



Le cas particulier : la filiale qualifiée d'établissement stable

Le § 7 de l'article 5 du modèle OCDE précise que le fait qu'une société résidente d'un Etat contrôle ou est contrôlée par une société résidente de l'autre Etat (ou qui y exerce son activité) n'est pas en lui-même suffisant pour faire de l'une d'entre elles un établissement stable de l'autre.

[Convention modèle OCDE version 2010](#)

[Commentaires de l'article 5 des traités](#)

SOURCE [Le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, rapport particulier n°4](#) Par Bastien LIGNEREUX, maître des requêtes au Conseil d'Etat

[Une nouvelle niche fiscale?: Le commettant international ?](#)

L' affaire Zimmer Ou le Combat des Horaces fiscalo libertaires et des Curiaces fiscalo budgétaires

[Les conclusions de Mme Julie Burguburu](#)

A contrario, une filiale établie à l'étranger peut donc constituer un établissement stable de la société mère, même si cette qualification s'applique en principe plutôt à des démembrements non dotés de la personnalité juridique, mais à condition, comme l'a précisé le Conseil d'Etat dans une décision *Interhome* rendue par la Section du contentieux en 2003^[1], que la filiale puisse être regardée comme un représentant de la mère, c'est-à-dire, d'une part, qu'elle ne puisse être considérée comme un agent indépendant de la mère et, d'autre part, qu'elle exerce habituellement en France des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres. En effet, alors que le § 1 de l'article 5 emploie la notion matérielle d' « installation fixe », qui semble exclure les personnes juridiquement distinctes, le § 5 sur les représentants emploie la notion juridique de « personne », qui peut être appliquée à une société tierce.

Ainsi, le principe reste qu'une filiale n'est pas un établissement stable (à l'inverse d'une succursale) ; c'est seulement par exception, que, parce qu'elle entre dans la définition de la personne représentant une autre société (§ 5), la filiale peut être qualifiée d'établissement stable

Cette solution permettrait en théorie à l'administration française d'imposer, concurremment et sur la même matière imposable, la filiale française, passible de l'IS en tant que société française, et la société mère étrangère, en tant que disposant d'un établissement stable en France.

En pratique, elle permet surtout à l'administration de choisir entre l'imposition d'un même bénéficiaire soit au nom de la filiale en tant que société française, soit au nom de l'établissement stable qu'elle constitue, ce qui présente pour l'administration l'avantage notamment d'échapper aux règles normales de prescription du droit de reprise et de dévolution de la charge de la preuve(2) en appliquant la prescription de 10 ans pour activité occulte.

Pour finir, il faut bien distinguer cette qualification d'établissement stable de la filiale elle-même de l'hypothèse où la société mère dispose d'un établissement stable dans les

locaux d'une filiale, où elle exerce une partie de son activité. Ainsi, dans le cas d'une société luxembourgeoise qui avait une activité de commerce de parfums et utilisait pour cela les locaux de sa filiale française (en adressant des factures à des clients français au nom de la mère luxembourgeoise, et non de la filiale française), il a été jugé⁽³⁾ que la mère disposait en France d'une installation fixe d'affaires dans les locaux de sa filiale (où d'ailleurs elle exerçait la plus grande partie de son activité, puisqu'elle n'employait au Luxembourg qu'un comptable à mi-temps). Les commentaires de l'OCDE sont en ce sens et précisent que ceci vaut aussi pour l'utilisation de locaux d'une société soeur ou de toute société faisant partie du même groupe international (n° 41 et 42 sous l'art. 5).

1 Conseil d'Etat, 20 juin 2003, 224407, Sté Interhome publié au recueil Lebon

Pour l'application des stipulations de l'article 5 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966, une société résidente de France contrôlée par une société résidente de Suisse ne peut constituer un établissement stable de cette dernière que si elle ne peut être considérée comme un agent indépendant de la société résidente de Suisse et si elle exerce habituellement en France, en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société.

chr. L. Olléon p. 751, concl. S. Austray BDCF 10/03 n° 130,

Conseil d'État, 10ème et 9ème sous-sections réunies, 31/03/2010, 304715, Sté Zimmer Publié au recueil Lebon , Les conclusions de Mme Julie Burguburu

Pour l'application des stipulations des articles 4 et 6 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 en matière d'impôts sur les revenus, une société résidente de France contrôlée par une société résidente du Royaume-Uni ne peut constituer un établissement stable de cette dernière que si elle ne peut être considérée comme un agent indépendant de la société résidente du Royaume-Uni et si elle exerce habituellement en France des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société....

Il résulte des dispositions de l'article 94 de l'ancien code de commerce, repris à l'article L. 132-1 du nouveau code, que les contrats conclus par un commissionnaire, alors même qu'ils sont conclus pour le compte de son commettant, n'engagent pas directement ce dernier vis-à-vis des cocontractants du commissionnaire. Par suite, un commissionnaire ne peut en principe constituer, du seul fait de ce qu'en exécution de son contrat de commission il vend, tout en signant les contrats en son propre nom, les produits ou services du commettant pour le compte de celui-ci, un établissement stable du commettant, sauf s'il ressort soit des termes mêmes du contrat de commission, soit de tout autre élément de l'instruction, qu'en dépit de la qualification de commission donnée par les parties au contrat qui les lie, le commettant est personnellement engagé par les contrats conclus avec des tiers par son commissionnaire qui doit alors, de ce fait, être regardé comme son représentant et constituer un établissement stable.

(2) En effet, le redressement de la filiale française, à supposer que celle-ci ait régulièrement déposé ses déclarations de résultat, s'inscrit dans le délai normal de prescription (en principe trois ans) ; par ailleurs, si ce redressement se fonde sur le caractère anormal des relations commerciales entre la filiale et la société mère, il appartient au fisc d'en apporter la preuve. A l'inverse, si l'administration choisit de taxer la société mère étrangère qui, estimant que sa filiale ne constituait pas un établissement stable en France, n'a pas souscrit de déclaration, cette absence de déclaration permettra à l'administration de bénéficier d'un délai de reprise de dix ans (art. L. 169 du LPF), et placera la société mère en situation de taxation d'office, ce qui fera peser sur elle la charge de démontrer le caractère exagéré des redressements qui lui auront été notifiés (Cf. les conclusions de S. Austray et la chronique de L. Olléon sous la décision *Interhome AG*).

(3) Conseil d'État, 8ème et 3ème sous-sections réunies, 12/03/2010, 307235, imagin action luxembourg n concl. L. Olléon CAA Paris, 12/07/2011, 09PA06458, Cinta Liban n s'agissant d'une société libanaise utilisant les locaux de sa filiale française.