

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-20-10-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 05/08/2015

INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel - Bénéfices des entreprises

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale

Dispositions communes

Titre 2 : Droit conventionnel

Chapitre 2 : Modalités d'imposition au regard du droit conventionnel

Section 1 : Bénéfice des entreprises

Sommaire :

I. Principes posés par les conventions

II. Notions de résidence et d'établissement stable

A. Définition de la résidence

B. Définition de l'établissement stable

1. En règle générale, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité

2. En l'absence d'une véritable installation fixe d'affaires, l'entreprise peut avoir un établissement stable là où elle est représentée par un agent qui traite des contrats en son nom

3. Exemples d'établissements stables

4. Installations fixes d'affaires qui ne sont pas traitées comme des établissements stables

C. Les sociétés contrôlées

D. Le principe de l'indépendance fiscale de l'établissement stable

E. Exceptions au principe de l'indépendance : déductibilité des dépenses

F. Précisions sur les modalités de détermination et d'imposition des résultats de l'établissement stable

1. Rappel du principe de détermination des bénéfices de l'établissement stable

2. Répartition forfaitaire des résultats

3. Activités d'achat effectuées par l'établissement stable pour le compte de son siège

4. Ventilation des charges communes

5. Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'établissements stables situés dans les pays à régime fiscal privilégié

1

Les développements qui suivent n'ont donc qu'un caractère indicatif et doivent toujours être complétés par l'examen des stipulations relatives aux bénéficiaires des entreprises de la convention fiscale dont il est fait application..

I. Principes posés par les conventions

10

Les conventions fiscales en vigueur étant bilatérales, les situations envisagées sont en principe celles de personnes morales qui sont résidentes d'un État et qui ont des sources de revenus dans l'autre État. Leur objet est essentiellement de répartir les droits d'imposer entre les deux États et d'éviter les doubles impositions.

Cette répartition est faite en se référant principalement aux notions de « résidence » et « d'établissement stable ». Les principes habituellement applicables sont les suivants :

- bénéficiaire d'un établissement stable : imposition exclusive dans l'État où l'établissement stable est situé, cette imposition étant calculée conformément à la législation de cet État ;
- bénéficiaires non rattachés à un établissement stable : imposition exclusive dans l'État de résidence de la personne morale, la liquidation étant effectuée conformément à la législation de cet État.

La règle énoncée ci-dessus comporte toutefois des exceptions. Ainsi les revenus immobiliers et les gains tirés de l'aliénation des immeubles sont toujours imposés au lieu de situation des immeubles. Quant aux revenus dits passifs (intérêts, dividendes et redevances), ils sont parfois soumis dans l'État de la source à un prélèvement fiscal à un taux fixé ou plafonné par la convention ; l'État de la résidence impose alors en second (dans les conditions prévues par sa législation) et il élimine la double imposition en accordant un crédit d'impôt.

De nombreuses conventions comportent, en outre, des dispositions particulières applicables aux entreprises de navigation aérienne ou maritime. Elles réservent généralement l'imposition des bénéficiaires qui proviennent du trafic international à l'État où l'entreprise a son siège de direction effective.

II. Notions de résidence et d'établissement stable

A. Définition de la résidence

20

En principe, les dispositions d'une convention fiscale s'appliquent uniquement aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant (ou des deux États contractants). Selon la plupart des conventions, une personne est considérée comme un résident d'un État lorsque, selon la législation de cet État, elle y est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue.

Au regard de l'impôt sur les sociétés, une personne qui en serait exonérée en France ou qui serait exonérée d'un impôt similaire, dans un état étranger ayant conclu une telle convention avec notre pays, ne serait pas considérée comme assujettie à l'impôt en France ou dans l'État étranger considéré. Une telle personne ne pourrait donc obtenir le bénéfice des dispositions de la convention.

B. Définition de l'établissement stable

30

La notion d'établissement stable est essentielle pour apprécier si des activités industrielles ou commerciales exercées dans un état ou territoire autre que celui de la résidence de la personne morale concernée sont imposables au lieu de la résidence ou, au contraire, au lieu d'exercice de ces activités.

Chaque convention comporte une définition précise de l'établissement stable ; il faut donc s'y référer.

La plupart des définitions reposent toutefois sur certains principes exposés et commentés ci-après ; mais les paragraphes qui suivent ne doivent évidemment être pris en considération, pour l'application d'une convention, que si celle-ci ne comporte pas de clauses dérogeant aux principes évoqués ici.

1. En règle générale, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité

40

Cette définition repose donc sur les critères suivants :

- existence d'une installation d'affaires, c'est-à-dire d'éléments tels que des locaux, du matériel, de l'outillage, un emplacement... dont l'entreprise a la disposition ;
- l'installation d'affaires doit être fixe, donc établie en un lieu précis avec un certain degré de permanence et non pas de façon purement temporaire. Mais l'appréciation doit, bien sûr, être faite en tenant compte des caractéristiques des activités en cause ; une installation de courte durée peut ainsi présenter le caractère d'un établissement stable si la brièveté de son existence est due, par exemple, aux particularités de ses activités où à de mauvais résultats ;
- l'installation d'affaires doit avoir une activité propre, ce qui implique normalement la présence sur place de personnels de l'entreprise.

2. En l'absence d'une véritable installation fixe d'affaires, l'entreprise peut avoir un établissement stable là où elle est représentée par un agent qui traite des contrats en son nom

50

L'agent qui représente l'entreprise doit être un agent dépendant. Il s'agit d'une personne employée ou non, qui peut être une société ou une personne physique et qui est placée vis-à-vis de l'entreprise

dans un état de dépendance juridique et économique.

La notion d'agent dépendant se définit par opposition, aux plans juridique et économique, aux agents jouissant d'un statut indépendant : par exemple, des commissionnaires ou courtiers, lorsque ces derniers agissent dans le cadre normal de leurs activités (mais ces derniers peuvent alors avoir eux-mêmes un établissement stable dans l'État où ils exercent).

Une entreprise n'a pas un établissement stable dans un État du seul fait qu'elle y traite des affaires par l'intermédiaire de tels agents indépendants.

L'agent doit être habilité à traiter les contrats de l'entreprise, c'est-à-dire à en négocier tous les éléments. Lorsque cette condition est remplie, les activités de l'agent ne perdent pas le caractère d'établissement stable, même si les contrats sont effectivement signés au siège de l'entreprise.

La présence d'un agent (ou de plusieurs agents exerçant en même temps ou successivement) doit présenter une certaine stabilité, une mission temporaire ne générant pas un établissement stable.

L'agent doit exercer dans des domaines caractéristiques de l'existence d'un établissement stable, lorsqu'il y a une installation fixe d'affaires (cf. ci-dessus). En revanche, il n'y a pas établissement stable lorsque l'agent n'effectue que des opérations non caractéristiques de l'existence d'un établissement stable : par exemple, achat de marchandises pour l'entreprise (cf. ci-dessous).

3. Exemples d'établissements stables

60

Toutes les conventions donnent des exemples d'établissements stables mais il ne s'agit jamais de listes limitatives.

Les exemples les plus courants sont les suivants : un siège de direction (au sens de siège de direction régionale, de direction technique, de direction commerciale, par exemple), une succursale, un bureau, une usine, un atelier, une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

Chantiers de construction ou de montage : ils sont considérés comme des établissements stables lorsqu'ils excèdent une certaine durée, généralement précisée dans les conventions ; la durée la plus souvent retenue, au moins avec les pays industrialisés est de douze mois.

Chaque chantier est traité distinctement lorsqu'il forme un tout cohérent sur le plan commercial et géographique.

La durée du chantier doit être décomptée à partir de la date à laquelle l'entreprise a commencé à travailler sur place jusqu'à celle de l'achèvement ou de l'abandon.

4. Installations fixes d'affaires qui ne sont pas traitées comme des établissements stables

70

La plupart des conventions énumèrent un certain nombre d'activités qui ne sont pas considérées comme des établissements stables, même lorsqu'elles sont exercées dans des installations fixes ou par des représentants permanents de l'entreprise. Il s'agit donc d'exceptions aux principes exposés aux paragraphes ci-dessus.

Le nombre et la portée des exceptions varient selon les conventions. Ces exceptions sont généralement moins nombreuses et à portée plus limitée dans les conventions conclues avec les pays en développement.

Rappelons enfin qu'une personne morale n'a pas un établissement stable dans un pays donné, du seul fait qu'elle y effectue des opérations par l'intermédiaire d'un agent indépendant.

C. Les sociétés contrôlées

80

Le paragraphe 7 de l'article 5 du [modèle de convention fiscale de l'OCDE](#) (respectivement paragraphe 8 du modèle de convention fiscale des Nations Unies) précise que le fait, pour une société résidente d'un Etat contractant, de contrôler ou d'être contrôlée par une société résidente de l'autre Etat contractant ne fait pas de l'une ou l'autre de ces sociétés l'établissement stable de l'autre au sens de cet article.

Cette disposition vise le cas des filiales, qui, selon les commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE, ne constituent pas ipso facto un établissement stable de la société mère. Elle s'applique également aux sociétés faisant partie d'un groupe multinational.

Cela étant, cette disposition ne crée pas pour autant une présomption contraire irréfragable. Si une société contrôlée n'est pas, du simple fait de ce contrôle, constitutive d'un établissement stable de la société qui la contrôle, il n'est pas exclu qu'elle puisse néanmoins être considérée comme telle pour autant qu'elle remplisse les critères définis par les paragraphes 1 ou 5 de l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE (cf. paragraphe 250 notamment)

90

Une fois l'existence d'un établissement stable établie, il convient de déterminer la part des bénéfices de l'entreprise qui lui sont attribuables. L'objectif de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE est précisément de déterminer les bénéfices attribuables à l'activité d'une entreprise par l'intermédiaire de l'établissement stable qu'elle possède sur le territoire de l'autre Etat contractant.

Le principe général qui guide ces dispositions est que les bénéfices de l'établissement stable doivent être déterminés de la même manière que s'il s'agissait d'une entreprise indépendante du siège.

En ce sens, le modèle de convention fiscale de l'OCDE, repris dans la plupart des conventions fiscales conclues par la France, consacre l'autonomie, sinon juridique dans la mesure où il s'agit de la même personne morale, mais fiscale de l'établissement stable.

Les règles d'attribution de la part des bénéfices de l'entreprise qui correspond à l'activité déployée par l'établissement stable sont déterminées par les paragraphes 2 à 7 de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE dans sa version en vigueur jusqu'en 2010 (paragraphes 2 à 5 du modèle de convention fiscale des Nations Unies).

100

Le sujet de l'attribution des bénéfices aux établissements stables a fait, au sein de l'OCDE et avec les pays non-membres, l'objet de nombreux débats qui ont abouti, après de nombreux amendements et modifications, à la publication d'un rapport en 2008 intitulé « Attribution de bénéfices aux établissements stables », mis à jour en juillet 2010, ainsi qu'à la modification de la rédaction de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et des commentaires y afférents approuvés en juillet 2010.

Depuis 2010, l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE ne comporte plus que quatre paragraphes dont les paragraphes 2 et 3 concernent les modalités de répartition du résultat d'un établissement stable.

110

Les commentaires qui suivent explicitent les principales dispositions du modèle de convention fiscale de l'OCDE en vigueur jusqu'en 2010 s'agissant de l'attribution du bénéfice des établissements stables dans la mesure où la quasi intégralité des conventions fiscales conclues par la France en vigueur à ce jour reprennent ces dispositions.

En effet, l'éventuelle interprétation nouvelle donnée par les travaux de l'OCDE sur l'article 7 du modèle de convention fiscale ne s'appliquera qu'aux conventions fiscales conclues postérieurement, dans la mesure où le Conseil d'Etat estime qu'il n'est pas possible de se référer à des commentaires postérieurs à la signature d'une convention fiscale pour interpréter les stipulations de celle-ci (CE 27 juillet 2001, n°215124, SA Golay Buchel France ; CE 30 décembre 2003, n°215124, Andritz).

D. Le principe de l'indépendance fiscale de l'établissement stable

120

Selon le paragraphe 2 de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE et des Nations Unies, les bénéfices de l'établissement stable sont calculés comme si l'établissement stable était une entreprise distincte de celle dont il dépend, sous réserve des dispositions du paragraphe 3 de ce même article.

Selon ce principe, dit de pleine concurrence, les bénéfices à imputer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisés si, au lieu de traiter avec son siège central, il avait traité avec une entreprise entièrement distincte aux conditions et au prix du marché ordinaire.

Ce principe, appliqué dans les relations entre le siège et l'établissement stable, est également à la source de la question des prix de transfert dont traite plus particulièrement l'article 9 (« Entreprises associées ») du modèle de convention fiscale de l'OCDE.

A cette fin, seules les activités effectives de l'établissement stable doivent être prises en compte. Les opérations analogues à celles faites par l'établissement stable ne sont pas retenues lorsqu'elles sont traitées directement par le siège, sans l'intervention de cet établissement. Il s'agit là de l'une des

divergences de vue les plus importantes entre les deux modèles de conventions fiscales (cf. supra point I, paragraphe 20 relatif au concept de la « force attractive de l'établissement stable » du modèle de convention fiscale des Nations Unies).

Cette règle a été parfois infléchie dans certaines conventions fiscales conclues par la France, qui reprennent d'ailleurs la rédaction du paragraphe 1 de l'article 7 du modèle de convention fiscale des Nations unies précitée (**cf. point I, paragraphe 20**). Mais la plupart des conventions fiscales conclues par la France en restent au principe de non-rattachement des opérations auxquelles l'établissement stable n'a pas réellement participé.

130

S'agissant de l'Etat de la source des revenus, sur le territoire duquel l'établissement stable est implanté, le principe de l'indépendance fiscale de cette division de l'entreprise implique que, lorsqu'une entreprise de l'autre Etat contractant vend des marchandises ou exerce une activité sur le territoire du premier Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, cet Etat ne peut imposer que la rémunération imputable à la seule activité réelle exercée par cet établissement sur son territoire pour ces ventes ou ces activités.

Dans certaines hypothèses, une activité exercée ou une vente réalisée peut faire intervenir conjointement le siège de l'entreprise et son établissement stable. Dans ce cas, le montant total payé par le client doit être réparti aux fins d'imposition entre les deux Etats en fonction de la part de l'activité assurée effectivement par le siège de l'entreprise ou l'établissement stable.

De manière générale, la répartition se fera dans ce cas d'après les conditions de fonctionnement de l'entreprise et sa comptabilité.

140

Certains contrats complexes, tels que des contrats d'étude, de fourniture, d'installation ou de construction à l'étranger d'usines ou d'équipements ou d'établissements industriels, commerciaux ou scientifiques « clés en mains » ou d'ouvrages publics peuvent comporter des prestations diverses qui ne relèvent pas toutes du même régime fiscal. Des ventilations parfois délicates doivent alors être effectuées pour soumettre chaque composante du contrat aux dispositions conventionnelles qui lui sont effectivement applicables.

Ainsi, un contrat de fourniture d'un ensemble industriel « clés en mains » conclu entre une société française et une société étrangère peut comporter, par exemple :

- la livraison, par la société française, de matériels ou d'équipements, sans intervention d'un établissement stable à l'étranger ;
- la production d'études économiques ou techniques effectuées au siège de la société française ;
- des cessions d'éléments d'actifs incorporels (brevet, savoir-faire...) de la même société ;
- des prestations diverses (construction, montage...), effectuées par un établissement stable dont dispose l'entreprise française sur le territoire du client étranger.

Selon la plupart des conventions fiscales conclues par la France, il faudrait, dans cet exemple :

- imposer exclusivement en France le produit des ventes et la rémunération des études respectivement visées aux 1° et 2° (certaines conventions fiscales soumettent au régime fiscal des redevances donc à un partage d'imposition les rémunérations d'études techniques ou économiques – cf. par exemple convention fiscale franco-marocaine) ;

- imposer exclusivement à l'étranger le bénéfice correspondant aux prestations exposées au 4° ;

- partager entre la France et l'autre Etat contractant, si la convention le permet, l'imposition des redevances correspondant aux cessions ou concessions citées au 3°.

En conséquence, le résultat global du marché doit être décomposé en une part pour l'Etat de l'entreprise et une part pour l'Etat de l'établissement stable.

E. Exceptions au principe de l'indépendance : déductibilité des dépenses

150

Jusqu'en 2010, le modèle de convention fiscale de l'OCDE donne des précisions sur les dépenses dont la déduction est admise au niveau de l'établissement stable.

En effet, l'existence matérielle d'une seule et même personne juridique et l'engagement de frais par le siège social pour le compte de l'établissement stable (dans la mesure où le siège dispose des moyens humains et techniques pour réaliser au profit de ses succursales certains services ou certaines prestations) conduit nécessairement à infléchir le principe de l'indépendance fiscale de l'établissement stable au niveau de la répartition des charges.

Dans ce cadre, le paragraphe 3 de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE en vigueur jusqu'en juillet 2010 admet qu'une quote part des dépenses de direction et des frais généraux du siège de l'entreprise est déductible, pour tenir compte des charges exposées dans l'intérêt de l'établissement stable situé dans l'autre Etat.

Comme l'indiquent les commentaires de l'article 7 du modèle de convention de l'OCDE dans sa version de juillet 2010 (paragraphe 38 et suivants), « *l'objet initial de ce paragraphe était de préciser que le paragraphe 2 du même article exige que les dépenses encourues directement ou indirectement pour le bénéfice de l'établissement stable doivent être prises en compte dans la détermination des bénéfices de ce dernier, même si ces dépenses ont été encourues en dehors de l'Etat où est situé l'établissement stable* ».

160

La répartition des frais de siège au prorata du chiffre d'affaires de l'établissement stable dans le chiffre d'affaires total de l'entreprise ainsi que la tenue d'une comptabilité distincte ne sont certes pas expressément mentionnées dans ce paragraphe de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE mais ne sont pas exclues.

Cette répartition forfaitaire, s'agissant des frais de siège, peut conduire à ce que la part attribuable à l'établissement stable soit supérieure au pourcentage du chiffre d'affaires réalisé par celui-ci, dans la mesure où ces frais ont bien été engagés en liaison avec l'activité déployée par cet établissement

stable. En effet, le principe de l'imputation du montant réel des dépenses engagées dans l'intérêt de l'établissement stable doit toujours présider pour la détermination de son bénéfice.

170

Il résulte des principes énoncés ci-dessus par les modèles de conventions fiscales de l'OCDE et des Nations unies et leurs commentaires respectifs y afférents que ce sont les faits et les circonstances qui éclairent le bien-fondé des relations entre le siège et son établissement stable.

.

180

La question des conditions de déductibilité des dépenses est du ressort du droit interne, sous réserve des dispositions de la Convention, et en particulier, de ses stipulations relatives à la non discrimination . Ce paragraphe requiert notamment que les dépenses soient déductibles dans les mêmes conditions, quelles soient encourues aux fins d'un établissement stable situé dans un État contractant ou d'une entreprise de cet État..

Ainsi, les dépenses engagées par le siège d'une entreprise française qui ont été exposées dans le cadre des activités déployées sur le territoire de l'autre État par un établissement stable ne sont en principe pas déductibles des résultats du siège français. En revanche, l'État sur le territoire duquel se trouve l'établissement stable ne saurait refuser la déductibilité de ces charges pour la détermination du résultat imposable de cet établissement stable que pour autant que ces dépenses, lorsqu'elles sont exposées localement par une entreprise de cet État, ne sont pas déductibles en vertu de la législation interne de cet État.

F. Précisions sur les modalités de détermination et d'imposition des résultats de l'établissement stable

190

Les paragraphes 4 à 6 de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE dans sa version antérieure à celle de juillet 2010 apportent des précisions sur les modalités de détermination des bénéfices de l'établissement stable.

1. Rappel du principe de détermination des bénéfices de l'établissement stable

200

Lorsqu'une comptabilité distincte est tenue pour l'établissement stable (ce qui doit généralement être le cas), la détermination du bénéfice est faite à partir de cette comptabilité.

Les opérations commerciales éventuellement conclues entre le siège et l'établissement stable (par exemple, matériels fabriqués par l'un et livrés à l'autre qui est chargé de la vente) doivent être estimées et comptabilisées en s'en tenant aux règles d'une gestion commerciale normale.

210

Les entreprises qui exercent leurs activités dans plusieurs Etats par l'intermédiaire d'établissements stables sont tenues de fournir à l'administration fiscale la comptabilité relative à l'ensemble des opérations de l'entreprise et la comptabilité relative aux seules opérations imposables de l'établissement stable.

Dans ces conditions, les résultats fiscaux de l'établissement stable en France d'une entreprise dont le siège est situé à l'étranger sont établis en ventilant les résultats de l'entreprise d'après sa comptabilité, soit au regard de la comptabilité particulière de l'établissement stable si elle existe, soit à partir de la comptabilité centralisée du siège, de type analytique, qui permet d'identifier les éléments propres à l'établissement stable.

Seuls les produits et les charges qui se rapportent directement à l'exploitation de l'activité en France sont affectés à la détermination du bénéfice de cette exploitation imposable en France.

220

En cas de contentieux, les juges du fond apprécient souverainement, au vu des éléments produits devant eux, si tout ou partie du chiffre d'affaires déclaré en France par une société est imputable à un établissement stable situé dans un autre Etat (CE 22 mai 2009, n°300478, Société Mehrweg Dépôt).

2. Répartition forfaitaire des résultats

230

Le paragraphe 4 de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, dans sa version antérieure à celle de juillet 2010, permet de calculer les bénéfices imputables à un établissement stable non pas sur la base d'une comptabilité séparée ou en faisant une estimation des bénéfices conformément au principe de l'entreprise distincte posée dans le paragraphe 1 de l'article 7, mais simplement en répartissant les bénéfices totaux de l'entreprise selon diverses formules, à condition que le résultat ainsi obtenu soit conforme aux principes retenus dans l'article 7.

En ce qui concerne la pratique conventionnelle de la France, cette méthode ne doit être utilisée qu'à titre exceptionnel, dans le cas où, ni les conditions de fonctionnement de l'entreprise, ni la comptabilité ne permettent de déterminer avec précision les opérations réalisées par l'établissement stable par rapport à celles réalisées par le siège. Le terme «forfaitaire» qui pourrait être employé pour caractériser cette méthode de ventilation doit être entendu au sens d'une «évaluation approchée», nécessairement faite à partir de données comptables incontestables.

Conformément au paragraphe 6 de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE dans sa version antérieure à celle de juillet 2010 et au paragraphe 5 de l'article 7 de celui des Nations Unies, lorsqu'une telle méthode a été employée par le passé et qu'elle n'a pas fait l'objet de critiques de la part de l'administration fiscale, elle ne doit pas être modifiée, à moins que des motifs valables et suffisants justifient la modification de la méthode de répartition des bénéfices de l'entreprise entre le siège et un ou plusieurs établissements stables.

240

Bien que se référant à des méthodes globales de répartition des bénéfices des établissements stables, le paragraphe 5 de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE ne permet leur application qu'à la condition qu'elles respectent le principe de pleine concurrence.

Il reconnaît aux Etats qui pratiquent des évaluations forfaitaires, notamment pour les petites et moyennes entreprises, le droit d'utiliser ces méthodes tout en introduisant la limite d'application d'une méthode forfaitaire qui ne serait pas en accord avec le principe de pleine concurrence.

Ce paragraphe s'avère donc utile, dans le cadre des négociations, pour encadrer la pratique de certains Etats dans ce domaine.

3. Activités d'achat effectuées par l'établissement stable pour le compte de son siège

250

Jusqu'en juillet 2010, l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE disposait d'un paragraphe 5, contrairement au modèle de convention fiscale des Nations Unies, précisant expressément qu'un établissement stable qui effectue des achats pour le compte de son siège n'a pas à majorer ses bénéfices d'un montant fictif représentant les recettes résultant de ces achats. Par conséquent, toute dépense découlant des activités d'achat effectuées dans ce même cadre est également exclue du calcul des bénéfices imposables réalisés par cet établissement stable.

Conformément aux commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE, le paragraphe 5 de l'article 7 ne vise pas les organismes créés uniquement en vue d'effectuer des achats. En effet, il est rappelé que le paragraphe 5 de l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE exclut de la définition des établissements stables les simples bureaux d'achats.

La situation visée par le paragraphe 5 de l'article 7 du modèle de convention fiscale de l'OCDE précité est celle de l'établissement stable qui exerce également d'autres activités d'entreprise mais effectue des achats pour son siège central.

4. Ventilation des charges communes

260

La tenue d'une comptabilité distincte pour l'établissement stable n'évite pas l'application de méthodes forfaitaires pour effectuer la ventilation des charges communes.

Mais ces ventilations forfaitaires sont alors le plus souvent limitées à quelques postes de dépenses communes, généralement exposées au siège : salaires et charges annexes des personnels de direction, travaux de recherches utilisés à la fois par le siège et l'établissement stable, intérêts des emprunts contractés pour les besoins de l'entreprise envisagés dans son ensemble...

Les conventions fiscales conclues par la France ne prévoient pas de méthodes particulières pour effectuer ces ventilations et chaque cas doit donc être réglé en appliquant la solution qui apparaît la mieux adaptée.

5. Bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'établissements stables situés dans les pays à régime fiscal privilégié

270

Il conviendra de se référer au [BOI-IS-BASE-60-10-20](#).