Urteilskopf

102 Ib 264

45. Extrait de l'arrêt du 17 septembre 1976 en la cause Société B. S.A. contre Tribunal administratif du canton de Genève
Regeste (de):
Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Spanien. Begriff der Betriebsstätte.

1. Staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung eines internationalen Doppelbesteuerungsabkommens, Behandlung als Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Erw. 1).

2. Art. 5 und 7 des Abkommens mit Spanien vom 26. April 1966. Begriff der Betriebsstätte. Büro, durch das sich eine spanische Bank in der Schweiz vertreten lässt und das beauftragt ist, ihr Auskünfte über die schweizerische Wirtschaft zu erteilen und allfällige Kunden mit ihr in Verbindung zu bringen (Erw. 3).

Regeste (fr):
Convention hispano-suisse en vue d'éviter les doubles impositions. Notion d'établissement stable.

1. Recours de droit public pour violation d'une convention internationale en vue d'éviter les doubles impositions traité comme recours de droit administratif (consid. 1).

2. Art. 5 et 7 de la Convention hispano-suisse du 26 avril 1966. Notion d'établissement stable. Bureau de représentation, en Suisse, d'une banque espagnole, chargé de transmettre à cette dernière des renseignements sur l'économie helvétique et de mettre les clients éventuels en relation avec la banque (consid. 3).

Regesto (it):
Convenzione tra la Svizzera e la Spagna intesa ad evitare la doppia imposizione. Nozione di "stabile organizzazione".

1. Ricorso di diritto pubblico per violazione di una convenzione internazionale intesa ad evitare la doppia imposizione, considerato come ricorso di diritto amministrativo (consid. 1).

2. Art. 5 e 7 della Convenzione tra la Svizzera e la Spagna del 26 aprile 1966. Nozione di "stabile organizzazione". Ufficio di rappresentanza in Svizzera di una banca spagnola, incaricato di trasmettere a quest'ultima informazioni sull'economia svizzera e di mettere in contatto con la banca clienti eventuali (consid. 3).

Sachverhalt ab Seite 264

Le 4 septembre 1968, le Conseil fédéral a autorisé une banque espagnole, la B. S.A. à ouvrir un bureau de représentation à Genève. Installé dans l'immeuble de la banque I. (banque dans laquelle la B. S.A. détient une forte participation), ce bureau a été placé sous la responsabilité de A.B.,

qui s'est adjoint les services d'une secrétaire.
En 1974, la B. S.A. a transféré son bureau de représentation à Zurich. L'Administration fiscale genevoise a décidé d'assujettir la B. S.A. aux impôts cantonaux. Saisie d'un recours contre cette décision, la Commission cantonale de recours en matière d'impôts l'a admis. L'Etat de Genève a recouru auprès du Tribunal administratif. Dans son arrêt du 12 novembre 1975, celui-ci a retenu qu'il convenait de distinguer, dans les activités du bureau de la société B. S.A., la transmission de renseignements, d'une part, et la mise en contact de clients particuliers, d'autre part. Il a considéré que cette dernière activité dépassait le cadre d'actes préparatoires et qu'elle ne tombait pas sous le coup de l'exception définie par la lettre e de l'art. 5 al. 3 de la Convention conclue le 26 avril 1966 entre la Suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions. Il a donc admis le recours. La banque B. S.A. a formé contre cette décision un recours de droit public pour violation d'un traité international. Le Tribunal fédéral a admis ce recours, traité comme recours de droit administratif.

Erwägungen

Considérant en droit:

1. a) La société recourante a formé contre la décision du Tribunal administratif genevois un recours de droit public pour violation d'un traité international (art. 84 al. 1 lettre c OJ), la Convention entre la Confédération suisse et l'Espagne en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, du 26 avril 1966 (ci-après: la Convention hispano-suisse). Bien que la décision entreprise concerne l'impôt cantonal pour l'année fiscale 1971, il convient d'examiner si elle ne pouvait pas être soumise au Tribunal fédéral par un autre moyen de droit que le recours de droit public. Sauf si le droit fédéral prévoit un recours préalable à l'une des autorités fédérales mentionnées aux lettres b) à f) de l'art. 98 OJ, la voie du recours de droit administratif est ouverte contre les décisions rendues par une autorité cantonale de dernière instance et fondées sur le droit fédéral

(art. 97 al. 1, 98 lettre g OJ et 5 PA). La notion de droit fédéral, qui doit être prise dans un sens large, comprend les traités internationaux (ATF 99 Ia 83 consid. I 1a), notamment les conventions conclues par la Suisse avec d'autres Etats en vue d'éviter les doubles impositions. Certes, en l'espèce, l'objet de la décision entreprise est l'impôt cantonal. Toutefois, seule l'application d'une norme de droit fédéral est en cause; le Tribunal administratif a rendu une décision de principe sur l'assujettissement de la société à la souveraineté fiscale genevoise au regard des dispositions de la Convention hispano-suisse, le litige ne portant pas sur l'application des dispositions de la législation fiscale genevoise. La décision entreprise a ainsi le droit fédéral pour fondement juridique. Elle doit être soumise au Tribunal fédéral par la voie du recours de droit administratif.
Dès lors, le présent recours, intitulé recours de droit public, est irrecevable en tant que tel (art. 84 al. 2 OJ); il peut en revanche être traité comme recours de droit administratif (ATF 88 I 307). Conformément à l'art. 110 OJ, il a été communiqué à l'Administration fédérale des contributions, qui a été invitée à présenter ses observations. b) Saisi d'un recours de droit administratif, le Tribunal fédéral peut revoir d'office les constatations de fait. Toutefois, lorsque, comme en l'espèce, la décision entreprise émane d'un tribunal cantonal ou d'une commission de recours, il est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts

ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 105 OJ). Par ailleurs, le Tribunal fédéral n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent (art. 114 OJ).

3. Selon l'art. 7 al. 1 de la Convention hispano-suisse, les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé; dans ce cas, ces bénéfices sont imposables uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable. La recourante ne peut donc être imposée en Suisse que si le bureau de représentation qu'elle a créé à Genève constitue un "établissement stable" au sens de la Convention. a) La recourante ne reproche pas au Tribunal administratif

BGE 102 Ib 264 S. 267

d'avoir constaté les faits de manière manifestement inexacte ou incomplète. Il faut donc tenir pour établis les faits, tels que l'instance cantonale les a résumés: "Ayant loué un local dans l'immeuble d'une autre banque, le représentant du bureau a procédé à son installation, a déployé son activité, a envisagé son développement en sollicitant l'autorisation d'engager deux employés supplémentaires. Ce bureau a notamment pour but d'expliquer aux banques et aux milieux d'affaires suisses les services que peut leur rendre la banque, d'établir des contacts avec des hommes d'affaires suisses en vue de la conclusion d'affaires en Espagne, de fournir à son siège des informations sur l'économie suisse." Il convient par ailleurs de préciser que, pour le compte de la B. S.A., son bureau de représentation à Genève n'a réalisé - ni même négocié - la conclusion d'aucun contrat déterminé avec une banque ou une entreprise suisse et qu'il n'a exercé aucune activité bancaire. Dans sa déclaration du 27 janvier 1968, le directeur général adjoint de la B. S.A., avait d'ailleurs formellement interdit à A. B. d'exercer une telle activité. Enfin, il est constant que le bureau de représentation n'a fait l'objet d'aucune inscription sur le registre du commerce de Genève; il ne peut donc pas être considéré comme une succursale en Suisse de la banque espagnole. b) Il résulte clairement du texte même de l'art. 7 al. 1 de la Convention qu'une entreprise espagnole ne peut être soumise en Suisse aux impôts sur le revenu et sur la fortune, en dérogation au principe de l'imposition dans l'Etat du siège, que si elle a créé un établissement stable au sens de la Convention; en l'absence d'un tel établissement, elle ne sera pas soumise à ces impôts "et cela même si elle signe des contrats dans le pays, fait passer la propriété de la marchandise sur le territoire du pays ou remplit l'une ou l'autre, ou plusieurs des autres conditions conduisant à un assujettissement selon la conception américaine du "engaged in trade Or business" ou britannique du "trading in the country" (cf. RAOUL LENZ, Evolution dans les différents pays du concept d'établissement stable, notamment du point de vue de l'harmonisation dans les futurs accords sur la double imposition, Cahiers de droit fiscal international, vol. II, Stockholm 1967, p. 316). L'imposition en Suisse d'une entreprise espagnole étant l'exception, il convient de donner un sens plutôt restrictif à la notion conventionnelle d'établissement stable; dans ses observations,

BGE 102 Ib 264 S. 268

l'Administration fédérale des contributions remarque que cela correspond d'ailleurs à la politique libérale suivie par les négociateurs suisses de conventions sur la double imposition internationale, dans le but de protéger les intérêts des entreprises suisses et d'éviter aussi un émiettement inopportun de la souveraineté fiscale (cf. MAX BEAT LUDWIG, Der Begriff der Betriebsstätte und seine Entwicklung in verschiedenen Ländern, im Hinblick auf die Harmonisierung künftiger Doppelbesteuerungsabkommen, Archives 36, p. 6). Dans ces con-

ditions, il apparaît déjà douteux que l'on se trouve en l'espèce en présence d'un établissement stable, soit d'une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité, selon le texte de l'art. 5 al. 1 de la Convention. Certes, l'expression "établissement stable" comprend notamment la notion de bureau (art. 5 al. 2 lettre c), mais l'existence d'un bureau n'est pas en soi suffisante; c'est son activité qui est décisive. Or le bureau de représentation n'a, pour le compte de la B. S.A., conclu - ou même négocié - aucune affaire déterminée en Suisse; de plus, il n'a exercé aucune activité bancaire. On peut dès lors se demander s'il était une installation fixe "d'affaires" où la recourante aurait exercé tout ou partie de "son" activité (bancaire). La question peut cependant rester indécise car, contrairement à l'opinion soutenue par l'Administration fiscale genevoise et admise par le Tribunal administratif, le bureau de représentation de la recourante à Genève réalisait les conditions d'exemption prévues par la Convention. c) L'art. 5 al. 3 de la Convention restreint la portée de la définition générale mentionnée à l'al. 1 et des exemples donnés à l'al. 2, en précisant que ne constitue pas un établissement stable l'installation fixe qui est utilisée notamment aux seules fins de réunir des informations pour l'entreprise (lettre d) ou aux seules fins de publicité, de fournitures d'informations, de recherches scientifiques ou d'activités analogues qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire (lettre e). Devant l'instance cantonale, le directeur de l'Administration fiscale genevoise a reconnu que la transmission, au siège de la recourante en Espagne, de renseignements sur l'économie suisse n'est pas une activité imposable en Suisse. Le Tribunal administratif l'admet aussi, "eu égard à la stipulation précise de l'art. 5 al. 3 lettre d" de la Convention; en

revanche, il considère que la mise en contact de clients particuliers constitue une activité qu'on doit attendre d'un établissement stable. Il faut donc examiner si le fait de mettre en relation des clients éventuels avec la banque et d'orienter les milieux suisses d'affaires sur l'activité de la recourante dépasse le stade de simples actes préparatoires et ne constitue ainsi pas l'un des cas d'exemption prévus à l'art. 5 al. 3 lettre e de la Convention. L'application de cette disposition ne doit pas être limitée aux seules activités scientifiques (et notamment aux recherches cliniques des entreprises suisses de l'industrie pharmaceutique); il s'agit là simplement d'exemples que le Conseil fédéral a mentionnés dans son message du 31 mai 1966, sans pour autant commenter les termes généraux d'actes préparatoires ou auxiliaires. Il a toutefois précisé que la Convention hispano-suisse "se fonde sur le modèle de convention en vue d'éviter les doubles impositions que l'OCDE a proposé en 1963" (FF 1966 I 826/827). Il faut donc interpréter les dispositions de cette Convention à la lumière des commentaires que le comité fiscal de l'OCDE a donnés dans un rapport de juillet 1963. Or, au sujet des termes "activités analogues qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire", le comité explique que "cette rédaction donne au principe dont découlent les exemples cités à l'al. (lettre) e une portée plus vaste et constitue en fait une exception générale à la définition générale du paragraphe 1... Autrement dit, les derniers termes de l'al. e nuancent la définition générale du paragraphe 1 et lorsqu'ils sont lus en ayant à l'esprit les termes de ce paragraphe, ils permettent de se faire une idée plus précise des éléments à retenir pour définir ce qui constitue un établissement stable imposable à juste titre" (voir Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune, rapport du comité fiscal de l'OCDE 1963, pp. 76 et 77). Dès lors, il apparaît raisonnable de considérer comme "de caractère préparatoire ou auxiliaire" au sens de l'art. 5 al. 3 lettre e de la Convention l'activité d'un bureau de représentation qui - comme en l'espèce - consiste à expliquer aux banquiers et autres hommes d'affaires suisses les services qu'une banque espagnole peut leur rendre ainsi qu'à mettre simplement en relation les clients éventuels; une telle activité ne fait que "préparer" la conclusion d'affaires.

d) Pour l'activité qu'il déployait en sa qualité de représentant en Suisse de la B. S.A., A. B. recevait de cette banque un salaire; sa situation juridique était celle d'un agent dépendant. Toutefois, il ne réalisait ni ne né-

gociait la conclusion d'aucun contrat pour le compte de la recourante et n'en avait même pas le pouvoir, de telle sorte qu'il ne remplissait pas les conditions requises d'un agent dépendant pour être considéré comme un établissement stable selon l'art. 5 al. 4 de la Convention. A cet égard, on a suggéré "de tenir compte de l'activité personnelle du représentant et de la mettre en relation avec les moyens matériels et le personnel dont il dispose, en vue de déterminer si l'on se trouve en présence d'un agent dépendant, exonéré aux termes des conventions, ou si le bureau dont dispose l'agent constitue un établissement stable imposable. Tel serait le cas seulement si les moyens matériels devaient l'emporter sur l'activité personnelle de l'agent" (RAOUL LENZ, op.cit., Cahiers de droit fiscal international, vol. II, Stockholm 1967, p. 333; MAX BEAT LUDWIG, op.cit., Archives 36, p. 12). Il est clair que cette condition n'est pas réalisée en l'espèce. A. B. ne disposait que d'une secrétaire, et sur un total des frais généraux pour 1970 de 91'000 fr., les seuls salaires du représentant et de la secrétaire se sont élevés à 71'000 fr. Le Tribunal fédéral, qui n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent (art. 114 al. 1 OJ), peut faire application in casu de l'art. 5 al. 4 de la Convention. Il peut d'office constater que la participation de la B. S.A. à la société I. ne suffit pas à faire de cette dernière un établissement stable de la recourante à Genève (art. 5 al. 6 de la convention). e) Il convient donc d'admettre que l'activité exercée en Suisse par le bureau de représentation de la B. S.A. à Genève n'était pas de nature à faire de ce bureau un établissement stable ni, par voie de conséquence, à justifier l'assujettissement de la recourante à la souveraineté fiscale genevoise. La décision entreprise ne peut ainsi être maintenue.