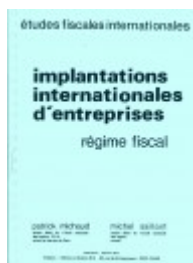




ETUDES FISCALES INTERNATIONALES

PATRICK MICHAUD

Avocat



Le droit fiscal international français établit une distinction fondamentale entre:

- l'impôt sur le revenu auquel les particuliers sont soumis et
- l'impôt sur les sociétés auquel sont soumis les personnes morales -ou entités- qui y sont assujetties de plein droit ou sur option.

LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE DB 4 H 14

LES MESURES ANTI EVASION

- Au niveau de l'impôt sur le revenu : le résultat imposable d'une personne domiciliée » en France est le résultat mondial sous réserve des traités (principe de l'imposition du revenu mondial)

- Au niveau de l'impôt sur les sociétés: le résultat imposable est le uniquement le résultat réalisé dans les entreprises exploitées en France sous réserves des traités (principe du bénéfice territorial).

L'activité des entreprises peut être réalisé sous diverses formes notamment :

- l'exportation avec ou sans agent commercial,
- la succursale, ou la branche, sans personnalité juridique, c'est-à-dire un établissement stable fiscal,
- la filiale locale, avec personnalité juridique.

Cette étude analysera la définition de l'établissement stable :

Au niveau juridique

L'établissement stable ne possède pas de personnalité juridique, il s'agit, en droit, d'une branche, d'une succursale de la maison mère qui reste donc directement et immédiatement responsable de sa »succursale «

Au niveau comptable

Une distinction fondamentale doit donc être faite entre le résultat comptable (distribuable) qui doit intégrer les résultats des établissements (hors filiales) étrangers et le résultat fiscal qui exclut par principe les résultats - bénéfices ou pertes- réalisés dans des exploitations étrangères.

Au niveau fiscal

Le Principe devant être appliqué est celui de l'autonomie fiscale.

Attention, le principe de l'autonomie fiscale d'un établissement stable implique que les relations avec sa maison mère doivent être établie « **at arm s'length** » comme s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable .

Une définition du terme « at arm s'length

Principe de l'imputation du résultat.

Par ailleurs les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'Etat de situation de l'établissement, mais uniquement dans la mesure où ils sont imposables audit établissement.

Méthode de détermination du résultat : DB4H1414

Le Principe applicable est celui de la force attractive

Sous réserve des traités, l'ensemble des produits de source française qu'une maison mère étrangère peut recevoir sont rattachés fiscalement à l'établissement stable

Etude OCDE sur la détermination des profits d'un ES

Mais Possibilité de double imposition économique

Le contrôle des prix de transfert

Attention : un redressement dans un état peut entraîner une double imposition économique, les administrations fiscales n'ayant pas l'obligation de se mettre d'accord sur les prix de transferts.

Pour lire un exemple

Conseil d'Etat N° 40368 9 / 8 SSR 14 novembre 1984 société Sotradies

Sauf dans le cadre l'Union Européenne

La convention européenne d'arbitrage fiscal

LE PRINCIPE DE LA TERRITORIALITE DE L'IS

A) Le principe de base défini par la loi française est celui de la territorialité fiscale

La règle de la territorialité définie à l'article 209-I CGI stipule donc le lieu d'exploitation des entreprises détermine en principe l'imposition des bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sous réserve des dérogations résultant notamment de l'application des conventions internationales.

Le texte de base est l'article 209-1 du CGI

Art. 209. - I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après 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.

B Au niveau des traités fiscaux,

Par ailleurs, la notion d'établissement en droit fiscal interne rejoint dans une certaine mesure mais n'est pas exactement identique à celle d'« établissement stable », utilisée par le traité modèle de l'OCDE et dans les conventions internationales.

Le principe des traités fiscaux reprend le modèle établi par l'OCDE.

Principe : les bénéfices d'une entreprise d'un état contractant ne sont imposables que dans cet état (article 7 convention modèle)

A moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé.

L'établissement stable au sens fiscal du mot est fiscalement autonome –bien qu'il ne soit par reconnu comme « personne résidente » et comptablement intégré, c'est à dire que les bénéfices réalisés à l'étranger ne sont pas imposables en France alors qu'ils sont intégrés dans le résultat comptable, à contrario les pertes subies à l'étranger ne sont déduites du bénéfice fiscal français

Modèle type OCDE de convention fiscale.

Le rescrit « Etablissement stable »

L'administration française peut prendre une position écrite l'engageant sur l'existence ou non d'un établissement stable.

Le formulaire de demande de rescrit ES

Le cas particulier des sites web

Activités habituelles ne constituant pas d'établissement stable

Les traités considèrent qu'il n'existe pas d'établissement stable dans les situations suivantes. A titre d'exemple le traité entre la France et la Suisse de 1966 dispose notamment :

Qu'il y a établissement stable si :

- a) il est fait usage d'installations **aux seules fins** de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;
- b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées **aux seules fins** de stockage, d'exposition ou de livraison ;
- c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées **aux seules fins** de transformation par une autre entreprise ;
- d) une installation fixe d'affaires est utilisée **aux seules fins** d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ;
- e) une 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 **qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire.**

Par ailleurs, la notion d'établissement en droit fiscal interne rejoint dans une certaine mesure mais n'est pas exactement identique à celle d'« établissement stable », utilisée par le traité modèle de l'OCDE et dans les conventions internationales.

LA JURISPRUDENCE PRÉTORIENNE DU CONSEIL D'ÉTAT

La loi ne prévoyant que le principe général de territorialité de l'impôt sur les sociétés, le Conseil d'État a été amené à définir la notion d'entreprise exploitée en France ou à l'étranger.

Conformément à la jurisprudence de la Haute Assemblée et aux précisions apportées également par la doctrine administrative, la notion d'exploitation, au sens de l'article 209-I du CGI, s'entend de l'exercice **habituel** d'une activité qui peut s'effectuer sous différentes formes :

A OPÉRATIONS RÉALISÉES DANS LE CADRE D'UN ÉTABLISSEMENT AUTONOME

La condition d'exercice habituel d'une activité est notamment remplie lorsque l'entreprise exploite un « établissement » qui se caractérise, en principe, par l'existence - d'une organisation professionnelle.

- dont l'installation présente un certain caractère de permanence ;
- et qui possède une autonomie propre.

Il s'agit ainsi de toute unité de production ou d'échange formant un ensemble cohérent, apte à poursuivre certains buts économiques déterminés et siège d'opérations normalement génératrices de profits. Cet organisation est généralement concrétisée par une installation matérielle possédant une certaine permanence.

Enfin, l'établissement doit constituer une unité propre ayant une certaine autonomie.

L'autonomie de l'établissement peut être caractérisée, notamment, par l'existence des éléments suivants ou de certains d'entre eux : -d'un personnel distinct ou d'un préposé spécialement délégué ;

-de services commerciaux, financiers ou techniques propres ;

-d'une comptabilité séparée de celle du siège ;

-d'un centre de décision.

En pratique, l'existence ou non d'un « établissement » sera appréciée par l'administration dans chaque cas particulier, selon les circonstances de fait.

Mais il est maintenant possible de demander à l'administration une position formelle

Le rescrit « Etablissement stable »

- En raison de la durée, de la continuité, de l'importance des travaux et de l'autonomie technique des opérations réalisées sur place, un chantier à l'étranger d'une entreprise française doit être considéré comme une entreprise exploitée hors de France

(CE, arrêts des 29 mars 1978, req. n° 04883, et

29 juin 1981, req. n° 16095,

- une société qui réalise dans le cadre d'une vente d'une usine clés en main, des travaux d'ingénierie en France ainsi que les études accessoires réalisées sur le site, exécute en France ses opérations. En revanche, les études réalisées sur place d'équipements supplémentaires non prévues aux contrats initiaux, la direction des opérations de construction et de montage par des sociétés étrangères auxquelles la société accorde une assistance technique constituent des opérations exécutées à l'étranger

CE, arrêt du 17 mai 1989, n° 34 380, 9e et 8e ss

CE, arrêt du 11 juillet 1991, n° 57 391, 7e et 9e ss.

B. OPÉRATIONS RÉALISÉES PAR L'INTERMÉDIAIRE DE REPRÉSENTANTS

L'exercice habituel d'une activité peut également s'exercer en l'absence de toute installation présentant le caractère d'un « établissement »- par l'intermédiaire de « représentants ». Mais il convient de distinguer à cet égard selon que les « représentants » possèdent ou non une personnalité professionnelle distincte de celle de l'entreprise qui a recours à leurs services.

Lorsque les « représentants » ont une personnalité professionnelle indépendante (commissionnaires, courtiers et d'une manière générale, tous intermédiaires à statut indépendant), l'entreprise qui effectue des opérations par leur entremise dans un pays étranger doit être considérée comme n'exerçant personnellement aucune activité dans ce pays.

Elle doit être regardée comme n'exploitant qu'une seule entreprise et elle est par suite imposable dans son propre pays à raison de l'ensemble des bénéfices afférents à cette entreprise.

Lorsqu'au contraire, les « représentants » n'ont pas de personnalité professionnelle indépendante de celle de l'entreprise qui les emploie, agissent pour son compte et apparaissent en fait comme ses préposés (représentants permanents par exemple), l'entreprise doit être considérée comme exerçant directement et personnellement dans le pays en cause une activité imposable.

C'est ainsi que doit être imposée l'entreprise étrangère dont le représentant est installé dans des locaux situés sur le territoire français, portant l'enseigne de l'entreprise et où il dispose d'un stock de marchandises pour satisfaire aux commandes reçues par lui, **dès lors qu'il est muni d'une procuration lui donnant le pouvoir de traiter directement avec la clientèle.**

Il en est de même d'une société étrangère qui fait fabriquer et livre en France les commandes reçues par elle à l'étranger, à la suite d'une publicité faite en France où elle a un représentant auquel elle transmet journalièrement les commandes reçues par elle et qui surveille la fabrication, fait des envois et enregistre les recouvrements.

Au niveau des conventions, celles-ci estiment que l'utilisation d'un agent est le signe caractéristique de l'existence d'un établissement stable lorsque cet agent possède et exerce habituellement les pouvoirs nécessaires pour la conclusion des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cet agent ne soit limitée à l'achat de marchandises pour ladite entreprise.

- Les **résidences** en France dont les propriétaires mandatent une société résidente de Suisse **pour les louer** ne constituent pas pour cette société des « installations fixes d'affaires » au sens du paragraphe 2 de l'article 5 de la convention franco-suisse et ne peuvent, par suite, être regardées comme des établissements stables de la société.

CE 20 juin 2003 n° 224407, sect., min. c/ Sté Interhome AG

- Selon le Conseil d'Etat, doit être considéré comme un établissement stable au sens de l'article 5 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 modifiée et, par la suite, soumis en France à l'impôt sur les sociétés dans la mesure où les bénéfices passibles de cet impôt sont imputables audit établissement, un **bureau** implanté en France par un organisme suisse et qui **exerce habituellement** en France des

pouvoirs qui lui permettent de conclure des contrats au nom de l'organisme suisse .

CE 6 juillet 1983 n° 37410, 7^e et 8^e s.-s.

- Une société de droit suisse qui exerce de manière effective, dans son établissement situé en France, une activité de prestations de services à destination de tiers, le représentant de l'établissement ayant le pouvoir de conclure des contrats au nom de la société, dispose en France d'un établissement stable au sens des stipulations de l'article 5 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966. Cette société est donc passible de l'impôt sur les sociétés au titre des activités exercées par cet établissement stable.
- CAA Lyon 15 décembre 2005 n° 1259, 2^e ch., SA AMG [RJF 5/06 n° 571](#).

C. OPERATIONS HABITUELLES DANS LE CADRE

D'UN « CYCLE COMMERCIAL COMPLET »

L'exercice habituel d'une activité peut enfin résulter de la réalisation d'un cycle commercial complet d'opérations, alors même que l'entreprise ne posséderait dans le pays concerné aucun établissement ou représentant permanent.

Un cycle complet correspond généralement à une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent. L'exemple le plus caractéristique du cycle complet est celui des opérations d'achat de marchandises suivies de leur revente.

RM à M. Jean Valleix, JO, AN du 22 septembre 1980, p. 4019).

Le conseil d'Etat a jugé que les opérations commerciales réalisées matériellement à l'étranger, mais décidées, traitées et contrôlées directement en France ne pouvaient être détachées de celles qui sont effectuées dans ce pays ni, par conséquent, être considérées comme constituant un cycle commercial distinct échappant à l'impôt français.

- [CE, arrêt du 5 février 1968, req. n° 62333](#),
- [CE, arrêt du 3 mars 1976, req. n° 98680](#) ;
- [CE, arrêt du 4 juillet 1973, req. n° 78179](#)

Jugé de même qu'exerce en France une activité commerciale une entreprise étrangère qui recueille des ordres d'annonces publicitaires émanant de clients français et destinés à être diffusés en France par radio à destination des auditeurs français

[CE, arrêt du 13 juillet 1968, req. n° 66503](#)

Le Conseil d'État a également jugé qu'une société qui, ayant son siège à l'étranger et se livrant habituellement, par l'intermédiaire de personnes physiques ou morales établies en France et rémunérées par elle à cet effet, à des opérations de prêts sur gages en vue de l'achat à crédit, par des personnes résidant sur le territoire français, de véhicules automobiles immatriculés en France doit être regardée comme exerçant en France une activité commerciale imposable

La jurisprudence du Conseil d'État retient une notion assez large du « cycle complet d'opérations » réalisé en France par une entreprise dont le siège est situé à l'étranger. Notamment, le fait que certaines opérations intermédiaires mais **habituelles** dans un cycle d'achat-revente se soient déroulées à l'étranger (par exemple, la facturation, l'assurance des marchandises, le conditionnement, etc.) ou que le centre de décision soit lui-même situé à l'étranger, reste sans influence sur le caractère « complet » du cycle commercial réalisé sur le territoire français.

CE, arrêt du 13 novembre 1964, req. n°s 50944 et 60449, RO, p. 185).

CE, arrêt du 5 décembre 1962, req. n° 49586, RO, p. 215

Peuvent ainsi constituer un cycle commercial complet les opérations d'extraction, de transformation, de lotissement de terrain, de prestations de services ou les opérations financières, dès lors qu'elles correspondent à l'exercice habituel d'une activité distincte.

Toutefois, lorsque des opérations sont effectuées sans le support d'un véritable établissement ou d'une représentation stable, la notion de « cycle complet » n'est cependant pas toujours déterminante pour apprécier si les résultats sont imposables là où les opérations sont réalisées. Ainsi, les opérations réalisées à l'étranger par une société française dans le cadre d'un cycle complet demeurent soumises à l'impôt français si elles ne sont pas détachables, par leur nature ou par leur mode d'exécution, des opérations réalisées en France par l'entreprise (cf. H 1413, n°s 20 et suiv.).

Inversement, une société étrangère est normalement passible de l'impôt sur les sociétés dès lors qu'elle effectue en France des opérations habituelles alors même que celles-ci ne comportent pas tous les éléments caractéristiques du « cycle complet » (cf. H 1413, n°s 50 et suiv.).

D. ENTREPRISES FRANÇAISES EXPLOITANT EXCLUSIVEMENT DES ÉTABLISSEMENTS SITUÉS À L'ÉTRANGER ET N'AYANT EN FRANCE QUE LEUR SIÈGE SOCIAL

Les entreprises qui exploitent exclusivement des établissements situés à l'étranger et ne possèdent en France que leur siège social échappent généralement à toute taxation dans notre pays. Toutefois, cette règle n'est applicable que dans la mesure où les profits perçus par ces entreprises ne proviennent pas de l'exercice en France, dans les conditions de droit commun, d'activités ou de la réalisation d'opérations commerciales ou financières dont les produits y seraient taxables, mais constituent seulement le résultat ou la représentation de leur activité exercée à l'étranger ou s'y rattachant étroitement (cf. CE, arrêt du 11 mai 1956, req. n° 30948, RO p. 102).

Cas particuliers des bureaux ou comptoirs d'achats. (source DGI)

Droit fiscal Français (Hors convention)
Les bureaux d'achats ou comptoirs d'achats sont des organismes chargés uniquement d'acquérir des matières premières, produits semi-ouvrés ou finis, marchandises, matériels, outillage ou tout autre approvisionnement. Leur seule activité se limite donc à l'achat de

marchandises ou de produits qu'ils expédient directement, sans transformation, à l'entreprise dont ils font partie, hors du territoire national où, eux-mêmes sont situés, et sans qu'aucune vente directe ne soit effectuée par leurs soins dans ledit territoire. Le Conseil d'État a estimé, à cet égard, dans un arrêt en date du 14 février 1930 (req. n° 12546, RO 5419) et confirmé depuis lors à de nombreuses reprises, que l'exploitation en France par une société étrangère d'un comptoir où, sous la direction d'un préposé spécial, il était procédé pour le compte de cette société à l'achat de marchandises en vue de la revente constituait, par elle-même, une entreprise commerciale ;

que si la revente des marchandises ainsi acquises sur le territoire français n'avait lieu qu'à l'étranger, le bénéfice en résultant était dû, pour partie, aux conditions d'achat ; que dès lors, dans la mesure où il provenait des opérations effectuées par ledit comptoir, le gain de la société étrangère devait être regardé, bien que l'encaissement des fonds n'eût lieu qu'à l'étranger, comme réalisé et imposable en France. Pour que l'impôt soit applicable, il faut que l'entreprise étrangère ait en France un véritable « établissement » chargé de ses achats et non pas un simple organe de transmission des ordres d'achats et des livraisons consécutives à ces achats.

Il s'ensuit que le bureau d'achat doit posséder les caractères d'un véritable « établissement » autonome et distinct.

Tel est notamment le cas d'un bureau en France d'une société étrangère dont l'autonomie se traduit par l'emploi d'un personnel et l'utilisation de locaux particuliers et qui est chargé de commander et de contrôler des matériels à fournir par des entreprises françaises en vue de leur installation dans une usine construite pour le compte de cette société dans son pays d'origine. (CE, arrêt du 22 décembre 1982, req. n° 26338).

Le traité fiscal entre la suisse et la France

Le fait qu'une entreprise de l'un des deux pays a installé dans l'autre pays un dépôt de produits ou marchandises ne permet pas, à lui seul, de conclure à l'existence d'un établissement stable dans ce pays.

Pour qu'il y ait établissement stable, il faut que le **préposé** chargé de la gestion du dépôt soit **habilité à conclure des contrats**. Mais, à cet égard, il y a lieu d'admettre que lorsque cet agent dispose du **stock de marchandises** sur lequel il prélève ordinairement les commandes qu'il reçoit, sans que ces commandes aient été, au préalable, acceptées par l'entreprise, il doit, pour ce seul motif, être regardé comme ayant qualité pour conclure les ventes.

En pareille situation le dépôt est considéré comme constituant un établissement stable.

Au contraire, si l'agent chargé de la gestion du dépôt ne peut délivrer les marchandises de sa propre initiative et n'agit que sur l'ordre de l'entreprise, le caractère d'un établissement stable ne peut être reconnu à cette installation. La convention précise d'ailleurs, dans ledit article 5, paragraphe 3, alinéas a et b, que ne sont pas constitutifs d'un établissement stable d'une entreprise, le seul fait, pour cette entreprise d'entreposer, aux seules fins de **stockage, d'exposition ou de livraison**, des marchandises lui appartenant non plus que les installations utilisées exclusivement à ces fins. Il en est de même lorsqu'une entreprise

n'entrepose des marchandises lui appartenant qu'aux seules fins de **transformation** par une autre entreprise (art. 5§ 3 de la convention). D. adm. 14 B-2331 n° 3 et 4, 10 décembre 1972.

Les installations fixes qu'une entreprise de l'un des deux pays possède dans l'autre pays ne constituent **pas des établissements stables** si elles se livrent **exclusivement à l'achat de produits** ou marchandises (art. 5, § 3 d). L'exemption qui résulte de ce texte est applicable quelle que soit la destination donnée aux produits ou aux marchandises achetés par le comptoir. Ainsi, un bureau qu'une entreprise établie en Suisse possède en France uniquement en vue de l'achat de marchandises ne présente pas le caractère d'un établissement stable, même si ces marchandises sont destinées à des établissements sis hors du territoire de la Confédération suisse. Inversement, les résultats des **comptoirs d'achats établis en Suisse** par des entreprises françaises doivent être rattachés aux résultats de l'activité exercée en France.

D. adm. 14 B-2331 n° 6, 10 décembre 1972.

Chantiers et terrains

Les chantiers de construction ou de montage sont réputés constituer un établissement stable si leur **durée dépasse une certaine durée, par exemple dans le cas de la suisse douze mois** (Conv., art. 5, § 2 g).

Ce délai s'applique également aux entreprises qui n'exploitent pas directement un chantier de construction, mais qui participent à une **société simple de droit suisse** ou à une association en participation se livrant en Suisse ou en France, respectivement à une activité de même nature. Par voie de conséquence, et compte tenu des dispositions des articles 165 bis et 209-I du CGI les entreprises françaises qui exploitent en Suisse, soit directement, soit par l'intermédiaire d'une société simple un chantier de construction ou de montage d'une durée inférieure à douze mois restent imposables en France à raison de cette activité. D. adm. 14 B-2331 n° 5, 10 décembre 1972.

Bureaux d'informations, de publicité ou de recherche

source DGI D. adm. 14 B-2331 n° 7, 10 décembre 1972 traité franco suisse

Ne constituent **pas des établissements stables** (Conv., art. 5 §3 d et e) les installations fixes dont l'objet exclusif est de recueillir ou de fournir des informations, de procéder à la publicité ou à la recherche scientifique et, d'une manière plus générale, à toutes activités analogues n'ayant pour l'entreprise qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire.

Bien que de telles installations contribuent sans conteste à la productivité de l'entreprise, les

services qu'elles rendent à celle-ci précèdent de trop loin la réalisation effective de bénéfices pour qu'elles puissent être considérées comme constituant des unités imposables.

Mais, pour que cette clause conventionnelle dérogatoire puisse jouer, il est nécessaire que l'**activité** exercée reste suffisamment **éloignée de la réalisation du profit**. C'est ainsi, par exemple, que l'**étude scientifique** d'un marché présente effectivement un caractère préparatoire au sens de la disposition dont il s'agit. Au contraire, les **contacts avec la clientèle** précèdent de trop peu la réalisation du bénéfice pour pouvoir être considérés comme tels.

Aux termes de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966, un **bureau** doit être considéré comme un établissement stable situé en France par lequel une société suisse exerce son activité dès lors qu'il est établi que ce bureau constitue un établissement fixe d'affaires disposant d'une **autonomie suffisante** et que l'activité déployée par le personnel qui y est attaché est déterminante dans le processus de réalisation de l'objet de la société et ne se borne **pas** à un **rôle** simplement **préparatoire ou auxiliaire**.

TA Dijon 16 avril 2002 n° 98-7130, 99-353 et 99-355 à 99-359, 2^e ch., SA International Office of Technical Assistance (SA Iota) ; RJF 10/02 n° 1069.