° 259618, Nouvelle-Calédonie c/SA Eagle Star Vie : RJF 10/05 n° 1087, concl. P. Collin BDCF 10/05 n° 121).

1. Or l'analyse théorique du contrat de commission, défini par les dispositions de l'article 94 devenu L132-1 du code de commerce, selon lesquelles « le commissionnaire est celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant » ne reconnaît pas un tel pouvoir au commissionnaire.

Concrètement, le contrat de commission conclu entre le commettant et un commissionnaire n'est pas un contrat autonome ; il est le préalable à la conclusion d'autres contrats, commissionnés, passés ultérieurement par le commissionnaire avec des tiers cocontractants, pour le compte du commettant mais en son nom propre. Le commissionnaire se distingue ainsi de l'acheteur-revendeur qui agit pour son propre compte, du mandataire qui agit au nom d'autrui ou encore du courtier qui se borne à mettre en rapport les parties. Enfin, son indépendance juridique, l'absence de lien de subordination notamment, le sépare encore des préposés ou des agents commerciaux qui agissent, en outre, au nom du représenté.

Dans ses rapports avec le commettant, le commissionnaire est toutefois souvent rapproché du mandataire puisqu'agissant pour le compte d'autrui. Comme ce dernier, le commissionnaire doit, en effet, exécuter l'opération dont il est chargé par le commettant en se conformant à ses instructions, quand bien même une certaine liberté peut lui être laissée selon les clauses particulières du contrat.

Enfin, si le commissionnaire est responsable de la conclusion du contrat commissionné conclu avec le tiers, il ne l'est toutefois pas de son exécution qui constitue l'obligation du tiers. C'est donc le commettant qui supporte le risque d'inexécution par le tiers, sauf conclusion avec le commissionnaire d'une convention de ducroire qui garantit le paiement du prix au commettant.

Le commettant doit, pour sa part, mettre le commissionnaire en mesure d'exécuter sa mission et le rémunérer. Il peut aussi rembourser au commissionnaire toutes les avances et débours nécessaires - ou seulement utiles selon les clauses du contrat - que celui-ci aura faits et l'indemniser des pertes subies sans faute de sa part.

Le contrat commissionné est ensuite conclu entre le commissionnaire et le tiers contractant : il exécute le contrat de commission mais le commettant y est étranger, quand bien même il serait connu du tiers. Cette simple connaissance par le tiers ne saurait, en effet, avoir pour effet d'entraîner la novation du contrat de commission en contrat de mandat sans le consentement des parties à ce contrat (Com 7 mai 1962 Bull civ III n° 240).¹ On peut d'ailleurs remarquer que la marchandise porte très fréquemment la marque du commettant sans modifier la nature du contrat. Dès lors que le commissionnaire agit en son nom, c'est bien lui qui reste seul et personnellement tenu à l'égard des tiers avec lesquels il a traité (Com 13 mai 1958 Bull Civ III n° 153 ; 15 juillet 1963 Bull civ III n° 378).

Au total, la doctrine civiliste majoritaire conclut de ce régime que le contrat de commission n'entraîne qu'une représentation imparfaite du commettant, à la différence du contrat de mandat qui permet une représentation parfaite (voyez, F. Collart-Dutilleul et P. Delebecque « Contrats civils et commerciaux » Dalloz, 8^{ème} éd. 2007, n° 666 ; J. Huet, « Traité de droit civil, les principaux contrats spéciaux, » LGDJ 1996 n° 31128 ; P. Malaurie et L. Aynès, « Les contrats spéciaux » Cujas 1991 n° 544 ; « Contrat de commission », M.-P. Dumont-Lefrand, Jcl Commercial fasc. 59 n° 113 qui distingue la représentation réelle de la représentation personnelle, le lien substantiel entre le commettant et le tiers contractant étant paralysé par l'absence d'obligations entre eux ; « Commissionnaire », P. Chauvel, Rép. Com. Dalloz).

¹ Le consentement des parties s'est fait sur un contrat de commission et non un contrat de mandat (D. Ferrier, Droit de la distribution n° 237, Litec).

Nous ne pouvons qu'en déduire qu'il ne s'agit à aucun moment, pour le commissionnaire, de conclure un contrat au nom de l'entreprise pour le compte de laquelle il opère. Le seul cocontractant du tiers est bien le commissionnaire. La condition formellement posée par le texte conventionnel n'est donc pas remplie.

2. Vous pourriez toutefois vous interroger sur le point de savoir si, même en l'absence de contrat signé en son nom, le commettant ne pouvait être juridiquement engagé par le commissionnaire, compte tenu des termes de la décision Interhome qui a adopté cette notion d'engagement en lieu et place de la référence au pouvoir de signer des contrats au nom d'une personne.

Nous ne le croyons pas plus.

Certes, l'opération de commission a encore ceci de particulier que ces effets réels se produisent directement entre le commettant et le client final. Ainsi, dans le cas d'une commission à la vente, le transfert de propriété s'effectue directement d'un patrimoine à l'autre, sans passer par celui du commissionnaire. Il y a donc, sinon un lien, des relations qui s'établissent aux deux bouts de la chaîne (F. Collart-Dutilleul et P. Delebecque « Contrats civils et commerciaux » préc.).

Mais il n'en reste pas moins que le commettant n'est pas engagé, au sens juridique du terme, dans une relation contractuelle avec le tiers cocontractant du fait du contrat conclu par ce dernier avec le commissionnaire. Si ce dernier contrat déclenche une obligation dans le chef du commettant, celle par exemple de livrer la marchandise vendue, cette obligation ne le lie, en vertu du contrat de commission, qu'à l'égard du commissionnaire et non de l'acheteur final. Selon la jurisprudence ancienne et constante de la Cour de cassation, ce dernier ne dispose donc d'aucune action directe à l'encontre du commettant (Civ 14 juin 1892, Gantillon c/Suchet, DP 1892 1 p. 500 et surtout Com 9 décembre 1997, Bull civ IV n° 333 ; Cass com 30 octobre 2000, CMB c/ SA Lassarat n° 1790 D et CMB c/SA Trouvay-Cauvin n° 1791 D JCP G 2001 n° 50, II, n° 10644 note D. Ammar).

La chambre criminelle a ainsi défini le commissionnaire comme « l'intermédiaire qui conclut en son propre nom, s'oblige seul, peut seul être actionné et actionner et qui est tenu envers son commettant » (Crim 24 juillet 1852, Rivière c/Souty et Consorts, DP 1852, I p. 254). Si le commettant refuse de livrer la marchandise, le tiers ne peut agir que contre le commissionnaire – sous la seule réserve de l'exercice de l'action oblique prévue par les dispositions de l'article 1166 du code civil² et de l'action de in rem verso de l'article 1376 en cas d'enrichissement sans cause (et à l'exception de la commission de transport terrestre mais ce en vertu de la loi). Il est de ce fait exposé aux conséquences du redressement judiciaire de ce dernier alors que le commettant dispose pour sa part d'un droit de revendication (cf. art. L624-16 du code de commerce). En revanche, le tiers contractant ne souffrira pas du redressement judiciaire du commettant (voir P. Delebecque, M. Germain, Traité de droit commercial, T2, 17^{ème} éd. LGDJ 2004).

Signalons enfin que certains auteurs déduisent toutefois du mécanisme de représentation imparfaite du commettant l'existence d'une action directe contre le tiers, voire du tiers contre le commettant (cf. principalement B. Starck, « les rapports du commettant et du commissionnaire avec les tiers », in Le contrat de commission, sous la dir. de J. Hamel,

² Qui n'est toutefois plus possible lorsque le commettant a remis l'objet de son obligation au commissionnaire puisqu'il n'est alors plus débiteur

Dalloz 1949 p. 148 spéc. 166 et l'analyse de D. Gutmann sur l'opportunité d'une telle action dans son étude aux Mélanges Cozian préc.). Mais il s'agit d'une doctrine minoritaire, qui appelle à une évolution de jurisprudence ou des textes plus qu'elle ne constate l'existence d'une telle action, hors cas de novation assumée du contrat de commission.

3. Dans ces conditions, le commettant n'est certainement pas engagé en droit, à l'égard du tiers cocontractant, par l'action du commissionnaire. L'est-il en fait ?

A vrai dire, – et nous partageons ici pleinement l'analyse menée par le Professeur Blanluet dans son article très récemment publié à Droit fiscal sur le sujet qui nous occupe – nous avons quelque peine à comprendre en quoi consisterait concrètement le pouvoir d'engager « en fait » une société.

La décision Interhome, qui a pourtant introduit cette notion, n'est elle-même pas très éclairante.

Rappelons qu'étaient en cause les relations entre une société résidente de France contrôlée par une société résidente de Suisse dont l'activité consistait à conclure avec des propriétaires un mandat pour donner ces résidences en location. La filiale française signait notamment les baux de location avec les locataires et en contrôlait la bonne exécution.

Le Conseil d'Etat a annulé l'arrêt de la cour qui avait constaté pour écarter la qualification d'établissement stable attribuée à la filiale française que cette dernière ne pouvait conclure au nom de la société suisse les contrats de mandat de location, au motif que la cour aurait dû rechercher si cette société n'exerçait pas « en fait » des pouvoirs lui permettant d'engager la société mère dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société.

Mais le règlement au fond de l'affaire ne donne pas d'indication sur cette notion dès lors que la décision se borne à constater, pour finalement confirmer l'absence d'établissement stable, d'une part, que l'activité de la filiale différait de celle de la société mère et, d'autre part, que seule cette dernière conservait l'exclusivité des rapports juridiques avec les propriétaires et qu'il n'était pas établi que la filiale participait à la négociation des mandats dans des conditions telles qu'elle pourrait être regardée comme exerçant en fait des pouvoirs lui permettant d'engager la société mère.

La lecture des conclusions prononcées par le Commissaire du Gouvernement sur cette affaire apporte toutefois un éclairage utile.

Ce dernier s'appuie sur les commentaires du modèle OCDE et plus particulièrement le commentaire n° 32.1 sous l'article 5 pour conclure que, malgré le principe d'interprétation littérale des stipulations conventionnelles, une interprétation trop restrictive de celles qui nous intéressent, qui exigent le pouvoir de conclure des contrats au nom de la société étrangère, ne serait pas conforme à leur logique.

Selon le commentaire, « l'expression de « pouvoirs permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise » ne restreint pas l'application du paragraphe à un agent concluant littéralement des contrats au nom de l'entreprise ; le paragraphe s'applique aussi à un agent qui conclut des contrats qui engagent l'entreprise même si ces contrats ne sont pas effectivement conclus au nom de l'entreprise ». Par suite, selon Stéphane Austry,

« subordonner [l'application des stipulations] à la simple apparence formelle de la capacité juridique dont disposerait une personne de conclure des contrats au nom d'une entreprise étrangère, sans prendre en compte la capacité dont disposerait en fait cette personne d'engager l'entreprise étrangère dans une relation commerciale reviendrait à priver ces stipulations d'un grand intérêt puisqu'il suffirait de ne pas habilitier la personne qui engage l'entreprise à signer les contrats qu'elle négocie pour éluder l'application de ces stipulations ».

Cette explication ne nous convainc pas entièrement.

En premier lieu, comme les conclusions le mentionnent d'ailleurs, les commentaires du comité des affaires fiscales de l'OCDE postérieurs à la convention applicable ne sont en principe pas susceptibles d'être pris en compte par le juge puisqu'ils ne sauraient éclairer l'intention des parties à la convention lors de sa signature (cf. notamment les conclusions de J. Arrighi de Casanova sur 13 octobre 1999, n° 190083, ministre c/SA Banque française de l'Orient : RJF 12/99 n° 1587, concl. p. 938 et chron. E. Mignon p. 931 ou plus explicitement, Section 30 décembre 2003, n° 233894, SA Andritz, RJF 3/04 n° 238, concl. G. Bachelier p. 166, chron. L. Olléon RJF 2/04 p. 83). Or le commentaire n° 32.1 a été introduit en 1995 alors que la convention franco-britannique date de 1968.

En deuxième lieu, l'hypothèse visée par Stéphane Austry d'un agent ayant toutes les qualités pour être qualifié d'établissement stable à l'exception de la signature à proprement parler, mentionnée par le commentaire n° 33, hypothèse semble-t-il recherchée dans la décision Interhome mais sans être en l'espèce établie, nous paraît en définitive assez éloignée de l'application du paragraphe 5 de l'article 5, voire ne constituer qu'un cas très particulier. Comme le relèvent Patrick Dibout et Jean-Pierre Le Gall dans une étude publiée à Droit fiscal (2004 n° 47 ét. 44, p. 1662), « on comprend que dans une telle hypothèse, l'intervention de l'entreprise étrangère, purement routinière, est en réalité formelle, la mère acceptant d'avance la décision de l'agent à qui le pouvoir de contracter est en substance délégué. Ce n'est là que l'application des théories appliquées par les divers systèmes fiscaux : form versus substance, simulation, requalification etc. Mais à vrai dire, il n'est pas sûr qu'il y ait d'autres exemples que celui proposé par l'OCDE. »

Surtout, en dernier lieu, même en tenant compte de ce fameux commentaire n° 32.1 (qui a, d'après les conclusions du commissaire du gouvernement prononcées devant elle, largement inspiré l'arrêt de la cour dont vous êtes saisi) dans la mesure où il se borne à commenter des stipulations qui n'ont pas substantiellement été modifiées depuis la signature de la convention, nous ne croyons pas qu'il ait la portée que la décision Interhome lui a donnée.

Il est, en effet, établi que ce commentaire a été ajouté à la demande de la Grande-Bretagne en réaction à une décision juridictionnelle anglaise qui, en appliquant littéralement les stipulations conventionnelles, avait jugé qu'un agent ne pouvait être qualifié d'établissement stable qu'à la stricte condition qu'il puisse effectivement conclure des contrats au nom de l'entreprise étrangère. Or dans le système de common law, un agent peut, comme le commissionnaire, agir pour le compte d'autrui tout en contractant en son propre nom. Pour autant, à la différence du commissionnaire, cet agent pourra engager juridiquement, au sens contractuel du terme, la personne qu'il représente, quand bien même cette dernière ne serait pas connue du tiers cocontractant – qui disposera d'une action à son encontre. On parle, selon que le représenté est ou non connu du tiers, de « disclosed » ou « undisclosed agent » mais, dans les deux cas, la personne représentée est légalement tenue à

l'égard du tiers, sans que le contrat ne soit conclu en son nom (voyez sur ce point, J. Sasseville et Arvid A. Skaar, rapport général, in « Is There a Permanent Establishment ? », Cahiers de droit fiscal international, Vol 94 A, 2009 pp. 51 et s.).

En d'autres termes, ici encore, ce qui importe est bien que la personne représentée soit légalement tenue, c'est-à-dire soit engagée (to bind dans la version anglaise). Ce commentaire, dont la portée doit être limitée à ce type de contrats propre aux pays de common law, n'induit donc pas, à nos yeux, d'élargissement de la notion d'engagement, qui ne peut être que juridique.

En conséquence, l'interprétation littérale des stipulations du paragraphe 5 de l'article 5 du modèle (principe du droit international public tel que rappelé par les articles 31 à 33 de la convention de Vienne sur le droit des traités, voyez aussi implicitement, 26 juillet 2006 n° 284930, Sté Natexis Banques Populaires RJF 11/06 n° 1421, concl. P. Collin BDCF 11/06 n° 142) doit conduire à exclure le commissionnaire du champ d'application de la notion d'établissement stable – exclusion apparemment confirmée, sous une réserve, par le paragraphe 6.

Nous vous renverrons, s'agissant de l'analyse de la combinaison de ces stipulations, à la minutieuse et éclairante étude publiée en 1993 à European Taxation, qui fait autorité en la matière et dont nous nous contenterons de rappeler les principales conclusions (« Agent as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention », dir. John F Avery Jones et David A. Ward, European Taxation, Mai 1993 p. 154 ; voir toutefois pour une analyse divergente, « The Agency Element of Permanent Establishment : the OECD Commentaries from the Civil Law View », Sidney I. Roberts, European Taxation, mars 2008, p. 107).

Selon cette étude, historiquement, le paragraphe 5 a été rédigé en français et donc en se référant à des termes civilistes. Par suite, l'expression « conclure des contrats au nom de » désigne précisément les cas où l'agent engage juridiquement la personne qu'il représente. C'est, en réalité, ce second point, concret, qui importe et qui justifie, à l'égard des pays connaissant l'undisclosed agent, le commentaire n° 32.1. En revanche, le commissionnaire, qui ne conclut pas de contrat au nom du commettant, pas plus qu'il ne l'engage, devrait en principe de ce fait être exclu de la qualification d'établissement stable telle qu'énoncée par les stipulations du paragraphe 5.

Une interrogation provient toutefois de ce qu'il est également mentionné au paragraphe 6 qui est pourtant présenté comme une exception au paragraphe 5. Mais ce paragraphe est pour sa part issu d'une réflexion de common law et cherche à exclure de la définition de l'établissement stable les agents indépendants qui engagent l'entreprise à la condition qu'ils agissent dans le cadre ordinaire de leurs activités. Cette exclusion serait nécessaire à l'égard des brokers et general commission agent de droit anglais – mais pas à l'égard des courtiers ou des commissionnaires, la traduction littérale étant ici incongrue, ces agents n'ayant pas les mêmes caractéristiques en common law ou en droit continental...

Au total, pour les auteurs de l'article, la référence aux courtiers et aux commissionnaires dans le paragraphe 6 serait inutile, voire erronée puisqu'ils vont même jusqu'à affirmer qu'un commissionnaire, dès lors qu'il n'engage pas contractuellement son commettant vis-à-vis du cocontractant, ne pourrait jamais être qualifié d'établissement stable, quand bien même il agirait hors de son cadre ordinaire d'activité.

Nous ne prononcerons pas sur ce dernier point mais, dans l'hypothèse où le commissionnaire agit dans le cadre du contrat de commission, nous sommes acquise à l'idée que les stipulations de la convention excluent la qualification d'établissement stable à son endroit, au motif que le commissionnaire ne dispose pas des pouvoirs d'engager, en droit, le commettant à l'égard du tiers cocontractant.

C'est enfin ce qui ressort des commentaires du projet de modèle de 1963, soit antérieur à la convention franco-britannique, que nous citons. Ainsi le commentaire n° 16 sous le paragraphe 4, devenu 5 des commentaires énonce que « dans l'intérêt des relations économiques internationales, il convient de ne pas regarder tous les agents sous contrat comme des établissements stables.³ (...) Pour des raisons d'ordre administratif, il semble préférable d'éviter les difficultés qui se présenteraient inévitablement s'il fallait se référer (...) à la portée exacte de ces pouvoirs. Lorsque l'agent dispose de pouvoirs suffisants pour engager l'entreprise en concluant des contrats, la participation de celle-ci à l'activité commerciale et industrielle du pays en question est telle que l'agent doit être considéré comme un établissement stable ». Le n° 17 poursuit en précisant que « le seul critère effectif réside dans la nature des pouvoirs que détient l'agent à savoir s'il dispose de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise ». Enfin, le commentaire n° 20 sous le paragraphe 5 devenu 6 indique qu'un commissionnaire, qui est qualifié d'agent indépendant dans le projet de convention de Londres, pourra être considéré comme un établissement stable s'il joue habituellement à l'égard de l'entreprise le rôle d'agent permanent disposant des pouvoirs nécessaires pour pouvoir conclure des contrats, pour cette activité particulière, puisque ce faisant il sort du cadre habituel de ses occupations propres, à savoir celles de commissionnaire. C'est dire que s'il agit dans le strict cadre de la commission, il ne peut être qualifié d'établissement stable.

Ces développements excluent donc à nos yeux une interprétation large de la notion d'engagement.

Au total, il nous semble que l'on pourrait seulement soutenir que le commettant serait engagé, en fait, par le commissionnaire si pouvait être mise en œuvre à l'encontre du premier une action équivalente à celle qui existe en droit administratif en présence d'associations transparentes (voyez 5 décembre 2005, n° 259748, Département de la Dordogne, p. 552 concl. E. Glaser RJEP, n° 630 avril 2006, p. 173 et s.) ou en droit commercial s'agissant de l'action en comblement de passif de l'article L624-3 du code de commerce, action qui permettrait de lever le voile des apparences et de faire remonter la charge des obligations issues du contrat commissionné à la personne responsable en fait, à savoir le commettant, en écartant la réalité juridique.

Mais compte tenu de la jurisprudence actuelle de la Cour de cassation, rappelée plus haut, seul le commissionnaire reste en principe, en droit comme en fait, tenu à l'égard du tiers contractant. Dans ces conditions, nous croyons que l'administration ne pourra imposer une société étrangère sur la base d'un établissement stable constitué par un commissionnaire que si elle démontre que les clauses du contrat impliquent en réalité une autre qualification que celle de commissionnaire ou que d'autres éléments de l'instruction établissent l'engagement personnel du commettant, du fait des contrats conclus par le commissionnaire avec les tiers cocontractants, à l'égard de ces derniers.

³ Dans sa rédaction plus moderne, le commentaire correspondant du modèle actuel, n° 32, énonce qu' « il aurait été contraire aux intérêts des relations économiques internationales de stipuler que le fait d'avoir à sa disposition une personne dépendante quelconque constituerait pour l'entreprise l'existence d'un établissement stable ».

4. Nous souhaiterions, enfin, apporter un dernier argument au soutien d'une lecture littérale, strictement juridique et surtout, croyons-nous, simple donc mieux à même de favoriser la sécurité juridique des relations commerciales internationales, des stipulations conventionnelles.

- Il faut, en effet, garder à l'esprit que ces stipulations, relatives à la notion d'établissement stable, ont pour objet de permettre l'imposition en France des bénéfices imputables à une activité commerciale engagée par une entreprise étrangère, alors même que cette activité ne fait pas intervenir une installation fixe d'affaires.

L'élément essentiel est donc l'existence d'une activité commerciale en France. Or une telle activité requiert à nos yeux nécessairement l'existence d'un lien commercial direct, qui est un lien de droit, entre la société étrangère et le client cocontractant français. En l'absence d'un tel lien entre le commettant et les clients français de ses produits, nous ne croyons pas possible d'imposer en France celui-ci sur la base de la vente de ces produits.

Dit autrement, il ne peut suffire, aux termes mêmes de la convention (mais aussi de ces commentaires), qu'une société soit économiquement engagée sur le territoire de l'autre Etat contractant. Encore faut-il qu'elle y exerce elle-même une activité commerciale, par la voie d'une installation fixe d'affaires ou par celle d'un agent dépendant, c'est-à-dire capable de l'engager dans une relation contractuelle de sorte que c'est bien la société étrangère qui exerce l'activité commerciale sur le territoire de l'autre Etat.

Cela se comprend aisément. Si seul un lien économique était nécessaire, une telle interprétation aurait pour conséquence d'attirer dans le champ de l'établissement stable de nombreuses entreprises telles que distributeurs exclusifs, concessionnaires ou franchisés – ce qui n'était manifestement l'intention ni des signataires de la convention (cf. les commentaires précités), ni même des administrations fiscales dans l'exercice actuel de leur pouvoir de contrôle.

- Enfin, plus généralement, s'il est légitime que, dans certaines circonstances, l'administration souhaite sanctionner le comportement d'une entreprise dont elle estime qu'il entraîne une perte induite de matière imposable en France, le passage par la voie de l'établissement stable ne paraît sans doute pas le plus indiqué.

Certes il comporte pour l'administration un double avantage. Le plus souvent évidemment, l'entreprise étrangère n'estimant pas disposer d'un établissement stable, n'aura pas souscrit de déclaration. Il en résulte, d'une part, compte tenu du caractère occulte de l'activité exercée faute de déclaration, que les délais de reprise sont plus longs (art. L 169 du LPF) et, d'autre part, que la société sera, faute de répondre à la mise en demeure, en situation d'être taxée d'office avec les conséquences procédurales que l'on sait en matière de charge de la preuve (art. L 193 du LPF). Mais ces deux éléments ne peuvent bien sûr servir de fondement à l'action de l'administration.

Il comporte surtout un important inconvénient pour l'entreprise : le risque de double imposition – une double imposition non pas juridique puisque par construction ce sont deux entités distinctes qui sont taxées (ici, le commettant et le commissionnaire) mais une double imposition économique. Celle-ci n'est pas prohibée par le droit positif ; elle n'est toutefois pas

anodine. Tout dispositif, y compris ceux dont l'objet est de lutter contre l'évasion fiscale, se doit d'être équitable dans le sens où il ne doit pas imposer plus que ce que les circonstances – l'activité en cause – permettent normalement.

D'autres difficultés de ce type de redressement sont invoquées, de différentes natures, qu'il s'agisse des modalités de mise en œuvre du principe d'attribution des bénéfices à un établissement stable « agent dépendant » ou, plus fondamentalement, de la fragilité de ce type de redressement lorsque l'entreprise étrangère a sa résidence sur le territoire d'un Etat membre de l'Union européenne alors qu'il n'existe aucun fondement juridique permettant d'attribuer à une société française les bénéfices réalisés par l'intermédiaire de sa filiale (cf. sur ce point, l'analyse de D. Gutmann aux Mélanges Cozian préc.).

Au total, nous partageons l'avis d'une partie de la doctrine selon laquelle ce type de problématique serait mieux appréhendé dans le cadre de redressements portant sur les prix de transfert, la question principale étant, en termes économiques, celle de savoir si la part de profit imposable laissée au commissionnaire est suffisante pour le service qu'il rend et les conditions dans lesquelles il le rend, au regard de la règle dite de pleine concurrence (cf. S. Gélén et A. Le Boulanger, « Etablissement stable et prix de transfert : deux faces d'un même miroir ? », BF 10/04 Etude et l'étude de G. Blanluet préc.).

A l'issue de ces développements, nous pouvons reprendre l'examen du pourvoi à strictement parler.

Si vous nous avez suivie dans le raisonnement qui précède, nous croyons que vous ne pourrez qu'annuler l'arrêt de la cour qui a bien commis une erreur de droit en jugeant que la circonstance que Zimmer SAS ne pouvait conclure effectivement les contrats au nom de la Société Zimmer Ltd était sans incidence sur sa capacité à engager cette dernière.

Elle a en outre à nos yeux dénaturé les termes du contrat de commissionnaire liant les deux sociétés en jugeant qu'il en résultait que Zimmer SAS pouvait engager la Société Zimmer Ltd et par suite inexactement qualifié Zimmer SAS d'établissement stable de Zimmer Ltd.

Réglant l'affaire au fond, vous pourrez tout d'abord constater qu'il n'est ni établi ni même soutenu que la Société Zimmer Ltd exploiterait une entreprise en France au sens des dispositions du I de l'article 209 du code général des impôts.

Il vous faudra ensuite vous prononcer sur la qualification d'établissement stable attribuée à Zimmer SAS. Les stipulations du contrat de commissionnaire, qui sont les seuls éléments sur lesquels se fonde l'administration, sont conformes aux stipulations classiques en matière de contrat de commission (voyez pour des modèles, le formulaire contrat de commission EFL ou « contrat de commission », B. Laborrier, Jcl Contrats Distribution, fasc. F-820).

Ainsi, l'administration souligne qu'en vertu de l'article 2.3 du contrat, Zimmer SAS peut accepter les commandes ou conclure des contrats de vente de produits pour le compte de Zimmer Ltd sans l'approbation préalable de cette dernière. Mais c'est justement le propre du commissionnaire de disposer d'un mandat général - si l'on ose utiliser ici ce mot, pour vendre les produits du commettant sans approbation préalable à chaque vente...

Plus généralement, l'administration relève l'existence d'une clause d'exclusivité des produits commercialisés, la circonstance que les risques économiques sont supportés en fait par Zimmer Ltd et le fait que Zimmer SAS dispose d'un pouvoir de décision en termes de conditions de vente (réduction, avance etc) pour qualifier cette dernière d'agent dépendant agissant en dehors du cadre normal de son activité.

Pourtant, chacun de ces éléments constitue une caractéristique du contrat de commissionnaire : il est, en effet, naturel qu'il porte une clause d'exclusivité limitée aux produits concurrents ; sauf convention de du croire, les risques de l'inexécution de son obligation par le tiers sont toujours à la charge du commettant, qui doit en outre, rembourser au commissionnaire les avances nécessaires ou utilement faites pour la bonne réalisation de l'opération ; c'est ce qui explique d'ailleurs le caractère peu aléatoire de la rémunération du commissionnaire – qui reste toutefois faible ; le commettant peut enfin choisir entre une commission impérative ou indicative qui laisse une plus grande liberté au commissionnaire en vue de l'exécution du mandat. L'administration critique également l'activité de promotion des ventes déployées par Zimmer SAS mais il ressort du cadre normal de l'activité de commissionnaire de s'engager à une action commerciale dynamique.

Au total, on peine à comprendre ce que l'administration reproche au contrat liant Zimmer Ltd et Zimmer SAS et par suite à la suivre lorsqu'elle affirme que Zimmer SAS est sortie du cadre de l'activité normale d'un commissionnaire pour constituer un véritable établissement stable sur le fondement des stipulations du paragraphe 5 de l'article 4 de la convention franco-britannique.

Nous ne vous proposerons pas, malgré la démonstration doctrinale publiée à European Taxation rappelée plus haut, de considérer que malgré leur lettre, ces stipulations ne sont tout simplement pas pertinentes à l'égard du commissionnaire. Nous croyons en effet plus sage, à ce stade, de réserver l'hypothèse où un commissionnaire se libérerait, dans les faits, des termes du contrat le liant au commettant pour se comporter à son égard comme un agent dépendant classique, l'engageant directement en concluant par exemple des contrats en son nom.

Mais en l'espèce, dès lors qu'aucun des éléments invoqués par l'administration ne nous semble venir au soutien d'une telle thèse, nous croyons que Zimmer SAS ne tombe sous le coup ni du paragraphe 4, ne pouvant conclure de contrats au nom de Zimmer Ltd, ni du paragraphe 5, ne s'étant pas écarté du statut de commissionnaire, de l'article 4 de la convention applicable. La première ne peut par suite être qualifiée d'établissement stable de la seconde au sens de ces stipulations.

Notons enfin, que Zimmer Ltd soutient également, en réponse à l'argumentation subsidiaire développée par l'administration en appel, qu'elle ne dispose pas plus d'une installation fixe d'affaire en France, au sens des paragraphes 1 et 2 de l'article 4 de la convention, susceptible de l'y rendre imposable. Nous n'avons aucune difficulté à la suivre également sur ce plan, l'administration n'établissant aucunement l'existence d'une telle installation en se bornant à soutenir que celle-ci serait constituée par l'activité de Zimmer SAS exercée hors du cadre du contrat de commissionnaire – dès lors que son appréciation sur le caractère anormal de cette activité au regard du contrat de commissionnaire nous paraît totalement erronée.

Si vous nous suivez donc pour considérer que Zimmer Ltd ne disposait pas d'un établissement stable en France au sens de la convention franco-britannique, vous pourrez également annuler le jugement du tribunal administratif du 27 janvier 2005 en tant qu'il a rejeté la demande de la Société Zimmer Ltd tendant à la décharge des impositions supplémentaires mises à sa charge au titre d'un tel établissement et des pénalités correspondantes.

Précisons que l'annulation n'est que partielle dès lors que le jugement avait également rejeté une demande fondée sur les dispositions de l'article L 208 du livre des procédures fiscales tendant au remboursement des frais de caution mais ce point n'était plus en litige en appel.

Nous serons plus rapide sur le second numéro appelé, 308525, qui porte sur la taxe professionnelle à laquelle la Société Zimmer Ltd a également été assujettie au titre de l'année 1996, corrélativement à son imposition à l'impôt sur les sociétés au titre de l'établissement stable que constituerait Zimmer SAS.

La société ayant vainement contesté tant le principe de l'imposition au regard du régime de territorialité que les modalités de détermination de l'assiette, elle a saisi le tribunal administratif de Melun d'une demande en décharge, rejetée par jugement du 7 octobre 2004 qui a toutefois notamment accordé une réduction de la base imposable correspondant aux salaires des personnels salariés de Zimmer SAS qui auraient été mis à disposition de Zimmer Ltd et limité la valeur d'origine des matériels transférés.

Sur appel de l'administration et appel incident de la société, la cour administrative d'appel de Paris a, par un arrêt du 25 mai 2007, rejeté l'appel du ministre et encore réduit la base de la taxe mise à la charge de la société. Le pourvoi dont vous êtes saisi par la Société Zimmer Ltd conteste, à titre principal, le principe de son imposition à la taxe professionnelle.

Zimmer Ltd soutient que la cour aurait commis une erreur de droit en l'assujettissant à la taxe professionnelle au motif qu'elle aurait exercé sur le territoire français une activité professionnelle non salariée par l'intermédiaire d'un agent dépendant, Zimmer SAS disposant de pouvoirs lui permettant d'engager l'entreprise dans une relation commerciale et ne jouissant pas d'un statut indépendant.

Si vous nous avez suivie sous le numéro précédent pour considérer que Zimmer SAS ne pouvait être qualifiée d'établissement stable au sens conventionnel du terme, vous nous suivrez sans doute ici aussi pour juger que la Société Zimmer SAS ne pouvait engager la société Zimmer Ltd et qu'ainsi, la cour a bien commis une erreur de droit en fondant l'assujettissement à la taxe professionnelle de la Société Zimmer Ltd sur ce motif.

La question du principe même de l'assujettissement à la taxe professionnelle de Zimmer Ltd se pose donc à nouveau en cause d'appel

Devant la cour, la Société Zimmer Ltd soutenait qu'elle n'était pas passible de la taxe professionnelle en France au motif, d'une part, qu'en application des dispositions de l'article 1447 du code général des impôts, les critères d'assujettissement ne peuvent être recherchés que sur le territoire d'une collectivité locale française et, d'autre part, que les dispositions de l'article 1467 impliquent l'absence d'activité passible de la taxe si le contribuable n'a pas disposé d'immobilisations et versé des salaires ou réalisés des recettes.

Comme vous le savez, en effet, en vertu des dispositions de l'article 1447 du code général des impôts alors applicables, la taxe professionnelle est due chaque année par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée. Les dispositions de l'article 1467, également alors applicables, prévoient ensuite que la taxe professionnelle a pour base, soit les salaires et la valeur locative des immobilisations corporelles dont ils ont disposé pour les besoins de leur activité professionnelle, soit le dixième des recettes et la valeur locative des seules immobilisations passibles de la taxe foncière et dont le contribuable a disposé pour les besoins de son activité professionnelle.

Enfin, les dispositions de l'article 1473 prévoyaient que « la taxe professionnelle est établie dans chaque commune où le redevable dispose de locaux ou de terrains, en raison de la valeur locative des biens qui y sont situés ou rattachés et des salaires versés au personnel ».

Il résulte de l'ensemble de ces dispositions que la taxe professionnelle est due par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel en France une activité professionnelle non salariée, quelle que soit la nationalité du redevable de la taxe (15 juillet 2004 n° 249800, min c/Sté Alitalia : RJF 11/04 n° 1104, concl. G. Goulard BDCF 11/04 n° 132). Plus généralement, il est admis que la taxe est due par les personnes, quelle que soit leur nationalité, qui exercent une activité professionnelle dans un établissement situé en France. Le critère déterminant face à une entreprise étrangère réalisant en France des opérations pouvant être considérées comme constituant l'exercice d'une activité professionnelle est la disposition, ou non, pour la réalisation de ces opérations, d'un local ou d'un terrain situé en France.

Sont ainsi imposables à la patente, une entreprise qui possède en France un établissement où s'effectuent pour son compte l'achat de matières premières, la fabrication de soieries et la vente de ces dernières (CE 26 mai 1933, Doc. FL, PRO-I-11330), une société ayant son siège à Monaco à raison des locaux situés à Roquebrune-Cap-Martin qu'elle utilise comme entrepôt pour les marchandises nécessaires à son activité commerciale (12 février 1975 n° 94556, Sté Cominex Fidélio Alpes Maritimes : RJF 4/75 n° 200), une société de prestation de services disposant en France d'un bureau permanent chargé de recueillir et transmettre au siège les ordres d'annonces publicitaires (13 juillet 1968, n° 66504, Sté RMC, Paris : BOCD 1968-II-4320).

En revanche, ne sont pas imposables une maison de commerce qui vient acheter en France des marchandises pour les expédier à l'étranger si elle n'a en France ni bureaux ni établissement de commerce ni magasin (4 mai 1859, Agathon Bougiclès Seine : RO 825) ou encore une entreprise étrangère de bâtiments dont la seule activité en France consiste à prendre livraison du gravier qu'elle y a acheté et à en assurer le transport par ses propres moyens (24 mai 1963 n° 59-170, Sté « Gebruder Stamm » Haut-Rhin : Dupont p. 516).

Enfin, un bureau de représentation ouvert en France par une société d'assurances japonaise, qui a pour mission de fournir au siège japonais des informations économiques et financières d'ordre général et des renseignements relatifs au marché français de l'assurance, qui ne réalise pas par lui-même d'opérations de nature commerciale et n'entretient aucune relation avec une clientèle potentielle ne dispose d'aucune autonomie et ne peut être regardé comme exerçant en France une activité passible de la taxe professionnelle (CAA Paris 20 décembre 2002 n° 98-1627, min c Sté The Dai Ichi Mutual Life Insurance Company RJF 7/03 n° 867).

En l'espèce, l'administration, se fondant sur les stipulations de la convention franco-britannique qui ne sont en tout état de cause pas applicables en matière de taxe professionnelle, soutient que Zimmer Ltd exerce une activité en France par l'intermédiaire d'un agent dépendant, Zimmer SAS, en dehors du cadre normal de son activité, ce qui caractérisait l'existence d'un établissement stable, confirmé par l'existence d'une installation fixe d'affaires.

Cette démonstration pouvait paraître utile au soutien de l'assujettissement de la Société Zimmer Ltd à la taxe professionnelle mais à nos yeux, faute de tout soutien conventionnel, la personnalité morale distincte de Zimmer SAS fait obstacle à cette thèse. En d'autres termes, si l'activité identifiée est exercée par l'intermédiaire d'un agent dépendant, doté de la personnalité morale, c'est en réalité celui-ci qui exerce l'activité imposable et non la société étrangère.

On l'a vu, le redevable de la taxe professionnelle est une personne, morale ou physique. Par suite, lorsque n'est situé en France qu'un établissement ou une succursale, dénué de toute personnalité morale, c'est la société étrangère, qui exerce une activité par l'intermédiaire de cet établissement, qui est passible de la taxe, alors que l'établissement ne l'est pas (voyez la décision Alitalia précitée). Mais il ne peut y avoir double imposition à la taxe professionnelle sur les mêmes bases.

En tout état de cause, nous espérons vous avoir convaincu plus haut que l'appréciation portée par l'administration sur l'activité de Zimmer Ltd en France est erronée. Encore une fois, nous croyons que celle-ci n'exerce aucune activité professionnelle non salariée en France, au sens des dispositions combinées des articles 1447 et 1473.

Il ne résulte, en effet, pas de l'instruction qu'elle y disposerait de locaux. Si des produits lui appartenant sont stockés en France, il le sont dans des locaux dont Zimmer SAS a la disposition, cette dernière société étant seule en charge de ce dépôt aux fins de sa propre activité de commissionnaire. Enfin, elle n'y verse pas de salaires, pas plus qu'elle n'y réalise de recettes, ses rapports contractuels étant, comme on l'a vu, limités à ceux qu'elle entretient avec Zimmer SAS.

Plus simplement, la Société Zimmer Ltd commercialise en France ses produits par l'intermédiaire d'un commissionnaire, Zimmer SAS, elle-même sans doute soumise à la taxe professionnelle.

Dans ces conditions, nous vous proposons de rejeter l'appel du ministre et d'annuler le jugement du 7 octobre 2004 en tant qu'il rejetait le surplus des conclusions tendant à la décharge des cotisations supplémentaires de taxe professionnelle au titre de l'année 1996.

PCMNC :

Sous le n° 304715 :

A l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 2 février 2007 ;

A la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution de 10% sur l'impôt sur les sociétés mises à la charge de Zimmer Ltd au titre des années 1995 et 1996 et des pénalités correspondantes

A l'annulation du jugement du tribunal administratif de Paris du 27 janvier 2005 en ce qu'il a de contraire à la présente décision ;

Et à ce qu'une somme de 3 000 euros soit mise à la charge de l'Etat sur le fondement des dispositions de l'article L761-1 du code de justice administrative.

Sous le n° 308525 :

A l'annulation de l'article 6 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 25 mai 2007 ;

A la décharge des cotisations supplémentaires de taxe professionnelle mises à la charge de Zimmer Ltd au titre de l'année 1996 ;

Au rejet des conclusions du ministre présentées devant la cour ;

A l'annulation du jugement du tribunal administratif de Paris du 7 octobre 2004 en ce qu'il a de contraire à la présente décision ;

Et à ce qu'une somme de 3000 euros soit mise à la charge de l'Etat sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.