

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-CVB-CHE-10-20-20-26/12/2012

Date de publication : 26/12/2012

INT - Convention fiscale entre la France et la Suisse en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune - Règles d'imposition des différentes catégories de revenus - Bénéfices industriels et commerciaux

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale

Conventions bilatérales

Titre 108 : Suisse

Chapitre 1 : Convention en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et la fortune

Section 2 : Règles d'imposition des différentes catégories de revenus

Sous-section 2 : Bénéfices industriels et commerciaux

Sommaire :

I. Définition de l'établissement stable

A. Représentation par un agent de l'entreprise

B. Dépôt de marchandises

C. Chantiers

D. Comptoirs d'achats

E. Bureaux d'informations, de publicité ou de recherche

F. Entreprises utilisant le concours d'intermédiaires ou de représentants autonomes. Entreprises effectuant des opérations par l'entremise de filiales.

G. Entreprises d'assurances et de réassurances

II. Détermination du bénéfice imposable

A. Principe

B. Détermination du bénéfice de l'établissement stable

C. Bénéfices sur achats

D. Composition du bénéfice de l'établissement stable

E. Participations dans des sociétés de personnes

F. Transferts de bénéfices

III. Entreprises de navigation maritime ou aérienne

1

Sous réserve de l'exception concernant les entreprises de navigation maritime ou aérienne indiquée ci -

après, les entreprises industrielles et commerciales ne sont imposables que dans l'État sur le territoire duquel se trouve un établissement stable.

Dès règles spéciales sont toutefois prévues en ce qui concerne certains produits qui, en droit français, relèvent de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, à savoir les produits provenant de la vente ou de la location de films cinématographiques ainsi que ceux provenant de la vente ou de la concession d'équipements industriels, commerciaux ou scientifiques..

I. Définition de l'établissement stable

10

Le paragraphe 1 de l'article 5 de la convention prévoit que le terme « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.

Ainsi que le précise le paragraphe 2 dudit article, doivent notamment être considérés comme constituant des établissements stables un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, une mine, une carrière ou autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

La définition de l'établissement stable appelle toutefois les précisions suivantes dans les cas particuliers énumérés ci-après.

A. Représentation par un agent de l'entreprise

20

L'article 5, paragraphe 4 de la convention prévoit 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.

B. Dépôt de marchandises

30

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 de 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'entrepone des marchandises lui appartenant qu'aux seules fins de transformation par une autre entreprise (art. 5, § 3 c de la convention).

C. Chantiers

40

Les chantiers de construction ou de montage sont réputés constituer un établissement stable si leur durée dépasse 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 de l'[article 165 bis du code général des impôts \(CGI\)](#) et du [I de l'article 209 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. Comptoirs d'achats

50

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 al. d).

L'exemption qui résulte de ce texte est applicable quelle que soit la destination donnée aux produits ou 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.

E. Bureaux d'informations, de publicité ou de recherche

60

Ne constituent pas non plus des établissements stables (Conv., art. 5, § 3 al. 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.

F. Entreprises utilisant le concours d'intermédiaires ou de représentants autonomes. Entreprises effectuant des opérations par l'entremise de filiales.

70

Une entreprise de l'un des deux pays ne doit pas être considérée comme ayant dans l'autre pays un établissement stable pour le seul motif qu'elle est en relation d'affaires dans cet autre pays par l'intermédiaire d'un représentant absolument indépendant agissant dans le cadre normal de son activité, en sa propre qualité et en son propre nom (courtier, commissionnaire) [Conv., art. 5, § 6].

Bien entendu, les intermédiaires dont il s'agit sont personnellement imposables, à raison des revenus qu'ils réalisent dans le cadre de leurs activités propres, conformément aux règles fixées par la convention en ce qui concerne lesdits revenus.

De même, le fait qu'une société résidant d'un État contrôle ou est contrôlée par une société résidant de l'autre État ou y effectuant des opérations commerciales ne peut suffire, à lui seul, à faire de l'une de ces sociétés un établissement stable de l'autre (Conv., art. 5, § 7)

G. Entreprises d'assurances et de réassurances

80

Aux termes du paragraphe 5 de l'article 5, une entreprise d'assurances d'un État contractant est considérée comme ayant un établissement stable dans l'autre État contractant dès l'instant que, par l'intermédiaire d'un représentant, elle perçoit des primes sur le territoire de ce dernier État ou assure des risques situés sur ce territoire.

II. Détermination du bénéfice imposable

90

Les entreprises de l'un des deux États contractants ne peuvent, sous réserve de l'exception indiquée ci-après et concernant les entreprises de navigation maritime ou aérienne, être imposées dans l'autre État qu'à raison des bénéfices qui peuvent être attribués aux établissements stables qu'elles y exploitent (Conv., art. 7, § 1).

A. Principe

100

Le bénéfice imputable à un établissement stable doit, sous la réserve concernant les bénéfices sur achats, s'entendre des bénéfices que cet établissement aurait pu réaliser 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 relève (Conv., art. 7, § 2).

B. Détermination du bénéfice de l'établissement stable

110

Le bénéfice d'un établissement stable sis en France doit en principe être déterminé d'après les résultats du bilan de cet établissement, compte tenu notamment de toutes les dépenses imputables à celui-ci, y compris la quote-part des dépenses de direction et des frais généraux d'administration qui correspond à la gestion dudit établissement (Conv., art. 7, § 3).

A défaut de comptabilité distincte pour l'établissement stable, le bénéfice imputable à cet établissement peut être déterminé par une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise, suivant les critères appropriés aux circonstances de fait et, notamment, à la nature de l'activité exercée.

A cet égard, le paragraphe 4 de l'article 7 de la convention prévoit que s'il est d'usage, dans un État contractant, de déterminer les bénéfices imputables à un établissement stable sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses parties, aucune disposition dudit article 7 n'empêche ledit État de déterminer les bénéfices imposables selon la répartition en usage.

L'article 7, paragraphe 6, de la convention prévoit enfin que le bénéfice de l'établissement stable est calculé chaque année selon la même méthode, à moins qu'il n'existe des motifs valables et suffisants de procéder autrement.

C. Bénéfices sur achats

120

Ainsi qu'il a été indiqué plus haut, les comptoirs exclusivement installés en vue d'effectuer des achats ne sont pas réputés constituer un établissement stable. Dans le même ordre d'idées le paragraphe 5 de l'article 7 stipule que, dans le cas d'établissements stables qui se trouvent, au nombre d'autres activités, effectuer des achats pour le compte de l'entreprise, le bénéfice imposable de l'établissement stable doit être déterminé en faisant abstraction des bénéfices qui pourraient être imputés à ces opérations d'achat.

Corrélativement, toute dépense se rapportant à ces mêmes opérations doit bien entendu être exclue de cette détermination.

D. Composition du bénéfice de l'établissement stable

130

Sous les réserves exprimées ci-dessus, le terme « bénéfice » doit néanmoins être entendu dans un sens large et comprend tous les revenus tirés de l'exploitation d'une entreprise.

Mais si les bénéfices d'un établissement stable comprennent des catégories de revenus traités dans d'autres articles de la convention, le paragraphe 7 de l'article 7 ne met pas obstacle à l'application des articles qui concernent spécialement ces catégories de revenus.

Ainsi, d'une façon générale, les bénéfices d'un établissement stable passibles des dispositions du présent article englobent d'une part des revenus industriels et commerciaux qui n'entrent pas dans les catégories de revenus couvertes par les articles spéciaux et d'autre part des dividendes, intérêts et redevances qui en vertu du paragraphe 6 de l'article 11, du paragraphe 3 de l'article 12 et du paragraphe 4 de l'article 13 y sont expressément rattachés.

E. Participations dans des sociétés de personnes

140

En outre, le paragraphe 8 de l'article 7 de la convention prévoit que les revenus provenant de participations à des entreprises constituées sous forme de sociétés simples, de sociétés de fait, de sociétés en nom collectif ou de sociétés en commandite simple, ainsi que les revenus provenant de droits dans les associations en participation ou des sociétés civiles du droit français, si celles-ci sont soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, sont imposables dans l'État contractant où les entreprises en question ont un établissement stable. Toutefois, cette disposition ne peut faire obstacle, en ce qui concerne les revenus provenant de participations sous forme de commandite à des sociétés en commandite simple, à l'application des dispositions de l'article 11 de la convention.

F. Transferts de bénéfices

150

Pour prévenir les conséquences qu'entraîneraient, du point de vue de l'application de l'impôt, les transferts indirects de bénéfices entre établissements stables d'une même entreprise située dans les deux pays, le paragraphe 2 de l'article 7 prévoit que le bénéfice à attribuer à un établissement stable doit s'entendre des bénéfices que cet établissement aurait normalement réalisés, à égalité de situation s'il avait constitué une entreprise autonome.

De même, il peut être procédé à la rectification des bénéfices taxables, lorsqu'une entreprise de l'un des deux États, du fait de sa participation à la gestion ou au capital d'une entreprise de l'autre État, fait ou impose à cette entreprise, dans leurs relations commerciales ou financières, des conditions différentes de celles qui seraient faites à une tierce entreprise.

Les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient normalement été obtenus par l'une des entreprises, mais qui ont été de la sorte transférés à l'autre entreprise, doivent être rapportés aux résultats imposables de la première entreprise (Conv., art. 9).

La même règle est applicable lorsque les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la gestion ou au capital de chacune de ces deux entreprises.

III. Entreprises de navigation maritime ou aérienne

160

Le paragraphe 1 de l'article 8 de la convention prévoit que les bénéfices provenant de l'exploitation, en trafic international, de navires ou d'aéronefs ne sont imposables que dans celui des deux États contractants où se trouve le siège de la direction effective de l'entreprise, ces dispositions étant également applicables aux bénéfices d'une entreprise provenant d'un pool, d'une exploitation en commun ou d'un organisme international d'exploitation (Conv., art. 8, § 4).

Par l'effet de cette disposition, qui déroge au principe général de l'imposition par établissement stable, les bénéfices des entreprises de navigation maritime ou aérienne sont, sous la condition visée ci-dessus d'exploitation en trafic international, imposables exclusivement dans l'État sur le territoire duquel est située leur direction effective, c'est-à-dire le lieu où les affaires de l'entreprise sont dirigées et contrôlées.

La même règle est applicable aux bénéfices provenant de l'exploitation de bateaux servant à la navigation intérieure (Conv., art. 8, § 2).

Par ailleurs, si le siège de la direction effective d'une entreprise de navigation maritime est à bord d'un navire, ce siège est réputé situé dans l'État contractant où se trouve le port d'attache de ce navire, ou, à défaut de port d'attache, dans l'État contractant dont l'exploitant du navire est résident (Conv., art. 8, § 3).