



Mise à jour mars 17

Aff Stanford Institute : comment déterminer le résultat d'un établissement stable

Une nouvelle fois, les conseillers du conseil d'état nous donne un vrai cours de fiscaliste internationale sur une question peu développée

**L'établissement stable : ses obligations fiscales et comptables
La détermination du résultat fiscal**

Les tribunes sur l'établissement stable

Détermination du bénéfice imposable en France Activité exercée conjointement en France et à l'étranger.....	1
ARTICLE 7 BÉNÉFICES DES ENTREPRISES	3
Application du principe de la territorialité	3
En droit interne.....	3
En droit conventionnel	4
Les obligations comptables et fiscales des succursales françaises de sociétés étrangères.....	4
La question de droit : qui doit prouver le résultat fiscal ?.....	4

**Détermination du bénéfice imposable en France
Activité exercée conjointement en France et à l'étranger**

**Modalités d'imposition d'ES au regard du droit conventionnel
BOFIP du 5 aout 2015**

**Conseil d'État, 9ème et 10ème ssr 13/07/2011, 313440
Stanford research institute 0**

Conclusions de Mme Claire Legras, rapporteur public

La SOCIETE STANFORD RESEARCH INSTITUTE INTERNATIONAL, organisme de droit californien à but non lucratif exerçant des activités de recherche et de conseil, disposait à Paris d'un bureau rattaché à sa division affaires, constitué en 1984 sous la forme d'une succursale, dépourvue de la personnalité morale, destiné à développer son activité de conseil à l'égard des entreprises françaises ;

A la suite d'une vérification de comptabilité débutée en octobre 1993, l'administration fiscale a contesté la méthode utilisée par la société pour calculer le résultat de son activité réalisée en France, par application au résultat mondial d'un ratio rapportant les charges du bureau parisien à l'ensemble des charges de la société, et a reconstitué son chiffre d'affaires à partir des ratios habituellement constatés dans les sociétés étrangères ayant une activité similaire ;

Stanford Institute se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la CAA de Paris du 12 décembre 2007 qui a rejeté sa demande de décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et des

rappels de taxe sur la valeur ajoutée auxquels elle a été assujettie

L'établissement stable n'ayant pas de personnalité juridique, la détermination de son bénéfice imposable à l'IS obéit à des règles particulières par rapport à celles applicables aux sociétés, dans l'objectif de **faire le départ entre les bénéfices qu'il a effectués et ceux attribués à son siège**. L'enjeu de cette distinction pour les finances publiques est considérable : identifier un établissement stable en France n'a que peu d'intérêt si une large part des bénéfices réalisés grâce à l'activité française ne lui est pas attribuée.

Actuellement il y a une absence de consensus entre les pays membres de l'OCDE concernant la méthode d'attribution des bénéfices à un établissement stable (ES).

Afin de remédier à cette situation, une première étape a consisté en l'élaboration d'une hypothèse de travail sur la meilleure méthode d'attribuer des bénéfices à un ES. La base de l'hypothèse de travail est de considérer dans quelle mesure on peut adopter l'approche consistant à considérer un établissement stable comme une entreprise distincte fictive et comment les indications données dans les Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert pourraient s'appliquer, par analogie, pour l'attribution de bénéfices à un ES.

[Attribution de bénéfices aux établissements stables](#)

[ARTICLE 7 BÉNÉFICES DES ENTREPRISES](#)

L'article 7 du modèle OCDE pose deux règles en la matière

D'une part, les bénéfices ne sont imposables dans l'Etat de l'établissement stable que dans la mesure où ils sont « imputables » à cet établissement. Ainsi, dans l'hypothèse où une société détient un établissement stable dans un Etat et tire par ailleurs des revenus de cet Etat (dividendes, revenus immobiliers, etc.), les seconds ne sont pas inclus dans le bénéfice imposable de l'établissement (à moins que les actifs en cause soient inscrits à son bilan), mais suivront les règles prévues par la convention pour chaque catégorie de revenus

Il faut préciser que les établissements stables situés en France ne sont pas soumis à l'obligation de tenir une comptabilité selon les modalités prévues par le code de commerce ; toutefois, ils doivent présenter à l'administration, sur sa demande, les documents comptables et pièces mentionnés à l'article 54 du CGI, de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans les déclarations qu'ils ont souscrites

[Modalités d'imposition d'ES au regard du droit conventionnel](#) [BOFIP du 5 aout 2015](#)

[Conseil d'État, 9ème et 10ème ssr 13/07/2011, 313440 Stanford research institute 0](#)

[Conclusions de Mme Claire Legras, rapporteur public](#)

Les succursales françaises des sociétés étrangères, alors même qu'elles ne sont pas soumises à l'obligation de tenir une comptabilité selon les modalités prévues par les dispositions des articles 8 et suivants de l'ancien code de commerce, reprises aux articles L. 123-12 et suivants du nouveau code de commerce, doivent présenter à l'administration, sur demande de celle-ci, les documents comptables et pièces mentionnés à l'article 54 du code général des impôts (CGI) de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans les déclarations qu'elles ont souscrites

Si elles ne présentent aucun de ces documents et pièces, de même que si elles ne présentent que des documents et pièces présentant des lacunes telles que leur situation peut être assimilée à celle d'un contribuable dont la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'administration établit l'imposition conformément à l'avis de l'une des commissions visées à l'article L. 59 du livre des procédures fiscales, elles supportent, en application de l'article L. 192 du même livre, la charge de la preuve en cas de réclamation.

D'autre part, se pose également la question de la répartition des dépenses communes exposées par le siège dans l'intérêt de l'ensemble de la société (gestion du personnel, comptabilité, etc.), ainsi que de la prise en compte de l'utilisation par l'établissement d'actifs – notamment incorporels – détenus par le siège (marques et brevets). L'article 7 § 2 du modèle OCDE prévoit à cet égard que le bénéfice est calculé comme si l'établissement stable était une entreprise indépendante ayant des relations concurrentielles avec son siège : c'est le **principe de pleine concurrence** (*arm's length method*).

Par exemple, si l'établissement stable utilise un brevet appartenant au siège, il pourra déduire de son résultat imposable une redevance fictive versée au siège, comme l'aurait fait une entreprise tierce. De même, une quote-part de frais généraux du siège doit être considérée comme charge exposée par l'établissement.

ARTICLE 7 BÉNÉFICES DES ENTREPRISES

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices qui sont attribuables à l'établissement stable conformément aux dispositions du paragraphe 2 sont imposables dans l'autre État.

2. Aux fins de cet article et de l'article [23 A] [23B], les bénéfices qui sont attribuables dans chaque État contractant à l'établissement stable mentionné au paragraphe 1 sont ceux qu'il aurait pu réaliser, en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise, s'il avait constitué une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés par l'entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable et des autres parties de l'entreprise.

3. Lorsque, conformément au paragraphe 2, un État contractant ajuste les bénéfices qui sont attribuables à un établissement stable d'une entreprise d'un des États contractants et impose en conséquence des bénéfices de l'entreprise qui ont été imposés dans l'autre État, cet autre État procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui a été perçu sur ces bénéfices dans la mesure nécessaire pour éliminer la double imposition de ces bénéfices. Pour déterminer cet ajustement, les autorités compétentes des États contractants se consultent si nécessaire.

4. Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article.

Application du principe de la territorialité

En droit interne

En vertu de l'article 209 du code général des impôts, les bénéfices réalisés dans les entreprises

exploitées en France ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions sont passibles de l'impôt sur les sociétés ;

En droit conventionnel

aux termes du paragraphe 2 de l'article 6 de la convention entre la France et les Etats-Unis d'Amérique en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 28 juillet 1967, applicable aux années d'imposition en litige : Lorsqu'un résident d'un Etat contractant exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, on attribue dans chaque Etat contractant à cet établissement stable les bénéfices industriels et commerciaux qui lui auraient été imputables s'il avait constitué une entité juridique indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant dans des conditions normales avec le résident dont il constitue un établissement stable ;

Stanford Institute était assujettie en France à l'impôt sur les sociétés à raison de l'activité du bureau dont elle disposait à Paris, dont il n'est pas contesté qu'il constituait un établissement stable au sens des stipulations précitées de la convention franco-américaine du 28 juillet 1967 ;
il n'est, par ailleurs, pas contesté que les prestations assurées par ce bureau étaient imposables en France au titre de la taxe sur la valeur ajoutée, en application des articles 259 et suivants du code général des impôts ;

Les obligations comptables et fiscales des succursales françaises de sociétés étrangères

les succursales françaises des sociétés étrangères, alors même qu'elles ne sont pas soumises à l'obligation de tenir une comptabilité selon les modalités prévues par les dispositions des articles 8 et suivants de l'ancien code de commerce, reprises aux articles L. 123-12 et suivants du nouveau code de commerce, doivent présenter à l'administration, sur demande de celle-ci, les documents comptables et pièces mentionnés à l'article 54 du code général des impôts de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans les déclarations qu'elles ont souscrites, en application des dispositions précitées de l'article 53 A ;

l'administration fiscale était en droit de réclamer à Stanford Institute les documents et pièces de nature à justifier que les résultats indiqués dans les déclarations qu'elle avait souscrites retraçaient correctement les bénéfices industriels et commerciaux qui auraient été imputables à son bureau parisien s'il avait constitué une entité juridique indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant dans des conditions normales avec la société requérante, de même que toutes justifications nécessaires à la détermination des opérations imposables à la taxe sur la valeur ajoutée ;

si elles ne présentent aucun de ces documents et pièces, de même que si elles ne présentent que des documents et pièces présentant des lacunes telles que leur situation peut être assimilée à celle d'un contribuable dont la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'administration établit l'imposition conformément à l'avis de l'une des commissions visées à l'article L. 59 du livre des procédures fiscales, elles supportent, en application de l'article L. 192 du même livre, la charge de la preuve en cas de réclamation

Dans les autres cas, c'est l'administration qui supporte cette charge dans les conditions de droit commun ;

La question de droit : qui doit prouver le résultat fiscal ?

OR il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond, et en particulier de l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires du 4 décembre

1996, que la société requérante a, au cours de la vérification de comptabilité dont sa succursale française a fait l'objet à propos des résultats qu'elle avait déclarés au titre des exercices clos les 31 décembre 1990, 1991 et 1992, présenté des comptes retraçant les charges de cette dernière, un cahier de taxe sur la valeur ajoutée et, en réponse à une mise en demeure, une reconstitution des produits tirés des activités relevant directement de l'établissement pour l'exercice clos en 1991 ;

Ainsi la cour de Paris a entaché son arrêt de dénaturation en estimant qu'il était constant que la société n'avait présenté aucun des documents mentionnés à l'article 54 du code général des impôts à l'occasion de cette vérification de comptabilité ;

par suite et dès lors que les impositions litigieuses n'ont pas été établies conformément à l'avis de la commission, celle-ci ayant estimé ne pas avoir à se prononcer sur la reconstitution des recettes opérées par l'administration eu égard aux questions de droit préalables soulevées par la réclamation, **la cour n'a pu légalement, alors même que les pièces présentées comportaient de graves lacunes en ce qui concerne les recettes, en déduire qu'il appartenait à la société d'apporter la preuve de l'exagération des rehaussements d'impôt sur les sociétés et des rappels de taxe sur la valeur ajoutée résultant de la reconstitution de celles-ci ;**

il suit de là que Stanford Institute est fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;