



**HAL**  
open science

## Action 7 du projet BEPS : une révolution ? Les travaux internationaux visant à enrayer l'évitement artificiel du statut d'établissement stable

Georges Cavalier

### ► To cite this version:

Georges Cavalier. Action 7 du projet BEPS : une révolution ? Les travaux internationaux visant à enrayer l'évitement artificiel du statut d'établissement stable. *Revue Internationale des Services Financiers*, 2016, 2016/1, pp.159-166. hal-01425697

**HAL Id: hal-01425697**

**<https://hal.science/hal-01425697>**

Submitted on 12 Jul 2017

**HAL** is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

## V. Fiscalité des services financiers

Chronique sous la direction de



Régis VABRES  
*Professeur de droit privé  
à l'Université  
de Bourgogne Franche  
Comté  
CREDIMI – UMR 6295  
CNRS*

&



Georges CAVALIER  
*Maître de conférences  
HDR  
Centre d'Études  
et de Recherches  
Financières et Fiscales  
Université de Lyon*

Avec la contribution de

Sabrina LE NORMAND-CAILLÈRE  
*Maître de conférences à l'Université d'Orléans  
Co-directrice du Master 2 Droit des affaires  
et fiscalité*

Après s'être attelée pendant près d'un demi-siècle à atténuer ou éviter la double imposition, l'OCDE s'emploie aujourd'hui à enrayer la double non-imposition. La redéfinition de la notion emblématique de l'établissement stable qu'elle propose semble vouloir prendre du recul avec l'approche strictement juridique ou formelle de décisions nationales refusant, par exemple, de voir dans un commissionnaire un établissement stable. C'est aussi pour lutter contre certaines pratiques nationales que la Cour de justice de l'Union européenne, gardienne sourcilieuse du principe de neutralité de la TVA, maintient le droit à déduction en présence de société holding animatrice percevant des dividendes ; la tentation est en effet grande pour les États d'imposer une clé de répartition pour limiter le droit à déduction. Dans la même veine, la Cour confirme que les opérations consistant à échanger des bitcoins contre des devises sont exonérées de TVA. C'est dire combien – en période de disette budgétaire – les tensions entre perspectives nationales et internationales sont exacerbées.

After concentrating for more than a half century on mitigating or avoiding double taxation, the OECD has shifted its attention to eliminating double non-taxation. The OECD's new proposed definition of the concept of permanent establishment seems to take a step back from the strictly legal or formalistic approach employed by certain national decisions refusing, for example, to characterize a commission agent as a PE. In addition, the Court of Justice of the European Union (ECJ), as the steadfast guardian of VAT neutrality, has maintained parent holding company's right to deduct input VAT despite dividends received from its shareholdings. Such an effort is made in order to combat certain unfair national practices infringing on the VAT neutrality principle. Indeed, there is a great temptation for states to impose a distribution key in order to limit the right of input VAT deduction. In the same vein, the ECJ has confirmed that exchange transactions between bitcoins and official currencies shall be exempted from VAT. Tensions between national and international perspectives are definitely exacerbated in a time of severe budgetary restrictions.

## V.A. Fiscalité directe

## ACTION 7 DU PROJET BEPS : UNE RÉVOLUTION ? – LES TRAVAUX INTERNATIONAUX VISANT À ENRAYER L'ÉVITEMENT ARTIFICIEL DU STATUT D'ÉTABLISSEMENT STABLE



Georges CAVALIER  
Maître de conférences  
HDR  
Centre d'Études  
et de Recherches  
Financières et Fiscales  
Université de Lyon

Plus de deux ans après le lancement du plan d'action et 1.400 commentaires plus tard, le couple OCDE/G20 a approuvé le 8 octobre 2015 le rapport définitif de son action 7 destinée à « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable »<sup>(1)</sup>. Il fait suite à des projets déjà rendus publics en mai 2015.

Ce rapport, rendu parallèlement aux treize autres du « paquet » BEPS<sup>(2)</sup>, répond à l'objectif plus général de s'assurer que le système fiscal international ne prévient pas seulement la double imposition, mais évite aussi la double non-imposition sous la forme de revenu dit « apatride ». Selon l'OCDE, les pertes de recettes liées aux pratiques de BEPS pourraient s'élever entre 100 et 240 milliards de dollars par an<sup>(3)</sup>.

Or en période de disette budgétaire, il fallait atténuer ces maux fiscaux qui rongent la santé financière des

États. L'un de ces maux résiderait dans l'inadéquation à l'économie du XXI<sup>e</sup> siècle du concept d'établissement stable. Les modèles de convention de l'OCDE et de l'ONU (article 5) le définissent en général comme « une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». Cette notion clef de la fiscalité internationale a pour principe actif de délimiter la souveraineté fiscale d'un État et – ce faisant – le partage de l'imposition des profits qu'une entreprise peut réaliser sous plusieurs juridictions. Ce phénomène est illustré par l'exemple suivant : selon qu'une société irlandaise déploie également une activité qualifiée (ou non) d'établissement stable en France, elle sera susceptible soit d'être imposée pour partie en France au taux de 33,33 % et pour partie en Irlande au taux de 12,5 %, soit de bénéficier pour le tout de ce taux d'impôt sur les sociétés aujourd'hui le plus bas d'Europe<sup>(4)</sup>. L'enjeu de la définition de l'établissement stable pour les États et les entreprises est donc de taille dans la mesure où une définition plus ou moins large de la notion aura des conséquences directes sur le montant d'impôt sur les sociétés<sup>(5)</sup> collecté par chaque État.

Les États ont donc la main dans cette « guerre fiscale »<sup>(6)</sup> qu'ils se livrent au quotidien et les nouveautés qu'ils proposent dans le cadre du projet BEPS reviennent sur certaines décisions judiciaires nationales qui avaient donné raison aux contribuables. C'est donc comme un coup de tonnerre dans un ciel (relativement) serein que résonne l'action 7, laquelle n'épuise pas le débat, essentiellement en langue anglaise à ce jour<sup>(7)</sup>.

1. OCDE, « Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status » Editions OCDE, 2015, 47 pages (actuellement qu'en langue anglaise, et que l'on pourrait traduire (traduction non officielle) « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'Établissement stable ») ; rapp. G. CAVALIER, « Les recommandations BEPS de septembre 2014 : un aboutissement ou un commencement (première partie) ? », *R.I.S.F.*, 2014/4, pp. 124 et s. et « Les recommandations BEPS de septembre 2014 : un aboutissement ou un commencement (deuxième partie) ? », *R.I.S.F.*, 2015/1, pp. 126 et s. Voy. aussi B. CASTAGNÈDE, *Précis de fiscalité internationale*, 5<sup>e</sup> éd., 2015, PUF, §§ 130, 313, 320bis.
2. On rappellera que l'acronyme anglais BEPS (« Base Erosion and Profit Shifting ») se traduit littéralement par érosion de la base imposable et transfert des bénéfices. Le paquet comprend 15 actions mais seulement 13 rapports car les actions 8 à 10 sont proposées dans le même rapport.
3. OCDE, « Collecter et analyser les données sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices ainsi que les mesures prises pour y remédier », Éditions OCDE, 2015.

4. Le taux irlandais de 12,5% est réservé aux revenus commerciaux (*trading profits*), les revenus passifs étant soumis au taux plus élevé de 25%.
5. La notion d'établissement stable est (au moins théoriquement) différente du point de vue de la TVA, cet impôt « communautaire » distinguant en son sein plusieurs concepts d'établissement stable.
6. L'expression « guerre fiscale » est partagée par G. Monsellato, lors de la sixième session du Cercle de Prospective Fiscale du 18 mars 2005 autour du thème « Fiscalité des entreprises en 2025 : Concurrence, conflits ou coopération ? ».
7. Pour une liste non exhaustive : voy. M. HERZFELD, « News Analysis: PEs and FTCs: Who Wins, Who Loses? », *Tax Notes Int'l*, 27 avril 2015, pp. 320 et s. ; R. COLLIER, « More Guidance Needed on PE Threshold Issues », *Tax Notes Int'l*, 19 octobre 2015 ; M. HERZFELD,

“C’est donc comme un coup de tonnerre dans un ciel (relativement) serein que résonne l’action 7.”

Avant de proposer une potion, il convenait de procéder à un diagnostic. L’OCDE identifie différentes pratiques mises en place par certaines multinationales pour profiter de certaines failles du système. On s’arrêtera sur trois exemples. D’abord les abus dans les pratiques consistant, pour une entreprise, au travers d’accords de commissionnaire, à vendre des biens ou des services dans un autre pays sans supporter d’impôt local sur ses profits réalisés à l’étranger. Seule la commission due au commissionnaire est imposable localement pour rémunérer sa négociation des contrats, à défaut de la possibilité de les conclure en son nom : mais cette commission demeure par hypothèse notablement plus modeste que les profits qu’il permet de réaliser localement. L’exclusion de ce représentant de la qualification d’établissement stable a pourtant été admise dans de nombreux droits internes.

De même, les acteurs de la « nouvelle économie » faisant appel à des chaînes de valeur globale où les actifs incorporels jouent un rôle prépondérant<sup>(8)</sup>, ont été réputés avoir interprété de manière extensive les exceptions contenues dans la définition de l’établissement stable, dont celles relatives aux activités auxiliaires ou préparatoires ou celles relatives à la présence de stock. En effet, selon le modèle prévalant jusqu’aujourd’hui, une entreprise est considérée comme n’ayant pas d’établissement stable dans un autre pays 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 aux seules fins d’exercer, pour l’entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ; f) une installation fixe d’affaires est utilisée aux seules fins de l’exercice cumulé d’activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l’activité d’ensemble de l’installation fixe d’affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire<sup>(9)</sup>. Sont désormais considérées comme abusives les pratiques consistant pour des entreprises à fragmenter leurs activités entre différentes entités qui, séparées, ne constituent pas des établissements stables en raison de leur caractère auxiliaire<sup>(10)</sup>, mais qui, une fois prises en compte dans leur ensemble, répondent à la définition d’établissement stable.

L’OCDE s’intéresse enfin à la pratique consistant, dans le cadre de chantiers, à diviser les contrats entre différentes entreprises liées de manière à ne pas dépasser le délai limite des douze mois permettant de caractériser un établissement stable<sup>(11)</sup>.

Pour tenter d’étouffer ces différentes pratiques, l’action 7 BEPS propose d’amender l’article 5 afférent au concept d’établissement stable du modèle OCDE de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune ainsi que des commentaires qui y sont relatifs<sup>(12)</sup>. Ce texte sert de modèle à bon nombre de conventions fiscales bilatérales. D’un point de vue méthodologique, on rappellera que pour cerner la notion d’établissement stable, ces conventions contiennent très souvent outre la définition générale que l’on a rappelée plus haut (critère de « l’installation fixe d’affaires »), une série de cas permettant d’établir, en principe, l’existence d’un établissement stable, suivie d’une série d’exceptions<sup>(13)</sup>. Au titre des exceptions, on trouve les activités « préparatoires et auxiliaires » (paragraphe 4 de l’article 5), mais aussi les agents indépendants ne pouvant pas conclure des contrats (paragraphe 6 de l’article 5). Autrement dit, ce type « d’agents indépendants » ne peut actuellement être un établissement stable d’une entreprise que s’il dispose dans un autre État « de pouvoirs » lui « permettant de conclure des contrats au nom de l’entreprise » (paragraphe 5 de l’article 5)<sup>(14)</sup>. Or si toute entreprise d’envergure en quête de marchés à l’export va quérir les services de « représentants » pour achalander la zone commerciale convoitée, l’exercice consiste aussi souvent à éviter

«News Analysis: Should Separate Entities be Respected», *Tax Notes Int’l*, 19 octobre 2015, pp. 207 et s. ; A. PLEIJSIER, « The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse », *Intertax*, 2015, vol. 43, n° 2, pp. 147 et s.

8. P. SAINT-AMANS, S. ABDELGHANI, « La coopération internationale au service de la lutte contre l’évasion et la fraude fiscales », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2015, pp. 8 et s. Voy. également P. SAINT-AMANS, E. ROBERT, « Le projet BEPS et la longue marche en direction d’une fiscalité globale pour l’économie du XXI<sup>e</sup> siècle », *Dr. fisc.*, 2015, n° 49, pp. 19 et s.

9. Art. 5, § 4, du modèle de Convention OCDE (2010).

10. Rappr. *Id. in fine*.

11. Art. 5, § 3, du modèle de Convention OCDE (2010) : « Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois ».

12. Il n’a pas été retenu la création d’un établissement stable spécifique et distinct pour les activités de « prestations de services ».

13. Rappr. B. GOUTHIERRE, « Les impôts dans les affaires internationales », 10<sup>e</sup> éd., n° 17200 (2014).

14. Sauf à ce qu’il exerce par ailleurs d’autres activités constitutives d’un établissement stable.

l'établissement stable en ne conférant pas à ce représentant les pouvoirs de conclure le contrat.

Les enjeux fiscaux ne sont alors pas négligeables. Pour les apprécier, l'action 7 du projet BEPS nous convie à un voyage vers le futur afin d'examiner comment elle entend revisiter le concept de ce qu'on appellera l'établissement stable « représentant » par emprunt à l'expression anglaise<sup>(15)</sup>, avant d'aborder les révisions envisagées aux exceptions à la reconnaissance d'un établissement stable. Si l'on porte donc son attention sur les modifications à l'établissement stable « représentant », on ne peut qu'être frappé par la levée d'écrou qui est opérée : le concept est élargi en même temps que le recours aux exceptions devient plus étroit. Il sera donc examiné, dans un premier temps, l'établissement stable élargi et, dans un second temps, les exceptions plus étroites.

## I. L'établissement stable « représentant » élargi

L'établissement stable « représentant » élargi mérite un rappel du droit positif permettant de figer le point de départ de la démonstration : outre le critère de l'installation fixe d'affaires, une entreprise peut avoir un établissement stable là où elle est représentée par un agent qui traite des contrats en son nom, c'est-à-dire lorsque cet agent est dépendant de ladite entreprise (paragraphe 6 de l'article 5). Les auteurs visent ainsi le critère alternatif de « l'agent dépendant »<sup>(16)</sup>. Mais à l'inverse, les représentants, lorsqu'ils sont indépendants, ne constituent pas en principe un établissement stable d'une entreprise (paragraphe 5 de l'article 5). Or l'élargissement du concept d'établissement stable « représentant » s'opère négativement, d'une part, par un rétrécissement de la notion d'agent indépendant, et positivement d'autre part, par un gonflement de la notion d'agent dépendant.

### A. Le rétrécissement de la notion d'agent indépendant

Le rétrécissement de la notion d'agent indépendant s'opère par la suppression du cas particulier des commissionnaires visé au paragraphe 6 de l'article 5 de la convention modèle.

L'exemple français était très évocateur. Le Conseil d'État posait, dans l'arrêt *Zimmer*, le principe selon lequel les agents/commissionnaires ne constituent pas des établissements stables car ils n'ont pas la possibilité d'engager une société dans des relations commer-

ciales du fait même du contrat qui les lie<sup>(17)</sup>. Et dans ces colonnes dédiées à la fiscalité comparée, on pourrait également citer des décisions venant d'Italie<sup>(18)</sup> ou de Norvège<sup>(19)</sup>, ou encore des rescrits belges<sup>(20)</sup>. Seule une décision de la juridiction suprême espagnole avait cure d'une telle unanimité dans les pays de droit civil<sup>(21)</sup>.

Or en supprimant la référence à la structure de commissionnaire, pourtant adoptée par nombre de groupes, le projet BEPS cherche à ne plus « protéger » ces groupes de la reconnaissance d'un établissement stable. Le paragraphe 6 disparaît donc dans sa rédaction actuelle<sup>(22)</sup>. Les rédacteurs du projet BEPS avaient

17. C.E., 31 mars 2010, n° 304715 et 308525, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., *Sté Zimmer Ltd, RJF*, 6/10 n° 568 ; conclusions J. Burguburu au *BDCF*, 6/10 n° 64 ; voy. aussi G. BLANLUET, « Le commissionnaire, un établissement stable du commettant ? - Réflexions autour de l'affaire *Zimmer* », *Dr. fisc.*, 2010, 79 ; voy. aussi en langue anglaise sur cet arrêt : 12 *Intl. Tax Law Rep.* 739 (2012). Le Conseil d'État juge qu'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, 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 ».
18. Cour de cassation italienne, arrêt n° 3769 du 9 mars 2012, *Boston Scientific International BV*, 14 *Intl. Tax Law Rep.* 1060 (2012) ; 2012 *WTD* 72-18.
19. *Dell Products (NUF)*, 14 *Intl. Tax Law Rep.* 371 (2011) ; R. ZIBLKE, « Commissionnaire Structure as an Agency Permanent Establishment (PE): Low Risk for Foreign Principals Constituting a PE in Norway - Dell Products v. Government of Norway, Decision of the Norwegian Supreme Court of 2 December 2011 », *Intertax*, 2012, vol. 40, n° 8/9, pp. 494 et s. ; F. ZIMMER, « News Analysis: Norwegian Court Sides With Tax Authorities in Dell Case », *Worldwide Tax Daily, Tax Notes Int'l*, Mar. 28, 2011, p. 991.
20. T. WIUSTENBERGHS, E. PUNCHER, « *Zimmer à la Belge: Could a Commissionnaire Arrangement Create an Agency Permanent Establishment in Belgium?* », *Bull. for int'l tax.*, 2011, vol. 65, n° 4/5, citant notamment plusieurs rescrits de 1999 (n° CID123/002), 2007 (n° 600.568), et 2009 (n° 900.255).
21. Cour suprême espagnole, *Roche Vitamins Europe Ltd*, 12 janvier 2012, aff. n° 1626/2008, *Tax Notes Int'l*, Mar. 5, 2012, p. 743 ; rappr. N. CARMONA FERNANDEZ, « The Concept of Permanent Establishment in the Courts: Operating Structures Utilizing Commission Subsidiaries », *Bull. for int'l tax.*, 2013, vol. 67, n° 6 ; pour une mise en perspective avec les pays de *common law*, voy. S. BARANGER, L. HENIB, M. SADA GARI-BAY, I. GORDILLO, M. GUSBROLI, « The 2012 Leiden Alumni Seminar: Case Law on Treaty Interpretation Re Commissionnaire and Agency PEs », *European Taxation*, 2013, pp. 175 et s.
22. Le paragraphe 6 serait en fait remplacé par deux-sous paragraphes explicatifs du paragraphe 5.

15. « *Agent Permanent Establishment* ».

16. Les commentaires OCDE précisent qu'il s'agit d'un « critère de rechange » (C (5), n° 35).

clairement à l'esprit la jurisprudence française *Zimmer* et les débats auxquels elle a donné lieu. Si ce projet aboutit, la notion d'établissement stable pourra désormais englober beaucoup plus facilement les commissionnaires. Il incombera donc aux groupes multinationaux de faire évoluer les opérations commerciales fondées sur le recours aux commissionnaires s'ils ne veulent pas voir reconnaître des établissements stables et multiplier les obligations déclaratives dans nombre de juridictions<sup>(23)</sup>.

## « La notion d'établissement stable pourra désormais englober les commissionnaires. »

Ce rétrécissement de la notion d'agent indépendant provient d'une modification du paragraphe 6 de l'article 5 lui-même. Si l'on se place maintenant sur le terrain des modifications envisagées au paragraphe 5, on assiste cette fois-ci à un gonflement de la notion d'agent dépendant.

### B. Le gonflement de la notion d'agent dépendant

Le gonflement de la notion d'agent dépendant est illustré par les modifications du paragraphe 5 de l'article 5 et des commentaires y afférents (voir en particulier §§ 32 et s.). Elles s'opèrent à deux niveaux.

Le paragraphe 5 substantiellement remanié prévoit d'abord que le « principal » dispose dorénavant d'un établissement stable taxable dans un État si l'agent conclut de façon habituelle des contrats ou joue le rôle principal dans la conclusion des contrats qui sont signés de façon routinière et sans modification importante par le « principal »<sup>(24)</sup>. Si le principe semble simple, son application pratique est ardue en raison de la multiplicité des activités exercées par les différents types d'agents.

Le test se concentre sur les modalités de conclusion du contrat limitant, par comparaison avec la version pré-

cédente du projet, les possibilités d'interprétations<sup>(25)</sup>. Il invite à comparer le rôle de l'agent avec celui de l'entreprise étrangère dans la mesure où il demande de déterminer si cette dernière a réalisé des « modifications importantes » dans le contrat. Pour être qualifié d'établissement stable, l'agent ne doit plus jouer « un » rôle principal (ancienne version du projet BEPS) mais « le » rôle principal dans l'établissement du contrat. Ces dispositions imposent donc un test plus strict quant au rôle de l'agent pour déterminer s'il entre dans la catégorie de l'agent dépendant. Dès lors, le test ne peut être appliqué mécaniquement, il sera nécessaire d'interpréter les situations au cas par cas.

Selon l'OCDE, ce principe trouve à s'appliquer lorsqu'une personne sollicite et reçoit (mais ne les finalise pas) des commandes qui sont transférées directement à un entrepôt où les biens appartenant à l'entreprise sont livrés et où l'entreprise approuve de façon journalière ces transactions. Toutefois, ce principe ne trouverait pas à s'appliquer dans le cas où une personne se limite à promouvoir et à commercialiser des biens et services d'une entreprise qui ne résulte pas directement dans la conclusion de contrats. Si cet exemple fait la distinction entre solliciter et recevoir des commandes et entre promouvoir ou commercialiser des biens dans le processus de vente, il ne contient aucune indication sur les critères fonctionnels pertinents permettant de distinguer la séparation entre ces notions.

Les notions de « rôle principal » et de « modifications importantes » restent aussi à définir, ce qui devrait se révéler compliqué dans les hypothèses où l'entité étrangère et l'agent sont tous les deux actifs dans l'établissement du contrat ou, à l'inverse, sont tous les deux passifs car le contrat est standardisé.

S'il ne fallait pas s'attendre à bénéficier de définitions systématiquement clairement établies par le rapport, il était raisonnable de penser que ce dernier illustrerait la manière dont les concepts devraient s'appliquer en pratique. Ce n'est pas toujours le cas. On ajoutera que l'importance accordée uniquement à la conclusion du contrat n'est pas adéquate lorsque le processus est automatique ou, comme précisé ci-dessus, lorsque des contrats standards sont déjà rédigés. L'agent aurait le rôle principal bien que celui-ci soit mineur. Les règles de prix de transfert seraient d'ailleurs également appropriées.

Une entreprise sera *ensuite* qualifiée d'agent dépendant pour la seule raison d'agir exclusivement ou quasi exclusivement pour une entité étroitement liée<sup>(26)</sup>. En

23. Les structures mettant en jeu un distributeur à faible risque (« low risk distributor » ou LRD) devraient être analysées à l'aune de BEPS, c'est-à-dire passer les risques et fonctions au tamis pour déterminer ceux qui sont supportés par le producteur et ceux relevant du distributeur. Le cas échéant, un risque de requalification du LRD n'est pas à exclure.

24. Voy. annexe I (texte en version anglaise originale).

25. Rappr. R. COLLIER, « More Guidance Needed on PE Threshold Issues », *op. cit.*

26. OCDE, « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'Établissement stable », Éditions OCDE, 2015, section A, p. 25, §§ 38 et s. Une personne est considérée comme liée à une entreprise si, en se basant sur un ensemble d'indices, l'une d'elle a le contrôle sur l'autre ou qu'elles sont toutes les deux sous le contrôle d'une même personne (art. 5, § 6).

effet, « (...) lorsque une personne agit exclusivement ou quasi exclusivement au nom d'une ou plusieurs entreprises auxquelles elle est liée, cette personne ne doit pas être considérée comme un agent indépendant au sens de ce paragraphe au regard de cette entreprise »<sup>(27)</sup>.

Le projet d'article modifié précise qu'une personne est considérée comme liée à une entreprise si, en se basant sur un ensemble d'indices, l'une d'elle a le contrôle sur l'autre ou qu'elles sont toutes les deux sous le contrôle d'une même personne. Parallèlement, les commentaires sont sensiblement étoffés et précisent la notion d'indépendance économique pour tendre vers une définition plus économique qu'auparavant. Dorénavant, un agent ne pourra plus être qualifié d'agent indépendant s'il réalise plus de 90 % de ses ventes auprès de parties liées<sup>(28)</sup>. On relèvera au passage que cette tendance de coller au plus près de l'économie se retrouve pour d'autres notions de droit conventionnel, comme celle de « bénéficiaire effectif ». Ceci n'est pas sans soulever des difficultés, notamment au regard de la sécurité juridique.

Si les contours des représentants dans ce rapport final peuvent être considérés comme plus aboutis que dans les versions précédentes, il n'en reste pas moins que certains aspects mériteront d'être clarifiés. Cette remarque commune à tout effort de législation peut également être transposée lorsque l'on se tourne du côté des exceptions à la notion d'établissement stable, lesquelles sont devenues plus étroites.

## II. Des exceptions plus étroites

Les exceptions au principe selon lequel les installations fixes d'affaires sont considérées comme des établissements stables sont rendues plus étroites par le projet BEPS. On rappellera qu'en droit positif ces exceptions visent tout à la fois des activités de nature préparatoire ou auxiliaire (paragraphe 4 de l'article 5) et des chantiers qui sont des installations destinées à réaliser un ouvrage déterminé, et qui disparaissent une fois l'ouvrage achevé (paragraphe 3 de l'article 5). Le projet BEPS, d'une part, cantonne le recours aux exceptions du paragraphe 4 en généralisant leur caractère préparatoire ou auxiliaire et, d'autre part, resserre les possibilités de division des contrats de chantier.

### A. Le cantonnement des exceptions lié à leur caractère préparatoire ou auxiliaire

Le cantonnement des exceptions est renforcé d'abord en généralisant la condition de caractère préparatoire ou auxiliaire à l'ensemble des activités du paragraphe 4 de l'article 5. Ainsi, pour éviter l'utilisation abusive de ces exceptions spécifiques, la condition selon laquelle l'ensemble de ces activités doit être exercé de façon préparatoire ou auxiliaire est généralisée dans le corps même du paragraphe 4 qui précise *in fine* « On considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si [...] à la condition qu'une telle activité ou, dans le cas du sous-paragraphe f), l'activité globale de la base fixe d'affaires présente un caractère préparatoire ou auxiliaire ».

Une activité n'est plus par nature auxiliaire et préparatoire. Elle n'est auxiliaire et préparatoire que par rapport à une chaîne de valeurs d'un groupe d'entreprises donné. Par exemple, une entreprise qui réalise une activité de distribution de biens et qui, à ce titre, dispose de stocks et de locaux pour les y entreposer, constituera un établissement stable. Elle ne pourra plus bénéficier de l'exonération des activités auxiliaires et préparatoires. En application de cette nouvelle règle, les acteurs de l'économie numérique seraient considérés comme ayant des établissements stables dans les pays dans lesquels ils ont des sites de stockage/distribution<sup>(29)</sup>.

L'utilisation abusive des exceptions est prévenue, ensuite, par une clause anti-fragmentation. Cette dernière n'a pas évolué depuis le projet de rapport de mai 2015. Elle prévoit que les exceptions de l'article 5, § 4, ne sont pas applicables pour les entreprises qui en profitent pour exercer sur divers sites des activités complémentaires qui, séparées, ne constituent pas un établissement stable mais qui, une fois prise en compte dans leur globalité, en constituent un dans la mesure où elles font partie d'une « opération d'affaire cohérente »<sup>(30)</sup>. C'est dans cette même veine que s'inscrit le resserrement des possibilités de division des contrats de chantier.

### B. Le resserrement des possibilités de division de contrats

Le resserrement des possibilités de division de contrats de chantier vise à mettre fin aux techniques cherchant à diviser les contrats afin d'affecter les chantiers à dif-

27. OCDE, « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable », Éditions OCDE, 2015, section A, p. 16 (traduction non officielle), art. 5, § 6-a.

28. C (5), n° 38.8.

29. OCDE, « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable », Éditions OCDE, 2015, section B, p. 31, § 22.

30. L'expression anglaise n'est guère plus éclairante : « constitute complementary functions that are part of a cohesive business operations », voy. OCDE, « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable », Éditions OCDE, 2015, section B, p. 39, nouvel article 5, § 4.1.

férents intervenants et éviter la qualification d'établissement stable<sup>(31)</sup>.

La France a déjà mis en place une partie de ces propositions dans sa convention avec la Colombie signée par Manuel Valls le 25 juin 2015 et en cours de ratification<sup>(32)</sup>. Cette convention prévoit notamment que le calcul de la durée d'un chantier ou d'un établissement stable de services, cumulera les durées d'activités exercées par des entreprises liées au sens de l'article 9 de la convention si les activités des entreprises sont dédiées au même projet. Pour que cette clause s'applique, il faudra démontrer que les activités se rapportent à un même projet.

En conclusion, et contrairement à ce qui était prévu, aucune disposition spécifique n'adresse le problème des agents d'assurance ni la question de la répartition des profits qui a été reportée à 2016. Le travail portant sur cette règle clarifiera le fonctionnement de la répartition des profits aux commissionnaires et autres structures concernées par les changements dans la notion d'établissements stables.

Ainsi, et malgré le fait que les modifications apportées au modèle de la Convention OCDE et aux commentaires ne peuvent s'imposer aujourd'hui aux États<sup>(33)</sup>, il n'en reste pas moins qu'ils ont d'ores et déjà un fort impact ; d'ailleurs, certaines des propositions BEPS ont déjà été intégrées en droit positif : témoins les différents dispositifs adoptés par le gouvernement français, notamment en matière d'anti-hybrides. Si l'action 7 n'est peut-être pas encore une révolution, elle marque sans conteste, avec le reste des dispositions adoptées dans le cadre du projet BEPS, l'entrée de la fiscalité dans le 21<sup>e</sup> siècle.

### III. Annexe

#### CHANGES TO PARAGRAPHS 5 AND 6 OF ARTICLE 5

Replace paragraphs 5 and 6 of Article 5 by the following (changes to the existing text of Article 5 appear in **bold italics** for additions and ~~strikethrough~~ for deletions):

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 **but subject to the provisions of paragraph 6**, where

31. OCDE, « Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable », Éditions OCDE, 2015, section C, p. 42, commentaires complémentaires.
32. Cette convention est disponible sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) dans la rubrique « Textes signés mais non encore entrés en vigueur ».
33. La Commission européenne a déjà adopté une recommandation encourageant les États membres à mettre en œuvre les propositions de modifications à l'article 5 contenues dans le projet BEPS : voy. la recommandation du 28 janvier 2016 (C (2016) 271 final).

a person ~~other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies~~ is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State, an authority to conclude contracts, *in doing so, habitually concludes contracts, or habitually*

*plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are*

- a) in the name of the enterprise, or
- b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or
- c) for the provision of services by that enterprise,

that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

~~6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.~~

- a) Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.
- b) For the purposes of this Article, a person is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares



*or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise.*

### **MAKING ALL THE SUBPARAGRAPHS OF ART. 5(4) SUBJECT TO A "PREPARATORY OR AUXILIARY" CONDITION**

*Replace paragraph 4 of Article 5 by the following (changes to the existing text of the paragraph appear in bold italics of additions and strikethrough for deletions):*

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:
- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
  - b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
  - c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
  - d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
  - e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of ~~a preparatory or auxiliary~~ character;

- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character,

*provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.*

### **NEW ANTI-FRAGMENTATION RULE**

*Add the following new paragraph 4.1 to Article 5:*

- 4.1 Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and**
- a) *that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or*
  - b) *the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character, provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.*