

COMMENTAIRES SUR L'ARTICLE 5 CONCERNANT LA DÉFINITION DE L'ÉTABLISSEMENT STABLE

1. La notion d'établissement stable est essentiellement utilisée pour déterminer le droit d'un État contractant d'imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État contractant. En vertu de l'article 7, un État contractant ne peut imposer les bénéfices d'une entreprise de l'autre État contractant que si celle-ci exerce ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans le premier État.

1.1 Avant 2000, le revenu tiré d'une profession libérale et d'autres activités de caractère indépendant faisait l'objet d'un article séparé, soit l'article 14. Les dispositions de cet article étaient semblables à celles qui s'appliquaient aux bénéfices des entreprises mais on y retrouvait le concept de base fixe plutôt que celui d'établissement stable, puisqu'il avait originellement été considéré que ce dernier concept ne devait s'appliquer que dans le cadre des activités industrielles et commerciales. La suppression de l'article 14 en 2000 a été motivée par le fait qu'aucune différence ne semblait souhaitable entre les concepts d'établissement stable, à l'article 7, et de base fixe, à l'article 14, ni entre la façon de calculer les bénéfices et l'impôt selon que l'article 7 ou l'article 14 s'applique. La suppression de l'article 14 a donc eu comme conséquence que la définition d'établissement stable s'applique désormais à ce qui constituait précédemment une base fixe.

Paragraphe 1

2. Le paragraphe 1 donne de l'expression « établissement stable » une définition générale qui dégage les caractéristiques essentielles d'un tel établissement aux fins de la Convention, c'est-à-dire un « situs » distinct, une « installation fixe d'affaires ». Aux termes du paragraphe, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. Cette définition comporte donc les critères suivants :

- l'existence d'une « installation d'affaires », c'est-à-dire d'une installation telle que des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage ;
- cette installation d'affaires doit être « fixe », c'est-à-dire qu'elle doit être établie en un lieu précis, avec un certain degré de permanence ;
- l'exercice des activités de l'entreprise par l'intermédiaire de cette installation fixe d'affaires ; ce qui signifie habituellement que les personnes qui, d'une façon ou d'une autre, dépendent de l'entreprise (le personnel) exercent les activités de l'entreprise dans l'État où est située l'installation fixe.

3. Peut-être pourrait-on soutenir qu'il eût été opportun de mentionner également dans la définition générale l'autre élément caractéristique de l'établissement stable auquel on a parfois attaché une certaine importance dans le passé, à savoir que l'établissement doit avoir un caractère productif, c'est-à-dire contribuer aux bénéfices de l'entreprise. Ce point de vue n'a pas été retenu dans la présente définition. Il est en effet évident que, dans une entreprise commerciale bien administrée, chaque élément de l'entreprise contribue à la productivité de l'ensemble. Il ne s'ensuit pas

nécessairement que, du fait que dans le cadre général de l'organisation, un établissement particulier a un « caractère productif », on puisse attribuer, à bon droit, à cet établissement une part de bénéfices en vue de l'imposition dans un territoire particulier (voir les Commentaires sur le paragraphe 4).

4. L'expression « installation d'affaires » couvre tout local, matériel ou installation utilisé pour l'exercice des activités de l'entreprise, qu'il serve ou non exclusivement à cette fin. Il peut même y avoir une installation d'affaires lorsque aucun local n'est disponible ni nécessaire pour l'exercice des activités de l'entreprise et que celle-ci dispose simplement d'un certain emplacement. Il importe peu que l'entreprise soit ou non propriétaire ou locataire du local, du matériel ou de l'installation ou qu'elle l'ait d'une autre manière à sa disposition. Ainsi, l'installation d'affaires peut être constituée par une place sur un marché, ou par un certain emplacement, utilisé de manière permanente, dans un dépôt de douane (par exemple pour l'entreposage de marchandises taxables). L'installation d'affaires peut aussi se trouver dans les locaux d'une autre entreprise. Ce peut être le cas, par exemple, lorsque l'entreprise étrangère dispose en permanence de certains locaux ou d'une partie des locaux appartenant à l'autre entreprise.

4.1 Comme il a été noté précédemment, le simple fait qu'une entreprise ait à sa disposition un certain emplacement servant à ses activités d'entreprise suffit pour constituer une installation d'affaires, de sorte que l'entreprise n'a pas l'obligation de détenir un droit juridique formel sur cette installation. Ainsi, par exemple, il pourrait y avoir un établissement stable lorsqu'une entreprise occupe illégalement un certain emplacement à partir duquel elle exerce son activité.

4.2 Si l'existence d'un droit juridique formel d'utiliser un emplacement particulier n'est pas indispensable pour que cet emplacement constitue un établissement stable, la simple présence d'une entreprise à un emplacement particulier ne signifie pas nécessairement que cet emplacement soit à la disposition de l'entreprise. Ces principes sont illustrés par les exemples suivants, dans lesquels les représentants d'une entreprise sont présents dans les locaux d'une autre entreprise. Le premier exemple est celui d'un vendeur qui se rend régulièrement chez un client important pour prendre des commandes et, à cette fin, rencontre le directeur des approvisionnements dans son bureau. Dans ce cas, les locaux du client ne sont pas à la disposition de l'entreprise pour laquelle travaille le vendeur et ne constituent donc pas une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise réalise son activité (toutefois, selon les circonstances, le paragraphe 5 peut s'appliquer pour conclure à l'existence d'un établissement stable présumé).

4.3 Le deuxième exemple est celui d'un employé d'une société qui, durant une longue période, est autorisé à utiliser un bureau au siège d'une autre société (par exemple, une filiale récemment acquise) afin de veiller à ce que la seconde société respecte ses obligations aux termes de contrats conclus avec la première. Dans ce cas, l'employé exerce des activités liées à l'activité de la première société et le bureau mis à sa disposition au siège de la deuxième société constitue un établissement stable de son employeur en autant que le bureau soit à sa disposition pour une période de temps

assez longue pour constituer une « installation fixe d'affaires » (voir les paragraphes 6 à 6.3) et que les activités exercées à cet endroit ne soient pas limitées aux activités décrites au paragraphe 4 de l'article.

4.4 Le troisième exemple est celui d'une entreprise de transports routiers qui, pendant plusieurs années, utilise quotidiennement un dock de livraison à l'entrepôt d'un client afin de livrer des produits achetés par ce client. Dans ce cas, la présence en cet endroit de l'entreprise de transports routiers est si limitée que cet emplacement ne saurait être considéré comme étant à sa disposition de façon à constituer un établissement stable de cette entreprise.

4.5 Le quatrième exemple est celui d'un peintre en bâtiment qui, deux ans durant, passe trois jours par semaine dans le grand immeuble de bureaux de son principal client. Dans ce cas, la présence du peintre dans l'immeuble de bureaux d'une autre entreprise où il exerce les fonctions les plus importantes de son activité d'entreprise (à savoir la peinture) permet de conclure à l'existence d'un établissement stable de ce peintre.

4.6 L'expression « par l'intermédiaire de » doit être interprétée au sens large comme s'appliquant à toute situation dans laquelle des activités d'entreprise sont exercées sur un site particulier qui est à la disposition de l'entreprise à cet effet. Ainsi, par exemple, une entreprise en train de paver une route sera considérée comme exerçant son activité « par l'intermédiaire » du site où cette activité se déroule.

5. D'après la définition, l'installation d'affaires doit être « fixe ». Ainsi, il doit normalement exister un lien entre l'installation d'affaires et un point géographique déterminé. La période pendant laquelle une entreprise d'un État contractant opère dans l'autre État contractant importe peu si ses opérations n'ont pas lieu en un lieu précis, mais cela ne signifie pas que l'outillage constituant l'installation d'affaires doit être matériellement fixé au sol. Il suffit que l'outillage demeure dans un endroit particulier (voir toutefois le paragraphe 20 ci-après).

5.1 Lorsque la nature des activités d'une entreprise est telle que ces activités se déplacent en différents endroits voisins, il peut être difficile de déterminer s'il existe une seule « installation fixe d'affaires » (si deux installations d'affaires sont occupées et que les autres conditions énoncées à l'article 5 sont remplies, l'entreprise, naturellement, deux établissements stables). Ainsi qu'il est établi aux paragraphes 18 et 20 ci-dessous, on considère en général qu'il existe une installation d'affaires distincte lorsqu'on peut dire, compte tenu de la nature des activités d'entreprise, qu'un endroit donné à l'intérieur duquel ces activités se déplacent constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique au regard de ces activités.

5.2 On peut illustrer ce principe par des exemples. Une mine constitue à l'évidence une installation d'affaires distincte, même si des activités peuvent se déplacer d'un site à un autre au sein d'une mine qui peut être de très grandes dimensions, dans la mesure où elle constitue une unité géographique et commerciale unique dans le cadre de l'activité minière. De même, un « centre d'hébergement de bureaux » dans lequel une société de conseil loue régulièrement différents bureaux peut être considéré

comme une installation d'affaires distincte de cette société, car dans ce cas l'immeuble constitue géographiquement un tout, et le centre d'hébergement est une installation fixe d'affaires pour la société de conseil. Pour la même raison, une rue piétonne, un marché en plein air ou une foire dans les différentes parties de laquelle ou duquel un commerçant installe régulièrement son éventaire constitue une installation d'affaires distincte pour ce commerçant.

5.3 En revanche, lorsqu'il n'existe pas de cohérence commerciale, le fait que des activités aient lieu dans une zone géographique limitée ne doit pas conduire à considérer cette zone comme une installation fixe d'affaires. Par exemple, lorsqu'un peintre en bâtiment travaille successivement dans le cadre d'une série de contrats indépendants pour un certain nombre de clients distincts dans un grand immeuble de bureaux, on ne peut considérer que les travaux exécutés dans cet immeuble constituent un seul et même projet, et cet immeuble ne saurait être considéré comme une installation d'affaires distincte aux fins de ces travaux. En revanche, dans l'exemple différent d'un peintre qui, aux termes d'un contrat unique, exécute des travaux dans l'ensemble d'un immeuble pour un client unique, on peut considérer que cet immeuble constitue une installation d'affaires unique aux fins de ces travaux car il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique.

5.4 À l'inverse, il arrive qu'une zone où sont réalisées des activités dans le cadre d'un projet unique, et qui constitue un tout cohérent sur le plan commercial, n'ait pas la cohérence géographique nécessaire pour constituer une installation d'affaires unique. Par exemple, si un consultant officie dans différentes agences implantées à des endroits différents dans le cadre d'un même projet de formation des salariés d'une banque, il convient de traiter chaque agence séparément. En revanche, si le consultant se déplace d'un bureau à un autre au sein d'une même agence, on considère qu'il demeure dans la même installation d'affaires. L'agence unique possède une cohérence géographique, élément qui n'existe pas si le consultant se déplace dans différentes agences géographiquement distinctes.

5.5 À l'évidence, on ne peut considérer qu'un établissement stable est situé dans un État contractant que si l'installation fixe d'affaires pertinente est située sur le territoire de cet État. La question de savoir si un satellite géostationnaire peut constituer un établissement stable pour l'opérateur de ce satellite dépend en partie de la mesure dans laquelle le territoire d'un État s'étend dans l'espace. Aucun pays membre n'accepterait que l'emplacement d'un tel satellite puisse faire partie du territoire d'un État contractant selon les règles de droit international applicables et puisse donc constituer un établissement stable située dans cet État. De plus, l'étendue du territoire dans lequel les signaux émis par le satellite peuvent être captés (l'empreinte du satellite) ne peut être considérée comme étant à la disposition de l'opérateur du satellite de sorte que cet emplacement puisse constituer une installation d'affaires de cet opérateur.

6. Puisque l'installation d'affaires doit être fixe, il s'ensuit aussi qu'un établissement stable n'est censé exister que si l'installation d'affaires a un certain degré de permanence, c'est-à-dire si elle n'a pas un caractère purement temporaire.

Une installation d'affaires peut constituer un établissement stable, même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période en raison du caractère particulier des activités de l'entreprise qui ne peuvent être exercées que sur une période très brève. Il est parfois difficile de déterminer si c'est le cas. Même si les pratiques des pays membres n'ont pas été homogènes en ce qui concerne le critère temporel, l'expérience montre que l'on n'a pas normalement conclu à l'existence d'un établissement stable lorsque l'activité avait été exercée dans un pays par l'intermédiaire d'une installation d'affaires tenue depuis moins de six mois (à l'inverse, la pratique montre que dans beaucoup de cas on a conclu à l'existence d'un établissement stable quand l'installation d'affaires était entretenue durant une période plus longue). L'une des exceptions à cette règle est celle des activités de nature récurrente : en pareil cas, chaque laps de temps pendant lequel l'installation est utilisée doit être considéré en combinaison avec le nombre de fois où elle l'a été (la période considérée pouvant s'étendre sur plusieurs années). Une autre exception est celle d'activités constituant une entreprise qui a été menée exclusivement dans le pays considéré ; dans ce cas, l'entreprise peut être de courte durée de par sa nature, mais comme elle n'a eu d'existence que dans ce pays, sa relation avec lui est plus forte. Pour faciliter l'application pratique des dispositions de l'article, les pays sont invités à tenir compte de ces pratiques lorsqu'ils sont confrontés à des litiges sur la question de savoir si une installation d'affaires donnée qui n'existe que pour une brève période constitue un établissement stable.

6.1 Comme l'indiquent les paragraphes 11 et 19, les interruptions temporaires des activités ne mettent pas fin à l'existence d'un établissement stable. De même, comme on l'a vu au paragraphe 6, lorsqu'une installation d'affaires donnée n'est utilisée que pendant une très courte période mais que cette utilisation intervient régulièrement sur de longues périodes, il n'y a pas lieu de considérer que cette installation d'affaires a un caractère purement temporaire.

6.2 Par ailleurs, on peut rencontrer des cas où une installation d'affaires donnée sert durant de très courtes périodes à un certain nombre d'activités analogues exercées par la même personne ou par des personnes liées en vue d'éviter que l'on considère que cette installation n'est pas utilisée à des fins purement temporaires par chacune de ces activités. Les remarques du paragraphe 18 sur l'invocation abusive du seuil des douze mois prévu au paragraphe 3 doivent s'appliquer de la même façon à de tels cas.

6.3 Si une installation d'affaires qui au départ devait servir pendant une période si courte qu'elle n'aurait pas constitué un établissement stable est en réalité utilisée pendant une durée telle qu'elle ne peut plus être considérée comme temporaire, elle devient une installation fixe d'affaires et donc — rétrospectivement — un établissement stable. Une installation d'affaires peut aussi constituer d'emblée un établissement stable même si elle n'a existé en fait que pendant une très courte période, si par suite de circonstances spéciales, elle est liquidée prématurément (décès du contribuable, échec de l'investissement).

7. Pour qu'une installation d'affaires constitue un établissement stable, l'entreprise qui l'utilise doit exercer ses activités en totalité ou en partie par son intermédiaire.

Ainsi qu'il est indiqué au paragraphe 3 ci-dessus, il n'est pas nécessaire que les activités aient un caractère productif. De plus, elles n'ont pas à être permanentes, au sens de l'absence d'interruption des opérations, mais celles-ci doivent être menées de manière régulière.

8. Lorsqu'une entreprise d'un État contractant utilise une installation fixe d'affaires dans l'autre État contractant pour louer ou donner à bail à des tiers des biens corporels tels qu'installations, équipement industriel, commercial ou scientifique (ICS), immeubles ou des biens incorporels tels que brevets, procédés de fabrication et autres, cette activité confèrera en général à l'installation d'affaires le caractère d'un établissement stable. Il en sera de même si des capitaux sont mis à disposition par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires. Si une entreprise d'un État loue ou donne à bail des installations, de l'équipement ICS, des immeubles ou des biens incorporels à une entreprise de l'autre État sans disposer pour cette activité de location d'une installation fixe d'affaires dans l'autre État, les installations, l'équipement ICS, les immeubles ou les biens incorporels donnés à bail ne constitueront pas par eux-mêmes un établissement stable du bailleur à condition que le contrat se limite à la simple location de l'équipement ICS, etc. Il en sera encore de même dans le cas où, par exemple, le bailleur fournit du personnel après l'installation pour faire fonctionner l'équipement, à condition que le personnel ne soit responsable que du fonctionnement ou de l'entretien de l'équipement ICS sous la direction, la responsabilité et le contrôle du preneur. Si la responsabilité du personnel est plus étendue, par exemple s'il participe aux décisions concernant le travail pour lequel est utilisé l'équipement ou s'il fait fonctionner, surveille ou entretient l'équipement sous la responsabilité et le contrôle du bailleur, l'activité du bailleur peut dépasser le simple louage d'équipement ICS et peut constituer une activité d'entreprise. Dans ce cas, on pourra considérer qu'un établissement stable existe si le critère de permanence est rempli. Lorsque ces activités sont liées à celles qui sont énumérées au paragraphe 3, ou ont un caractère analogue, il est fait application du délai de douze mois. Dans les autres cas, la décision doit être prise en fonction des circonstances.

9. La location de conteneurs constitue un cas particulier de location d'équipement industriel ou commercial, qui présente cependant des caractéristiques propres. Les conditions dans lesquelles les entreprises de location de conteneurs devraient être considérées comme ayant un établissement stable dans les États où elles exercent leurs activités sont plus amplement examinées dans un rapport intitulé « L'imposition des revenus provenant de la location de conteneurs »¹.

9.1 Un autre exemple dans lequel une entreprise ne peut être considérée comme exerçant tout ou partie de son activité par l'intermédiaire d'une installation d'affaires est celui de l'opérateur d'un réseau de télécommunications d'un État contractant qui conclut un accord d'itinérance avec un opérateur étranger afin de permettre à ses abonnés d'être accueillis sur le réseau de télécommunications de cet opérateur

¹ Ce rapport est reproduit à la page R(3)-1 du volume II de la version complète du Modèle de Convention fiscale.

étranger. En vertu d'un tel accord, un abonné qui voyage en dehors de la zone géographique couverte par le réseau de l'opérateur dont il est un client peut automatiquement faire et recevoir des appels téléphoniques, envoyer et recevoir des données numériques ou accéder à d'autres services par l'intermédiaire du réseau étranger. L'opérateur étranger facture alors à l'opérateur du réseau de cet abonné un certain montant pour un tel usage. En vertu d'un accord d'itinérance typique, l'opérateur auquel l'utilisateur est abonné ne fait que transférer des appels au réseau de l'opérateur étranger et n'opère pas ce réseau étranger et n'y a pas physiquement accès. Pour ces raisons, une installation d'affaires de l'opérateur étranger ne peut être considérée comme étant à la disposition de l'opérateur auquel l'utilisateur est abonné et ne peut donc constituer un établissement stable de cet opérateur.

10. L'activité de l'entreprise est exercée principalement par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel). Ce personnel inclut les employés et autres personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (agents dépendants). Les pouvoirs dont disposent ces personnes dans leurs relations avec les tiers n'entrent pas en ligne de compte. Il importe peu que l'agent dépendant soit ou non habilité à conclure des contrats s'il travaille dans l'installation fixe d'affaires elle-même (voir le paragraphe 35 ci-dessous). Mais il peut, néanmoins, y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un outillage automatique, les activités du personnel se bornant à monter, faire fonctionner, contrôler et entretenir cet outillage. Le montage de distributeurs automatiques, appareils à jeux et autres appareils semblables par une entreprise d'un État dans l'autre État constituera ou non un établissement stable selon que l'entreprise exercera ou non une activité en plus du montage initial des appareils. Il n'y a pas établissement stable si l'entreprise procède simplement au montage des appareils et les loue ensuite à d'autres entreprises. Toutefois, un établissement stable pourra exister si l'entreprise qui monte les appareils les exploite aussi et les entretient pour son propre compte. Il en sera de même si les appareils sont exploités et entretenus par un agent dépendant de l'entreprise.

11. Un établissement stable commence à exister dès que l'entreprise commence à exercer ses activités par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires. C'est le cas dès que l'entreprise prépare, dans l'installation, les activités auxquelles l'installation servira en permanence. La période pendant laquelle l'installation fixe d'affaires elle-même est mise en place par l'entreprise ne doit pas entrer en ligne de compte, à condition que cette activité diffère sensiblement de celle à laquelle l'installation doit servir en permanence. L'établissement stable cesse d'exister avec l'aliénation de l'installation fixe d'affaires ou avec la cessation de toute activité par son intermédiaire, c'est-à-dire lorsque toutes les opérations et mesures liées aux anciennes activités de l'établissement stable sont terminées (liquidation des activités courantes, entretien et réparation des installations). Toutefois, une interruption temporaire des opérations ne saurait être assimilée à une fermeture. Si l'installation fixe d'affaires est donnée à bail à une autre entreprise, habituellement elle servira seulement aux activités de cette entreprise et non plus à celles du bailleur ; en règle générale, l'établissement stable du

baillieur cesse d'exister, sauf s'il continue d'exercer ses propres activités par l'intermédiaire de l'installation fixe d'affaires.

Paragraphe 2

12. Ce paragraphe contient une liste, nullement limitative, d'exemples qui peuvent être chacun considérés comme constituant *prima facie* un établissement stable. Ces exemples devant être considérés en fonction de la définition générale donnée au paragraphe 1, on suppose que les États contractants interprètent les termes énumérés : « siège de direction », « succursale », « bureau », etc., de telle sorte que ces installations d'affaires ne constituent un établissement stable que si elles répondent aux conditions stipulées au paragraphe 1.

13. L'expression « siège de direction » a été mentionnée séparément car ce n'est pas nécessairement un « bureau ». Toutefois, si la législation des deux États contractants ne distingue pas la notion de « siège de direction » de celle de « bureau », l'expression « siège de direction » peut être omise dans leur convention bilatérale.

14. L'alinéa f) précise que les mines, puits de pétrole ou de gaz, carrières ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles, sont des établissements stables. L'expression « tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles » doit être interprétée au sens large. Elle inclut par exemple tout lieu d'extraction d'hydrocarbures, sur terre ou en mer.

15. L'alinéa f) traite de l'extraction de ressources naturelles mais ne mentionne pas la prospection de ces ressources sur terre ou en mer. En conséquence, lorsque les revenus provenant de ces activités sont considérés comme des bénéfices d'entreprise, la question de savoir si ces activités sont exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable est réglée par le paragraphe 1. Comme, cependant, il n'a pas été possible d'adopter une position commune sur les questions fondamentales de l'attribution du droit d'imposer et de la qualification des revenus qui proviennent des activités de prospection, les États contractants peuvent décider d'insérer des dispositions spécifiques. Ils peuvent décider, par exemple, qu'une entreprise d'un État contractant, en ce qui concerne ses activités de prospection de ressources naturelles dans un lieu ou une zone situés dans l'autre État contractant :

- a) n'est pas considérée comme ayant un établissement stable situé dans cet autre État ; ou
- b) est considérée comme exerçant ces activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cet autre État ; ou
- c) est considérée comme exerçant ces activités par l'intermédiaire d'un établissement stable dans cet autre État si la durée de ces activités dépasse une période de temps donnée.

Les États contractants peuvent, de plus, convenir de soumettre les revenus de ces activités à toute autre règle.

Paragraphe 3

16. Ce paragraphe stipule expressément qu'un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois. Tout chantier qui ne remplit pas ces conditions ne constitue pas par lui-même un établissement stable, même s'il comprend une installation, par exemple un bureau ou un atelier au sens du paragraphe 2, liée à l'activité de construction. Cependant, lorsqu'un bureau ou un atelier est utilisé pour un certain nombre de chantiers de construction, et que les activités qui y sont exercées vont au-delà de celles qui sont mentionnées au paragraphe 4, il sera considéré comme un établissement stable si les conditions prévues dans l'article sont remplies par ailleurs, même si aucun des projets ne comporte un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois. Dans ce cas, la situation de l'atelier ou du bureau sera donc différente de celle de ces chantiers de construction ou de montage, dont aucun ne constitue un établissement stable, et il importera de veiller à ce que seuls les bénéficiaires qui peuvent être à juste titre attribués aux fonctions exercées par ce bureau ou cet atelier, compte tenu des actifs utilisés et des risques assumés par l'intermédiaire de ce bureau ou cet atelier, soient attribués à l'établissement stable. On peut y inclure les bénéficiaires qui peuvent être attribués aux fonctions exercées en liaison avec les différents chantiers de construction, mais seulement dans la mesure où ces fonctions peuvent être effectivement attribuées à ce bureau.

17. L'expression « chantier de construction ou de montage » ne couvre pas seulement la construction de bâtiments, mais aussi celle de routes, de ponts ou de canaux, la rénovation (lorsqu'elle suppose d'important travaux de structure, mais pas si elle se limite à la seule maintenance ou à la décoration) de ces bâtiments, routes, ponts ou canaux, la pose de conduites ainsi que le terrassement et le dragage. De même, l'expression « chantier ... de montage » ne se limite pas aux montages liés à un chantier de construction ; elle englobe également le montage de nouveaux équipements, notamment de machines complexes, dans un immeuble existant ou sur un site extérieur. Le paragraphe 3 s'applique à l'organisation et à la supervision sur place du chantier de construction d'un bâtiment. Les États souhaitant modifier le libellé du paragraphe pour s'assurer expressément de ce résultat sont libres de le faire dans le cadre de leurs conventions bilatérales.

18. Le critère des douze mois s'applique à chaque chantier. Pour déterminer la durée d'existence du chantier, il ne faut pas tenir compte du temps que l'entrepreneur a déjà passé sur d'autres chantiers qui n'ont aucun lien avec le premier. Un chantier de construction devra être considéré comme une unité, même s'il est basé sur plusieurs contrats, à condition qu'il constitue un tout cohérent sur le plan commercial et géographique. Sous réserve de cette condition, un chantier de construction constituera une unité même si les commandes ont été passées par plusieurs personnes (par exemple, pour une rangée de maisons). Le seuil de douze mois a pu donner lieu à des abus ; ainsi, il a parfois été constaté que des entreprises (principalement des entrepreneurs ou des sous-traitants travaillant sur le plateau continental ou en liaison avec l'exploration et l'exploitation du plateau continental) fractionnaient leurs

contrats en plusieurs éléments dont chacun portait sur une durée inférieure à douze mois et était attribué à une société différente mais faisant partie du même groupe. Outre le fait que de tels abus puissent, selon les circonstances, donner lieu à l'application de dispositions légales ou de règles jurisprudentielles visant à contrecarrer l'évasion fiscale, les pays les plus préoccupés par ces situations pourront y apporter des solutions dans le cadre de négociations bilatérales.

19. Un chantier existe à compter de la date à laquelle l'entrepreneur commence son activité y compris les travaux préparatoires exécutés dans le pays où la construction doit être édifée, par exemple lorsqu'il installe un bureau d'étude pour la construction. En règle générale, le chantier continue d'exister jusqu'à ce que les travaux soient terminés ou définitivement abandonnés. Un chantier ne doit pas être considéré comme ayant cessé d'exister si les travaux ont été momentanément interrompus. Les interruptions saisonnières ou autres doivent entrer dans le calcul de la durée d'existence d'un chantier. Les interruptions saisonnières sont dues par exemple au mauvais temps. Les interruptions momentanées peuvent être motivées, entre autres, par un manque de matériaux ou des difficultés de main-d'œuvre. Si, par exemple, un entrepreneur a commencé les travaux de construction d'une route le 1^{er} mai, les a arrêtés le 1^{er} novembre à cause des conditions atmosphériques ou d'un manque de matériaux, pour les reprendre le 1^{er} février de l'année suivante et les terminer le 1^{er} juin, son chantier de construction doit être considéré comme un établissement stable, car un délai de treize mois s'est écoulé entre la date à laquelle les premiers travaux ont commencé (1^{er} mai) et la date à laquelle ils ont été terminés (1^{er} juin de l'année suivante). Si une entreprise (entrepreneur général) qui s'est chargée d'exécuter l'ensemble des travaux d'un chantier sous-traite une partie des travaux à d'autres entreprises (sous-traitants), le temps passé par chaque sous-traitant sur le chantier doit être considéré comme temps consacré par l'entrepreneur général au chantier. Le sous-traitant lui-même a un établissement stable au chantier s'il y exerce son activité pendant plus de douze mois.

19.1 Dans le cas de sociétés de personnes transparentes sur le plan fiscal, le critère des douze mois est appliqué au niveau de la société de personnes pour ce qui concerne ses activités propres. Si la période passée sur le site par les associés et par les employés de la société de personnes est supérieure à douze mois, l'entreprise de la société de personnes sera donc considérée comme disposant d'un établissement stable. Chacun des associés sera donc considéré comme disposant d'un établissement stable pour l'imposition de sa part des bénéfices réalisés par la société de personnes, quelle que soit la durée de la période qu'il aura lui-même passée sur le site.

20. La nature même d'un projet de construction ou de montage peut obliger l'entrepreneur à déplacer son chantier continuellement, ou du moins, périodiquement, à mesure que les travaux avancent. Ce serait le cas par exemple pour la construction d'une route ou d'un canal, le dragage d'un fleuve ou la pose de conduites. De même, lorsque des parties d'une structure importante telle qu'une plate-forme pétrolière sont assemblées en divers endroits d'un pays et transférées-remorquées vers un autre emplacement de ce pays en vue de leur assemblage final, ces opérations s'inscrivent

dans un projet unique. Il importe peu dans ce cas que l'équipe chargée des travaux ne soit pas présente pendant douze mois sur un emplacement particulier. Les opérations exécutées sur chaque lieu particulier font partie d'un seul projet, et celui-ci doit être considéré comme un établissement stable si, dans son ensemble, il dure plus de douze mois.

Paragraphe 4

21. Ce paragraphe énumère un certain nombre d'activités qui sont considérées comme des exceptions à la définition générale énoncée au paragraphe 1 et qui ne constituent pas des établissements stables, même si l'activité est exercée dans une installation fixe d'affaires. Toutes ces activités ont pour trait commun d'être en général des opérations préparatoires ou auxiliaires. C'est expressément indiqué pour l'exception mentionnée à l'alinéa e), qui revient en fait à restreindre d'une manière générale la portée de la règle énoncée au paragraphe 1. En outre, l'alinéa f) prévoit que le cumul des activités énumérées aux alinéas a) à e) dans la même installation fixe d'affaires ne doit pas être considéré comme constituant un établissement stable à condition que l'ensemble des activités exercées à la suite de ce cumul par l'installation fixe d'affaires garde un caractère préparatoire ou auxiliaire. Les dispositions du paragraphe 4 ont donc pour but d'éviter qu'une entreprise d'un État soit imposée dans l'autre État si elle n'exerce dans cet autre État que des activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire.

22. L'alinéa a) ne vise que le cas dans lequel une entreprise acquiert l'usage d'installations destinées à entreposer, à exposer ou à livrer ses propres marchandises. L'alinéa b) concerne le stock proprement dit de marchandises et stipule que celui-ci ne sera pas traité comme un établissement stable s'il est maintenu aux fins d'entreposage, d'exposition ou de livraison. L'alinéa c) couvre le cas d'un stock de marchandises appartenant à une entreprise qui font l'objet d'une transformation par une seconde entreprise au nom ou pour le compte de la première entreprise. La référence au lieu d'affaires ayant pour objet de réunir des informations, que l'on trouve à l'alinéa d), vise entre autres le cas du bureau de journal qui n'est qu'un des prolongements de l'entreprise-mère. En prévoyant une exemption pour cette catégorie de bureau, on ne fait qu'étendre la notion de « simple achat ».

23. L'alinéa e) stipule qu'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce uniquement une activité qui a pour elle un caractère préparatoire ou auxiliaire n'est pas un établissement stable. La rédaction de cet alinéa rend inutile une longue énumération d'exceptions. De plus, l'alinéa apporte une exception générale à la définition du paragraphe 1 et, en liaison avec ce paragraphe, donne un critère plus sélectif permettant de définir ce qui constitue un établissement stable. Il restreint dans une large mesure cette définition et exclut de son champ assez étendu un certain nombre de formes d'organisations commerciales qui, bien que leurs activités s'opèrent par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne doivent pas être considérées comme des établissements stables. On reconnaît qu'une telle installation d'affaires peut effectivement contribuer à la productivité de l'entreprise,

mais les services précèdent de trop loin la réalisation effective des bénéfiques pour qu'il soit possible d'attribuer à cette installation fixe d'affaires une partie quelconque de ces bénéfiques. On peut citer, à titre d'exemple, les installations utilisées uniquement pour la publicité, ou pour fournir des informations, ou pour des recherches scientifiques, ou pour veiller à l'exécution d'un contrat portant sur un brevet ou un savoir-faire (*know-how*) si ces activités ont un caractère préparatoire ou auxiliaire.

24. Il est souvent difficile de distinguer entre des activités qui ont un caractère préparatoire ou auxiliaire et celles qui n'ont pas ce caractère. Le critère décisif consiste à rechercher si les activités de l'installation fixe d'affaires constituent en elles-mêmes une part essentielle et notable des activités de l'ensemble de l'entreprise. Il conviendra d'étudier chaque cas séparément. Une installation fixe d'affaires dont l'objet général est identique à celui de l'ensemble de l'entreprise n'exerce pas une activité préparatoire ou auxiliaire. Lorsque, par exemple, une entreprise a pour objet de veiller à l'exécution de contrats portant sur des brevets et du *know-how*, l'installation fixe d'affaires de cette entreprise qui exerce cette activité ne peut bénéficier des dispositions de l'alinéa e). Une installation fixe d'affaires dont la fonction est de gérer une entreprise, ou même seulement une partie d'une entreprise ou d'un groupement d'entreprises, ne peut être considérée comme exerçant une activité préparatoire ou auxiliaire, car de telles activités de direction sont d'un niveau nettement supérieur. Si des entreprises ayant des ramifications internationales installent dans des États où elles ont des filiales, des établissements stables, des représentants ou des licenciés, un bureau dit « de direction », chargé de surveiller et de coordonner tous les services de l'entreprise sis dans la région intéressée, ce bureau de direction sera normalement réputé établissement stable, car il peut être considéré comme un bureau au sens du paragraphe 2. Lorsqu'une importante firme internationale a délégué toutes les fonctions de direction à ses bureaux de direction régionaux, de sorte que le siège central de la firme se borne à exercer une surveillance générale (ce qu'on appelle des entreprises polycentriques), les bureaux de direction régionaux eux-mêmes doivent être considérés comme « un siège de direction » au sens de l'alinéa a) du paragraphe 2. La fonction de direction d'une entreprise, même si elle ne couvre qu'un certain domaine des opérations de la firme, constitue une part essentielle des opérations de l'entreprise et ne peut donc en aucune façon être considérée comme une activité ayant un caractère préparatoire ou auxiliaire au sens de l'alinéa e) du paragraphe 4.

25. Le fait pour une entreprise de disposer d'une installation fixe d'affaires pour livrer à sa clientèle les pièces détachées des machines qu'elle leur a fournies, et où elle entretient ou répare en outre ces machines, peut aussi constituer un établissement stable, car ces activités vont nettement au-delà de la simple livraison visée à l'alinéa a) du paragraphe 4. Étant donné que ces organisations de services après vente exécutent une part essentielle et notable des services de l'entreprise à l'égard de sa clientèle, leurs activités n'ont pas un simple caractère auxiliaire. L'alinéa e) ne s'applique que si les activités de l'installation fixe d'affaires ont un caractère uniquement préparatoire ou auxiliaire. Ce n'est pas le cas si, par exemple, l'installation fixe d'affaires ne fournit pas seulement des renseignements mais aussi des plans, etc., spécialement mis au

point pour répondre aux besoins de chaque client. Ce ne serait pas non plus le cas si un établissement de recherche s'occupait de fabrication.

26. En outre, l'alinéa e) précise bien que les activités de l'installation fixe d'affaires doivent être exercées pour l'entreprise. Une installation fixe d'affaires qui rend des services non seulement à l'entreprise dont elle dépend, mais aussi directement à d'autres entreprises, par exemple, à d'autres sociétés faisant partie du même groupe que la société à laquelle appartient l'installation fixe, ne relèverait pas de l'alinéa e).

26.1 Autre exemple, celui d'installations comme des câbles ou des conduites qui traversent le territoire d'un pays. Outre que le revenu perçu par le propriétaire ou l'exploitant de ces installations au titre de leur utilisation par d'autres entreprises est couvert par l'article 6 dès lors que ces installations constituent des biens immobiliers aux termes du paragraphe 2 de l'article 6, on peut se demander si le paragraphe 4 leur est applicable. Lorsque ces installations servent au transport de biens appartenant à d'autres entreprises, l'alinéa a), qui est limité à la livraison de biens ou de marchandises appartenant à l'entreprise qui utilise l'installation, n'est pas applicable en ce qui concerne le propriétaire ou l'exploitant de ces installations. L'alinéa e) n'est pas non plus applicable en ce qui concerne cette entreprise puisque le câble ou la conduite ne sert pas uniquement pour l'entreprise et que son utilisation n'est pas de caractère préparatoire ou auxiliaire compte tenu de la nature de l'activité de cette entreprise. Il n'en va cependant pas de même lorsqu'une entreprise détient et exploite un câble ou une conduite qui traverse le territoire d'un pays uniquement afin de transporter ses propres biens et que ces opérations de transport sont simplement incidentes à l'activité de cette entreprise, comme dans le cas d'une entreprise dont l'activité consiste à raffiner du pétrole et qui possède et exploite une conduite qui traverse le territoire d'un pays uniquement en vue de transporter son propre pétrole jusqu'à sa raffinerie située dans un autre pays. Dans un tel cas, l'alinéa a) devient applicable. Une autre question est de savoir si le câble ou la conduite pourrait également constituer un établissement stable pour le client de l'opérateur de ce câble ou conduite, c'est-à-dire pour l'entreprise dont les données, l'électricité ou autres biens sont transmis ou transportés d'un endroit à un autre. Dans un tel cas, cette entreprise obtient uniquement des services de transmission ou de transport et le câble ou la conduite n'est pas à sa disposition. Pour cette raison, le câble ou la conduite ne peut être considéré comme constituant un établissement stable de cette entreprise.

27. Comme on l'a déjà indiqué au paragraphe 21 ci-dessus, le paragraphe 4 a pour objet de prévoir les exceptions à la définition générale du paragraphe 1 lorsqu'il s'agit d'installations fixes d'affaires dont les activités ont en général un caractère préparatoire ou auxiliaire par rapport à l'ensemble des activités de l'entreprise. Par conséquent, suivant l'alinéa f) du paragraphe 4, le fait que des activités énumérées aux alinéas a) à e) du paragraphe 4 sont exercées cumulativement dans une installation fixe d'affaires ne signifie pas qu'on est en présence d'un établissement stable. Tant que les activités exercées cumulativement par cette installation fixe d'affaires n'ont qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire, on ne saurait considérer qu'il y a établissement stable. Les cumuls d'activités ne doivent pas être considérés d'après des règles rigides,

mais en fonction des circonstances. Il convient d'interpréter le critère du « caractère préparatoire ou auxiliaire » de la même façon que le critère fixé à l'alinéa e) (voir les paragraphes 24 et 25 ci-dessus). Les États qui souhaitent autoriser un cumul des activités énumérées aux alinéas a) et e), sans rechercher si ce cumul répond ou non au critère du caractère préparatoire ou auxiliaire de cette combinaison, peuvent le faire en supprimant, à l'alinéa f), les mots « à condition » jusqu'à « auxiliaire ».

27.1 Lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs installations fixes d'affaires au sens des alinéas a) à e), il n'y a pas à tenir compte de l'alinéa f) à condition que ces installations soient distinctes les unes des autres du point de vue de leur emplacement et de leur organisation, car, dans ce cas, chaque installation d'affaires doit être considérée isolément pour déterminer s'il y a ou non établissement stable. Des installations d'affaires ne sont pas « distinctes du point de vue de leur organisation » lorsqu'elles assurent chacune dans un État contractant des fonctions complémentaires comme la réception et le stockage de biens en un lieu, la distribution de ces biens par l'intermédiaire d'un autre lieu, etc. Une entreprise ne saurait fragmenter un ensemble cohérent en plusieurs petites activités dans le but d'arguer du fait que chacune d'elles ne présente qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire.

28. Les installations fixes d'affaires mentionnées au paragraphe 4 ne peuvent être considérées comme des établissements stables tant que leurs activités présentent le caractère qui permet de supposer que l'installation d'affaires n'est pas un établissement stable. Ce sera le cas même si les contrats nécessaires pour créer et exercer les activités commerciales sont conclus par ceux mêmes qui sont responsables de l'installation d'affaires. Les salariés des installations d'affaires au sens du paragraphe 4 qui sont autorisés à conclure ces contrats ne peuvent être considérés comme des agents au sens du paragraphe 5. Tel serait le cas d'une installation de recherches dont le directeur est habilité à conclure les contrats nécessaires à l'exercice des activités de l'installation et qui exerce ce pouvoir dans le cadre des activités de l'installation. Il faut, toutefois, considérer qu'il y a établissement stable si l'installation fixe d'affaires qui exerce l'une des activités énumérées au paragraphe 4 les exerce non seulement pour le compte de l'entreprise à laquelle elle appartient, mais aussi pour le compte d'autres entreprises. Si, par exemple, une agence de publicité dont dispose une entreprise se livrait aussi à des activités de publicité pour d'autres entreprises, elle serait considérée comme un établissement stable de l'entreprise dont elle dépend.

29. Si une installation fixe d'affaires au sens du paragraphe 4 ne peut être considérée comme un établissement stable, l'exception s'applique de même à l'aliénation de biens mobiliers faisant partie des actifs de l'installation d'affaires lorsque l'entreprise met fin à ses activités dans cette installation (voir le paragraphe 11 ci-dessus et le paragraphe 2 de l'article 13). L'exposition de marchandises faisant partie des exceptions aux termes des alinéas a) et b), la vente des marchandises lorsque prend fin un congrès ou une foire commerciale est couverte par l'exception. Celle-ci ne s'applique pas, naturellement, à la vente des marchandises qui n'ont pas été effectivement exposées au congrès ou à la foire commerciale.

30. Une installation fixe d'affaires utilisée à la fois pour des activités entrant au nombre des exceptions (paragraphe 4) et pour d'autres activités, sera considérée comme un établissement stable unique et sera imposable pour ces deux catégories d'activités. Ce sera le cas, par exemple, d'un magasin ouvert pour la livraison de marchandises, mais qui pratique aussi des ventes.

Paragraphe 5

31. Il est généralement admis, en principe, qu'une entreprise doit être considérée comme ayant un établissement stable dans un État s'il y existe une personne agissant pour son compte dans certaines conditions, quand bien même l'entreprise ne dispose pas dans cet État d'une installation fixe d'affaires au sens des paragraphes 1 et 2. Cette disposition a pour objet de donner, dans ces cas, le droit d'imposition à cet État. Le paragraphe 5 stipule dans quelles conditions l'entreprise est considérée comme ayant un établissement stable du fait des activités d'une personne agissant pour son compte. Le texte du paragraphe a été remanié dans le Modèle de Convention de 1977 pour préciser l'objet de la disposition correspondante qui figurait dans le Projet de convention de 1963, mais sans autre modification de fond que l'extension des activités de la personne qui font l'objet d'une exception.

32. Les personnes dont les activités peuvent constituer pour l'entreprise un établissement stable sont les « agents dépendants », c'est-à-dire les personnes, employées ou non, qui ne sont pas des agents indépendants tombant sous le coup du paragraphe 6. Les personnes visées peuvent être des personnes physiques ou des sociétés et ne sont pas tenues d'être résidentes, ni de posséder une installation d'affaires dans l'État dans lequel elles agissent pour le compte de l'entreprise. Il aurait été contraire aux intérêts des relations économiques internationales de stipuler que le fait d'avoir à sa disposition une personne dépendante quelconque constituerait pour l'entreprise l'existence d'un établissement stable. Une telle solution doit être réservée au cas des personnes qui, du fait de l'étendue de leurs pouvoirs ou de la nature de leurs activités, engagent l'entreprise dans des activités d'entreprise d'une certaine étendue dans l'État considéré. Le paragraphe 5 suppose donc que seules les personnes habilitées à conclure des contrats peuvent constituer un établissement stable pour l'entreprise dont elles dépendent. Dans ce cas, la personne dispose de pouvoirs suffisants pour obliger l'entreprise lorsque celle-ci participe à des activités d'entreprise dans l'État considéré. L'emploi du terme « établissement stable » dans ce contexte suppose, naturellement, que cette personne utilise ses pouvoirs de manière répétée et pas seulement dans des cas isolés.

32.1 L'expression « de pouvoirs [...] lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise » ne restreint pas l'application du paragraphe à un agent concluant des contrats littéralement au nom de l'entreprise ; le paragraphe s'applique aussi à un agent qui conclut des contrats qui engagent l'entreprise même si ces contrats ne sont pas effectivement conclus au nom de l'entreprise. Le fait qu'une entreprise ne participe pas activement aux transactions peut signifier qu'elle a délégué cette compétence à l'agent. Par exemple, on peut considérer qu'un agent possède le pouvoir

effectif de conclure des contrats lorsqu'il sollicite et reçoit les commandes (sans les finaliser de manière formelle), lesquelles sont envoyées directement à un entrepôt d'où sont livrées les marchandises et lorsque l'entreprise étrangère ne fait qu'approuver les transactions de façon routinière.

33. Les pouvoirs permettant de conclure des contrats doivent couvrir les contrats qui ont trait aux opérations constituant les activités propres de l'entreprise. Il importerait peu, par exemple, que la personne ait le pouvoir d'engager du personnel pour l'entreprise afin de l'aider dans les activités qu'elle exerce pour l'entreprise ou qu'elle soit autorisée à conclure au nom de l'entreprise des contrats analogues n'ayant trait qu'à des opérations internes. De plus, les pouvoirs doivent être habituellement exercés dans l'autre État ; il convient de se référer à la situation commerciale réelle pour déterminer si tel est ou non le cas. Une personne autorisée à négocier tous les éléments et détails d'un contrat de manière à obliger l'entreprise peut être considérée comme exerçant ses pouvoirs « dans cet État », même si le contrat est signé par une autre personne dans l'État où est située l'entreprise ou si la première personne n'a pas reçu formellement un pouvoir de représentation. Toutefois, le simple fait qu'une personne ait assisté ou même participé à des négociations dans un État entre une entreprise et un client ne suffit pas en lui-même pour conclure que la personne a exercé dans cet État le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise. Le fait qu'une personne ait assisté ou même participé à de telles négociations pourrait cependant constituer un facteur significatif pour déterminer les fonctions exactes exercées par cette personne pour le compte de l'entreprise. Étant donné qu'en vertu du paragraphe 4, une installation fixe d'affaires dont l'objet est limité à ceux qui sont énumérés audit paragraphe est réputée ne pas constituer un établissement stable, toute personne dont les activités se limitent à ces objets ne constitue pas non plus un établissement stable.

33.1 Le critère selon lequel l'agent doit « habituellement » exercer des pouvoirs lui permettant de conclure des contrats reflète le principe sous-jacent de l'article 5 selon lequel la présence d'une entreprise dans un État contractant ne doit pas être simplement transitoire pour que l'on puisse considérer que l'entreprise possède dans cet État un établissement stable, et qu'elle y soit donc redevable de l'impôt. L'ampleur et la fréquence d'une activité permettant de conclure que l'agent « exerce habituellement » des pouvoirs de conclure des contrats vont dépendre de la nature de ces contrats et de l'activité de l'entreprise pour laquelle il agit. Il n'est pas possible de définir un critère précis de fréquence. Néanmoins, on est fondé à recourir aux mêmes genres de facteurs pris en compte au paragraphe 6 pour statuer dans de tels cas.

34. Lorsque les conditions énumérées au paragraphe 5 sont remplies, il y a un établissement stable de l'entreprise dans la mesure où la personne agit pour le compte de cette dernière, c'est-à-dire non pas seulement dans la mesure où cette personne exerce les pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise.

35. Aux termes du paragraphe 5, seules les personnes remplissant les conditions stipulées peuvent constituer un établissement stable, à l'exclusion de toute autre personne. Il convient, toutefois, de se rappeler que le paragraphe 5 offre seulement un

critère de rechange pour déterminer si une entreprise possède dans un État un établissement stable. Si l'on peut démontrer que cet établissement stable existe au sens des paragraphes 1 et 2 (sous réserve des dispositions du paragraphe 4), il n'est pas nécessaire de démontrer que le cas de la personne qui le dirige relève du paragraphe 5.

Paragraphe 6

36. Une entreprise d'un État contractant qui effectue des opérations commerciales par l'intermédiaire d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, ne peut être imposée dans l'autre État contractant à raison de ces opérations si l'agent agit dans l'exercice normal de ses activités (voir le paragraphe 32 ci-dessus). Il va de soi que cet agent, représentant une entreprise distincte, ne peut constituer un établissement stable de l'entreprise étrangère ; on a néanmoins jugé utile de faire figurer dans l'article le paragraphe 6 pour plus de clarté et de précision.

37. Une personne ne sera visée par les dispositions du paragraphe 6 — c'est-à-dire qu'elle ne constituera pas un établissement stable de l'entreprise pour le compte de qui elle agit — que si :

- a) elle est indépendante de l'entreprise, à la fois juridiquement et économiquement, et
- b) elle agit dans le cadre ordinaire de son activité lorsqu'elle agit pour le compte de l'entreprise.

38. L'indépendance d'une personne par rapport à l'entreprise qu'elle représente s'apprécie en fonction de l'étendue des obligations qui lui incombent à l'égard de l'entreprise. Si les activités commerciales qu'elle exerce pour le compte de l'entreprise sont soumises à des instructions détaillées de celle-ci, ou à un contrôle général de cette entreprise, cette personne ne peut être considérée comme indépendante de l'entreprise. Un autre critère important consistera à rechercher si le risque de l'entrepreneur doit être supporté par la personne ou par l'entreprise qu'elle représente.

38.1 En ce qui concerne le critère de dépendance juridique, il convient de noter que le contrôle qu'une société mère exerce sur sa filiale à titre d'actionnaire n'entre pas en ligne de compte dans l'examen de la dépendance ou d'autres caractéristiques de la filiale dans sa capacité d'agent intervenant pour le compte de la société mère. Cette démarche est conforme à la règle énoncée au paragraphe 7 de l'article 5. Toutefois, comme l'indique le paragraphe 41 des Commentaires, la filiale peut être considérée comme un agent dépendant de sa société mère par application des mêmes critères que ceux applicables à toute autre société n'ayant aucun lien avec la société mère.

38.2 Les considérations suivantes sont à prendre en compte au moment de déterminer si un agent peut être considéré comme indépendant.

38.3 Un agent indépendant est normalement responsable devant l'entreprise qu'il représente pour les résultats de son travail, sans être soumis à un contrôle important de la façon dont il effectue ce travail. Il n'est pas soumis à des instructions précises de

l'entreprise qu'il représente quant à la conduite du travail. Le fait que l'entreprise utilise les compétences et connaissances spécifiques de l'agent est une indication de son indépendance.

38.4 Les restrictions de l'ampleur des activités que l'agent peut exercer affectent à l'évidence la portée des pouvoirs de l'agent. Toutefois, ces restrictions sont sans rapport avec la dépendance qui est déterminée en fonction de la marge de liberté dont dispose l'agent dans l'exécution d'opérations pour le compte de l'entreprise qu'il représente dans le cadre des pouvoirs conférés par l'accord conclu entre les deux parties.

38.5 La mise en œuvre d'un accord peut se caractériser par le fait qu'un agent va apporter des éléments substantiels d'information à une entreprise qu'il représente en ce qui concerne l'activité d'entreprise réalisée aux termes de l'accord ; pour autant, ce n'est pas un critère permettant seul de déterminer que l'agent est dépendant, sauf si les renseignements sont fournis en vue d'obtenir l'agrément de l'entreprise sur la façon dont l'activité doit être menée. La fourniture d'informations simplement pour assurer le bon fonctionnement de l'accord et le maintien de bonnes relations avec l'entreprise n'est pas indicative d'une relation de dépendance.

38.6 Le nombre d'entreprises que l'agent représente est un autre facteur à prendre en considération pour établir son indépendance. Il est peu probable que l'on puisse établir l'indépendance de l'agent si ses activités s'exercent exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise pendant toute la durée de l'entreprise ou sur une longue période. Toutefois, ce fait n'est pas en soi déterminant. Tous les faits et circonstances doivent être pris en compte pour déterminer si les activités de l'agent constituent une activité d'entreprise autonome qu'il conduit, et dans le cadre de laquelle il assume les risques et perçoit une rémunération par l'utilisation de ses compétences et connaissances d'entrepreneur. Lorsque l'agent intervient pour le compte d'un certain nombre d'entreprises dans l'exercice normal de ses activités et qu'aucune n'occupe de position prédominante au regard des opérations réalisées par l'agent, il peut y avoir dépendance juridique si les entreprises agissent de concert pour contrôler les actes de l'agent au cours des opérations qu'il exécute pour leur compte.

38.7 On ne peut dire qu'une personne agit dans l'exercice normal de ses propres activités si, à la place de l'entreprise, elle accomplit des actes qui relèvent économiquement de la sphère de ladite entreprise plutôt que de celle de ses propres opérations commerciales. Si, par exemple, un commissionnaire ne se contente pas de vendre les biens ou marchandises d'une entreprise en son nom propre, mais agit aussi habituellement à l'égard de cette entreprise comme agent permanent disposant des pouvoirs de conclure des contrats, il sera censé constituer pour cette activité particulière un établissement stable, puisqu'il agit ainsi en dehors de l'exercice habituel de ses propres opérations commerciales (c'est-à-dire celles d'un commissionnaire), à moins que ses activités ne se bornent à celles qui sont énumérées à la fin du paragraphe 5.

38.8 Pour déterminer si des activités particulières entrent ou non dans le cadre ordinaire de l'activité d'un agent, on étudiera les activités commerciales habituellement exercées dans la profession de l'agent — courtier, commissionnaire ou autre agent indépendant — plutôt que les autres activités commerciales exercées par l'agent. Même si le point de comparaison devait normalement porter sur les activités habituelles à la profession de l'agent, on pourrait dans certains cas faire appel à d'autres critères complémentaires soit concurremment soit à titre de solution de rechange, par exemple, lorsque les activités de l'agent ne se rattachent pas à l'exercice d'une profession courante.

39. La définition de l'expression « établissement stable » permet d'imposer une compagnie d'assurances d'un État dans l'autre État pour ses opérations d'assurance, si elle y dispose d'une installation fixe d'affaires au sens du paragraphe 1, ou si elle y exerce ses activités par l'intermédiaire d'une personne répondant à la définition du paragraphe 5. Comme les agences de compagnies d'assurances étrangères ne répondent pas toujours à l'une ou l'autre de ces deux conditions, il est possible que ces compagnies se livrent à des opérations importantes dans l'un des États sans être imposées dans cet État sur les bénéfices découlant de leurs activités. Pour parer à cette éventualité, plusieurs conventions conclues par des pays membres de l'OCDE contiennent une disposition prévoyant que les compagnies d'assurances d'un État sont considérées comme ayant un établissement stable dans l'autre État si elles y perçoivent des primes par l'intermédiaire d'un agent qui y est établi — autre qu'un agent qui a déjà la qualité d'établissement stable en vertu du paragraphe 5 — ou assurent des risques dans ce territoire par l'intermédiaire de cet agent. Le point de savoir si une disposition de ce genre devra être incluse dans une convention dépendra de la situation de droit et de fait qui prévaut dans les États contractants concernés. Il sera donc fréquent qu'une telle disposition ne soit pas envisagée. De ce fait, il n'a pas paru opportun d'insérer une disposition en ce sens dans le Modèle de Convention.

Paragraphe 7

40. Il est généralement admis que l'existence d'une filiale ne constitue pas en soi un élément impliquant que la filiale est un établissement stable de la société mère. Ceci résulte du principe que, du point de vue fiscal, cette filiale constitue une entité juridique indépendante. Même le fait que l'activité de la filiale soit dirigée par la société mère ne fait pas de la filiale un établissement stable de la société mère.

41. Une société mère peut cependant être considérée, en vertu des dispositions des paragraphes 1 ou 5 de l'article, comme ayant un établissement stable dans un État où une filiale dispose d'une installation d'affaires. Ainsi, tout espace ou local appartenant à la filiale qui se trouve à la disposition de la société mère (voir les paragraphes 4, 5 et 6 ci-dessus) et qui constitue une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle la société mère exerce ses propres activités constituera un établissement stable de la société mère en vertu du paragraphe 1, sous réserve des paragraphes 3 et 4 de l'article (voir l'exemple qui figure au paragraphe 4.3 ci-dessus). Par ailleurs, en vertu du paragraphe 5, une société sera considérée comme disposant d'un établissement

stable dans un État au titre des activités que sa filiale mène pour son compte si cette filiale possède et exerce habituellement dans cet État le pouvoir de conclure des contrats au nom de la société mère (voir les paragraphes 32, 33 et 34 ci-dessus) à moins que ces activités ne soient limitées à celles mentionnées au paragraphe 4 de l'article ou que la filiale n'agisse dans le cadre ordinaire de ses activités comme un agent indépendant auquel le paragraphe 6 de l'article est applicable.

41.1 Les mêmes principes s'appliquent à toute société faisant partie d'un groupe multinational de telle sorte que cette société puisse être considérée comme disposant d'un établissement stable dans un État où elle a à sa disposition (voir les paragraphes 4, 5 et 6 ci-dessus) et utilise des locaux appartenant à une autre société du groupe ou si la première société est considérée comme ayant un établissement stable en vertu du paragraphe 5 de l'article (voir les paragraphes 32, 33 et 34 ci-dessus). La détermination de l'existence d'un établissement stable en vertu des dispositions du paragraphe 1 ou 5 de l'article doit cependant intervenir de manière distincte pour chaque société du groupe. Par conséquent, l'existence dans un État d'un établissement stable d'une société du groupe ne sera pas pertinente pour déterminer si une autre société du groupe a elle-même un établissement stable dans cet État.

42. Quoique des locaux appartenant à une société qui est membre d'un groupe multinational peuvent être mis à la disposition d'une autre société du groupe et peuvent, sous réserve des autres conditions de l'article 5, constituer un établissement stable de cette autre société lorsque les activités de celle-ci sont exercées par l'intermédiaire de cet établissement, il est important de distinguer ce cas de la situation fréquente où une société qui fait partie d'un groupe multinational fournit des services (par exemple des services de gestion) à une autre société du groupe dans le cadre de ses propres activités exercées dans des locaux qui ne sont pas ceux de cette autre société et en utilisant son propre personnel. Dans ce cas, le lieu où ces services sont fournis n'est pas à la disposition de la dernière société et ce ne sont pas les activités d'entreprise de cette société qui sont exercées par l'intermédiaire de cet établissement. Cet établissement ne peut donc être considéré comme un établissement stable de la société à laquelle les services sont fournis. En effet, le fait que les activités propres d'une société en un lieu donné puissent comporter des avantages économiques pour les activités d'une autre société ne signifie pas que cette dernière société exerce ses activités par l'intermédiaire de cet établissement : il est clair qu'une société qui se contente d'acquérir des pièces détachées produites par une autre société ou des services fournis par elle dans un autre pays ne dispose pas d'un établissement stable pour cette seule raison même si la fabrication de ces pièces ou la fourniture de ces services peuvent présenter des avantages pour elle.

Commerce électronique

42.1 La question de savoir si la simple utilisation de matériel informatique situé dans un pays pour effectuer des transactions de commerce électronique dans ce même pays peut constituer un établissement stable a donné lieu à quelques discussions. Cette question soulève un certain nombre de problèmes au regard des dispositions de l'article.

42.2 Même si un site où un équipement automatique est exploité par une entreprise peut constituer un établissement stable dans le pays où il est situé (voir ci-après), une distinction doit être faite entre l'équipement informatique, qui pourrait être installé sur un site de façon à constituer un établissement stable dans certaines circonstances, et les données et le logiciel qui sont utilisés par cet équipement ou stockés dans celui-ci. À titre d'exemple, un site web, qui est une combinaison de logiciels et de données électroniques, n'implique en soi aucun bien corporel. Il n'a donc pas d'emplacement qui puisse constituer une « installation d'affaires » car il n'existe pas « une installation telle que des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage » (voir le paragraphe 2 ci-dessus) en ce qui concerne le logiciel et les données constituant ce site web. En revanche, le serveur sur lequel le site web est hébergé et par l'intermédiaire duquel il est accessible est un élément d'équipement ayant une localisation physique et cette localisation peut donc constituer une « installation fixe d'affaires » de l'entreprise qui exploite ce serveur.

42.3 La distinction entre un site web et le serveur sur lequel ce site est hébergé et utilisé est importante, car l'entreprise qui exploite le serveur peut être différente de celle qui exerce son activité par l'intermédiaire du site web. Par exemple, il est courant que le site web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce son activité soit hébergé sur le serveur d'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI). Bien que la rémunération versée au FSI en vertu de ces accords puisse être calculée en fonction de la quantité d'espace de disque utilisée pour stocker le logiciel et les données requises par le site web, ces contrats n'ont pas généralement pour effet de mettre le serveur et son emplacement à la disposition de l'entreprise (voir le paragraphe 4 ci-dessus), même si l'entreprise a été en mesure de déterminer que son site web devrait être hébergé sur un serveur particulier situé dans un endroit particulier. En l'occurrence, l'entreprise n'a même pas de présence physique à cet endroit puisque le site web n'est pas un bien corporel. Dans ces cas, l'entreprise ne peut pas être considérée comme ayant acquis une installation d'affaires en vertu de cet accord d'hébergement. Toutefois, si l'entreprise exerçant une activité par l'intermédiaire d'un site web a le serveur à sa disposition, par exemple si elle possède (ou loue) et exploite le serveur sur lequel le site web est logé et utilisé, l'endroit où ce serveur est situé peut constituer un établissement stable de l'entreprise si les autres conditions de l'article sont remplies.

42.4 Un équipement informatique à un endroit donné ne peut constituer un établissement stable qu'à la condition d'être fixe. Dans le cas d'un serveur, ce qui importe n'est pas la possibilité de le déplacer, mais le fait de savoir s'il est effectivement déplacé. Pour constituer une installation fixe d'affaires, un serveur devra être situé à un certain endroit pendant un laps de temps suffisant pour devenir fixe au sens du paragraphe 1.

42.5 Une autre question est celle de savoir si l'activité d'une entreprise peut être considérée comme étant totalement ou partiellement exercée à un endroit où l'entreprise a un équipement tel qu'un serveur à sa disposition. La question de savoir si une entreprise exerce tout ou partie de son activité par l'intermédiaire de cet équipement doit être examinée au cas par cas, en se demandant si l'on peut dire que,

du fait de cet équipement, l'entreprise a à sa disposition une installation où des fonctions de cette entreprise sont exercées.

42.6 Lorsqu'une entreprise exploite un équipement informatique à un endroit particulier, il peut exister un établissement stable même si aucun personnel de cette entreprise n'est nécessaire à cet endroit pour l'exploitation de l'équipement. La présence de personnel n'est pas nécessaire pour considérer qu'une entreprise exerce totalement ou partiellement son activité à un endroit si aucun personnel n'est en fait requis pour y exercer des activités d'entreprise. Cette conclusion s'applique au commerce électronique de la même façon qu'elle s'applique à d'autres activités dans lesquelles un équipement fonctionne automatiquement, par exemple une station de pompage automatique utilisée pour l'exploitation de ressources naturelles.

42.7 Par ailleurs, aucun établissement stable ne peut être réputé exister lorsque les opérations de commerce électronique effectuées à l'aide d'un équipement informatique situé à un endroit donné d'un pays se limitent aux activités préparatoires ou auxiliaires visées par le paragraphe 4. La question de savoir si des activités particulières exercées à un tel endroit tombent sous le coup du paragraphe 4 demande à être examinée au cas par cas, compte tenu des diverses fonctions exercées par l'entreprise par l'intermédiaire de cet équipement. On peut citer les exemples suivants d'activités qui seraient généralement considérées comme préparatoires ou auxiliaires :

- assurer un lien de communication — à l'instar d'une ligne téléphonique — entre fournisseurs et clients ;
- faire la publicité de biens ou services ;
- relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir à des fins de sécurité et d'efficacité ;
- collecter des données sur le marché pour le compte de l'entreprise ;
- fournir des informations.

42.8 Toutefois, lorsque ces fonctions constituent en elles-mêmes une partie essentielle et significative de l'activité commerciale de l'entreprise dans son ensemble, ou que d'autres fonctions essentielles de l'entreprise sont exercées par l'intermédiaire de l'équipement informatique, elles vont au-delà des activités visées au paragraphe 4, et si l'équipement constitue une installation fixe d'affaires de l'entreprise (telle que décrit aux paragraphes 42.2 à 42.6 ci-dessus), il existe un établissement stable.

42.9 La détermination des fonctions essentielles d'une entreprise donnée dépend de l'évidence de la nature des activités exercées par cette entreprise. À titre d'exemple, certains fournisseurs de services sur l'Internet (FSI) exploitent leurs propres serveurs dans le but d'héberger des sites web ou d'autres applications pour le compte d'autres entreprises. Pour ces FSI, l'exploitation de leurs serveurs en vue de fournir des services à des clients constitue une composante essentielle de leur activité commerciale et ne saurait être considérée comme étant préparatoire ou auxiliaire. Un autre exemple est celui d'une entreprise (parfois appelée « cybermarchand ») qui se consacre à la vente de produits via l'Internet. Dans ce cas, l'entreprise n'a pas pour activité d'exploiter des serveurs, et le simple fait qu'elle puisse le faire à un endroit donné n'est pas suffisant

pour conclure que les activités exercées à cet endroit sont davantage que des activités préparatoires et auxiliaires. Dans pareil cas, il convient d'examiner la nature des activités exercées à cet endroit à la lumière de l'activité générale de l'entreprise. Si ces activités sont simplement préparatoires ou auxiliaires au regard de la vente de produits via l'Internet (par exemple, l'endroit est utilisé pour exploiter un serveur qui héberge un site web, lequel, comme c'est souvent le cas, est utilisé exclusivement pour la publicité, l'affichage d'un catalogue de produits ou la fourniture d'informations aux clients potentiels), le paragraphe 4 est applicable et l'endroit en question ne constitue pas un établissement stable. Si, toutefois, les fonctions typiques liées à une vente sont exercées à cet endroit (par exemple, si la conclusion du contrat avec le client, le traitement du paiement et la livraison des produits sont effectués automatiquement par l'intermédiaire de l'équipement situé à cet endroit), ces activités ne peuvent pas être considérées comme étant simplement préparatoires ou auxiliaires.

42.10 Une dernière question est celle de savoir si le paragraphe 5 peut s'appliquer pour déterminer qu'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI) constitue un établissement stable. Ainsi qu'on l'a déjà noté, il est courant que les FSI assurent le service consistant à héberger les sites web d'autres entreprises sur leurs propres serveurs. On peut alors se demander s'il est possible d'appliquer le paragraphe 5 pour déterminer que les FSI en question constituent des établissements stables des entreprises qui font du commerce électronique par l'intermédiaire de sites web exploités sur les serveurs possédés et gérés par ces FSI. Si cela peut être le cas dans des circonstances très exceptionnelles, le paragraphe 5 n'est généralement pas applicable car les FSI ne constituent pas un agent des entreprises auxquelles appartiennent les sites web, parce qu'ils ne disposent pas de pouvoirs leur permettant de conclure des contrats au nom de ces entreprises et ne concluent pas habituellement de tels contrats ou parce qu'ils constituent des agents indépendants agissant dans le cadre ordinaire de leur activité, comme en témoigne le fait qu'ils hébergent des sites web d'un grand nombre d'entreprises différentes. En outre, puisque le site web par l'intermédiaire duquel une entreprise exerce ses activités n'est pas lui-même une « personne » au sens de l'article 3, il est clair que le paragraphe 5 ne saurait être invoqué pour conclure qu'un établissement stable est réputé exister au motif que le site web serait un agent de l'entreprise en vertu de ce paragraphe.

L'imposition des services

42.11 L'effet combiné de cet article et de l'article 7 est que les bénéfices provenant des prestations de services exécutées sur le territoire d'un État contractant par une entreprise d'un autre État contractant ne sont pas imposables dans le premier État s'ils ne sont pas attribuables à un établissement stable qui y est situé (dès lors qu'ils ne sont pas couverts par d'autres articles de la Convention qui autoriseraient cette imposition). Ce résultat, en vertu duquel ces bénéfices ne sont imposables que dans l'autre État, est justifié par diverses considérations politiques et administratives. Il est cohérent avec le principe de l'article 7 selon lequel, tant qu'une entreprise d'un État n'a pas créé d'établissement stable dans un autre État, elle ne doit pas être considérée comme

participant à la vie économique de cet État au point de relever de la compétence fiscale de cet autre État. De plus, la prestation de services doit, en règle générale et sous réserve d'un petit nombre d'exceptions pour certains types de services (par exemple ceux qui sont couverts par les articles 8 et 17), être traitée de la même manière que les autres activités d'entreprise et, par conséquent, le même seuil d'imposition des établissements stables doit s'appliquer à toutes les activités d'entreprise, y compris la prestation de services indépendants.

42.12 L'une des considérations administratives auxquelles il est fait référence ci-dessus est que le fait d'étendre les cas où l'imposition par le pays de la source des bénéfices tirés de prestations de services exécutées sur le territoire d'un État contractant serait autorisée alourdirait les contraintes réglementaires et administratives pesant sur les entreprises comme sur les administrations fiscales. Cela serait particulièrement problématique pour les services fournis aux consommateurs (par opposition à ceux fournis aux entreprises), dont la déclaration à l'administration fiscale du pays de la source ne serait pas requise en vue de bénéficier de leur déduction fiscale en tant que frais d'exploitation. Comme, dans la plupart des cas, les règles qui ont été conçues à cet effet reposent sur la durée de séjour dans un État, les administrations fiscales et les entreprises auraient besoin de tenir compte du temps passé par le personnel des entreprises de services dans un pays et ces entreprises risqueraient d'avoir un établissement stable dans des circonstances imprévues dans le cas où elles seraient incapables de déterminer par avance la durée pendant laquelle leur personnel serait présent dans un pays donné (par exemple dans le cas où cette présence serait prolongée du fait de difficultés imprévues ou à la demande d'un client). Ces cas engendrent des contraintes administratives particulièrement problématiques parce qu'ils obligent une entreprise à se conformer rétroactivement à plusieurs exigences administratives associées à un établissement stable. Ces préoccupations ont trait à la nécessité de tenir des registres et documents comptables, à la fiscalité des salariés (par exemple, la nécessité de pratiquer des retenues à la source dans un autre pays) et à d'autres obligations ne concernant pas l'impôt sur le revenu.

42.13 En outre, l'imposition par le pays de la source des bénéfices tirés de prestations de services exécutées sur le territoire d'un État contractant par une entreprise d'un autre État contractant qui n'a pas d'installation fixe d'affaires dans le premier de ces deux États occasionnerait des difficultés pour déterminer les bénéfices imposables et recouvrer les impôts y afférents. Dans la plupart des cas, l'entreprise ne tiendrait pas la comptabilité et ne disposerait pas des actifs généralement associés à un établissement stable et elle n'aurait pas d'agent dépendant pouvant s'acquitter de ses obligations en matière d'information et de recouvrement. Au surplus, s'il est fréquent que le droit interne d'un État soumette à l'impôt les bénéfices tirés de prestations de services exécutées sur son territoire, cette pratique n'est pas nécessairement la meilleure politique en matière de conventions fiscales.

42.14 Certains États répugnent néanmoins à adopter le principe de l'imposition exclusive dans le pays de résidence des prestations de services qui ne sont pas attribuables à un établissement stable situé sur leur territoire mais qui sont exécutées

sur ce territoire. Ces États proposent que l'article soit modifié de manière à préserver le droit d'imposition par le pays de la source, dans certaines circonstances, en ce qui concerne les bénéficiaires tirés de ces services. Les États qui considèrent qu'une convention fiscale doit conférer un droit supplémentaire d'imposition par le pays de la source pour les prestations de services exécutées sur leur territoire invoquent divers arguments à l'appui de leur point de vue.

42.15 Ces États peuvent considérer que les bénéficiaires tirés des prestations de services exécutées sur le territoire d'un État donné doivent être imposables dans cet État en vertu des principes politiques généralement acceptés qui régissent la détermination du moment où les bénéficiaires d'une entreprise doivent être considérés comme ayant leur source dans une juridiction donnée. Ils considèrent que, sous l'angle exclusif de la question purement politique de la détermination de l'origine des bénéficiaires d'une entreprise, l'État où les prestations de services sont exécutées devrait avoir le droit d'imposition même si ces services ne sont pas attribuables à un établissement stable tel que défini à l'article 5. Ils observent que le droit interne de nombreux pays prévoit que les prestations de services exécutées dans ces pays sont imposables même en l'absence d'établissement stable (même si les prestations exécutées pendant une période très courte peuvent ne pas toujours être soumises à l'impôt en pratique).

42.16 Ces États sont préoccupés par le fait que certaines entreprises de services n'ont pas besoin d'installation fixe d'affaires dans leur territoire pour y exercer un volume substantiel d'activités et considèrent que ces droits supplémentaires sont donc appropriés.

42.17 Ces États considèrent en outre que, même si l'imposition des bénéficiaires des entreprises exploitées par des non-résidents qui ne sont pas attribuables à un établissement stable occasionnent des difficultés réglementaires et administratives, ces difficultés ne justifient pas que soient exemptés d'impôt les bénéficiaires tirés de toutes les prestations de services exécutées sur leur territoire par ces entreprises. Les tenants de cette position peuvent faire référence à des mécanismes qui sont déjà en place dans certains États pour veiller à ce que les prestations de services exécutées dans ces États mais qui ne sont pas attribuables à un établissement stable soient soumises à l'impôt (ces mécanismes reposent sur l'obligation à laquelle sont soumis les résidents de déclarer des paiements à des non-résidents au titre de prestations de services exécutées dans ces États et éventuellement d'opérer une retenue à la source sur ces paiements).

42.18 On notera cependant que tous les États membres conviennent qu'un État ne doit pas avoir le droit, en tant que pays de la source, d'imposer des revenus provenant de l'exécution de prestations de services exécutées par un non-résident hors de cet État. En vertu des conventions fiscales, les bénéficiaires tirés de la vente de marchandises qui sont simplement importées par un résident d'un pays et ne sont ni produites ni distribuées par un établissement stable dans ce pays n'y sont pas imposables et le même principe doit s'appliquer dans le cas des services. Le simple fait que celui qui paie la contrepartie de services soit un résident d'un État, que cette contrepartie soit supportée par un établissement stable situé dans cet État ou que le résultat des

services soit utilisé dans cet État, ne constitue pas un lien suffisant pour justifier l'attribution d'un droit d'imposition à cet État.

42.19 Une autre question fondamentale sur laquelle il existe un accord général concerne la détermination de l'assiette de l'impôt. Dans le cas de services non-salariés (et sous réserve d'éventuelles exceptions telles que celles qui sont visées à l'article 17), seuls les bénéficiaires tirés de ces services devraient être soumis à l'impôt. Par conséquent, les dispositions parfois incluses dans les conventions bilatérales qui autorisent un État à imposer le montant brut des honoraires payés pour certains services si celui qui paie ces honoraires est un résident de cet État ne semblent pas être un moyen approprié pour imposer ces services. Premièrement, parce que ces dispositions ne sont pas limitées aux prestations de services exécutées dans l'État de la source, elles ont pour effet de permettre à un État d'imposer des activités d'entreprise qui ne se déroulent pas dans cet État. Deuxièmement, ces règles permettent d'imposer le montant brut payé pour les services par opposition aux bénéficiaires qui en proviennent.

42.20 De plus, les États membres admettent qu'il convient, pour des raisons tenant aux contraintes réglementaires et à d'autres motifs, de ne pas permettre à un État d'imposer les bénéficiaires tirés de prestations de services exécutées sur leur territoire dans certaines circonstances (par exemple si ces services sont fournis pendant une période très courte).

42.21 C'est pourquoi le Comité a jugé important de circonscrire les circonstances dans lesquelles les États qui ne souscrivent pas à la conclusion figurant dans le paragraphe 42.11 ci-dessus peuvent, s'ils le désirent, stipuler que les bénéficiaires tirés des prestations de services exécutées sur le territoire d'un État contractant par une entreprise d'un autre État contractant pourront être soumis à l'impôt par cet État même en l'absence d'un établissement stable, tel que défini à l'article 5, auquel ces bénéficiaires seraient attribuables.

42.22 Il va de soi que cette imposition ne doit pas s'étendre aux prestations de services exécutées hors du territoire d'un État et qu'elle ne doit s'appliquer qu'aux bénéficiaires tirés de ces prestations de services plutôt qu'aux paiements reçus en contrepartie de ces services. De plus, cette imposition ne doit être autorisée que si la présence dans un État atteint au moins un certain niveau.

42.23 On trouvera ci-après un exemple de disposition conforme à ces exigences ; les États sont libres de convenir bilatéralement de l'inclusion d'une telle disposition dans leurs conventions fiscales :

Nonobstant les dispositions des paragraphes 1, 2 et 3, si une entreprise d'un État contractant exécute des prestations de services dans l'autre État contractant

- a) par l'intermédiaire d'une personne physique qui est présente dans cet autre État pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois et si plus de 50 pour cent des recettes brutes attribuables aux activités d'exploitation active exercées par l'entreprise au

cours de cette ou ces périodes proviennent des prestations de services exécutées dans cet autre État par l'intermédiaire de cette personne, ou

- b) pendant une période ou des périodes excédant au total 183 jours durant toute période de douze mois, et ces prestations de services sont exécutées pour un même projet ou pour des projets connexes par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques qui sont présentes et exécutent ces prestations de services dans cet autre État

les activités exercées dans cet autre État dans le cadre de l'exécution de ces prestations de services sont réputées être exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable de l'entreprise situé dans cet autre État, sauf si ces prestations de services sont limitées à celles qui sont mentionnées dans le paragraphe 4 et qui, si elles étaient exécutées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne feraient pas de cette installation un établissement stable au regard des dispositions de ce paragraphe. Aux fins de ce paragraphe, les prestations de services exécutées par une personne physique pour une entreprise ne sont pas considérées être exécutées par une autre entreprise par l'intermédiaire de cette personne physique à moins que cette autre entreprise ne supervise, dirige ou contrôle la manière dont ces prestations de services sont exécutées par cette personne physique.

42.24 Cette disposition alternative constitue une extension de la définition de l'établissement stable qui permet d'imposer les revenus provenant de services fournis par des entreprises exploitées par des non-résidents mais ce, conformément aux principes décrits au paragraphe 42.22. Certains aspects de cette disposition alternative sont expliqués dans les paragraphes qui suivent ; de toute évidence, ces paragraphes ne sont pas pertinents dans le cas des conventions qui n'incluent pas une telle disposition et qui ne permettent donc pas de considérer qu'un établissement stable existe uniquement parce que les conditions décrites dans cette disposition sont satisfaites.

42.25 Cette disposition a pour effet qu'un établissement stable est réputé exister alors qu'il n'existerait pas selon la définition énoncée dans le paragraphe 1 et les exemples du paragraphe 2. Elle s'applique donc nonobstant ces paragraphes. Comme cela est le cas pour le paragraphe 5 de l'article, cette disposition constitue une règle supplémentaire permettant de conclure qu'une entreprise possède un établissement stable dans un État ; elle pourrait s'appliquer, par exemple, si un consultant fournit des services pendant une longue durée dans un pays mais en différents endroits qui ne remplissent pas les conditions requises par le paragraphe 1 pour qu'ils constituent un ou plusieurs établissements stables. S'il peut être démontré que l'entreprise dispose d'un établissement stable au sens des paragraphes 1 et 2 (sous réserve des dispositions du paragraphe 4), il n'est pas nécessaire d'appliquer cette disposition pour conclure à l'existence d'un établissement stable. Comme cette disposition se borne à créer un établissement stable qui autrement n'existerait pas, elle ne constitue pas une définition alternative du concept d'établissement stable et ne peut donc, de toute évidence, limiter le champ de la définition du paragraphe 1 et des exemples du paragraphe 2.

42.26 Cette disposition s'applique aussi nonobstant le paragraphe 3. Ainsi, une entreprise peut être réputée avoir un établissement stable parce qu'elle exécute des prestations de services dans un pays pendant les périodes spécifiées dans le paragraphe proposé même si les divers endroits où ces prestations de services sont exécutées ne constituent pas des établissements stables au regard du paragraphe 3. L'exemple ci-après illustre ce résultat. Un travailleur indépendant résidant dans un État contractant fournit des services et est présent dans un autre État contractant pendant plus de 183 jours au cours d'une période de douze mois, mais ses prestations de services sont exécutées pour des durées égales en un lieu qui n'est pas un chantier (et elles ne concernent pas un projet de construction ou d'installation) ainsi que sur deux chantiers sans rapport avec le précédent dont chacun a une durée inférieure à la durée spécifiée par le paragraphe 3. Quoique, selon le paragraphe 3, les deux chantiers ne soient pas réputés constituer des établissements stables, le paragraphe proposé, qui s'applique nonobstant le paragraphe 3, fait que l'entreprise dont l'activité est exercée par cette personne sera réputée disposer d'un établissement stable (puisque la personne physique est un travailleur indépendant, on peut considérer que le critère de 50 pour cent des recettes brutes sera satisfait en ce qui concerne son entreprise).

42.27 Un autre exemple est celui d'une grande entreprise de construction qui exécute un seul projet de construction dans un pays. Si le projet est exécuté sur un seul site, la disposition ne devrait pas avoir d'incidence notable dès lors que la durée requise pour que le site constitue un établissement stable ne diffère pas substantiellement de celle qui est requise pour que la disposition s'applique. Les États qui désirent recourir à la disposition alternative peuvent donc envisager de se référer à des durées identiques pour cette disposition et pour le paragraphe 3 de l'article 5 : si une période plus courte est utilisée dans la disposition alternative, ceci réduira, en pratique, le champ d'application du paragraphe 3.

42.28 La situation peut néanmoins être différente si le projet, ou les projets connexes, sont exécutés en des endroits différents d'un même pays. Si chacun des chantiers où un même projet est exécuté a une durée trop courte pour que chacun d'entre eux constitue un établissement stable (voir cependant le paragraphe 20 ci-dessus), l'existence d'un établissement stable sera néanmoins présumée si les conditions de la disposition alternative sont remplies. Ce résultat est conforme à l'objet de la disposition, qui est de soumettre à l'imposition par l'État de la source les entreprises non résidentes qui sont présentes dans un pays pendant une durée suffisamment longue nonobstant le fait que leur présence en un quelconque lieu de ce pays n'est pas suffisamment longue pour que ce lieu devienne un établissement stable de l'entreprise concernée. Certains États peuvent toutefois considérer que le paragraphe 3 doit l'emporter sur la disposition alternative et souhaiter modifier cette disposition en conséquence.

42.29 Le paragraphe suggéré ne s'applique qu'aux services. Les autres types d'activités qui ne sont pas des services sont donc exclus de son champ d'application. Ainsi, ce paragraphe ne s'appliquera pas à une entreprise étrangère qui exerce une activité de pêche dans les eaux territoriales d'un État et tire des recettes de la vente de ses prises

(certaines conventions fiscales incluent cependant des dispositions spécifiques concernant des activités telles que la pêche et l'extraction de pétrole).

42.30 Cette disposition s'applique aux prestations de services exécutées par une entreprise. Il faut donc que les services soient fournis à des tiers par l'entreprise. Il est clair que cette disposition ne pourrait pas avoir pour effet qu'une entreprise soit réputée avoir un établissement stable du simple fait que des services lui sont fournis. Par exemple, des services pourraient être fournis par un particulier à son employeur sans que ce dernier ne fournisse de quelconques services (par exemple un salarié qui fournit des services de fabrication à une entreprise vendant des produits manufacturés). Un autre exemple serait celui d'employés d'une entreprise qui fourniraient des services dans un État à une entreprise associée selon les instructions détaillées et sous la supervision immédiate de cette dernière entreprise ; dans ce cas, dans l'hypothèse où les prestations de services en question ne sont pas exécutées pour une tierce partie, cette dernière entreprise n'exécute pas elle-même de services auxquels la disposition pourrait s'appliquer.

42.31 De plus, la disposition ne s'applique qu'aux prestations de services qui sont exécutées dans un État par une entreprise étrangère. Il importe peu que les services soient fournis à un résident de l'État ; ce qui est important est que les prestations de services soient exécutées dans l'État par l'intermédiaire d'une personne physique qui y est présente.

42.32 La disposition alternative ne précise pas que les services doivent être dispensés « par l'intermédiaire de salariés ou d'autre personnel engagé par l'entreprise », une expression que l'on retrouve dans certaines conventions fiscales bilatérales. Elle prévoit simplement que les prestations de services doivent être exécutées par une entreprise. Comme cela est expliqué au paragraphe 10, l'activité d'une entreprise (qui, dans le contexte de ce paragraphe, inclurait les prestations de services exécutées dans un État contractant) « est exercée principalement par l'entrepreneur ou par des personnes qui ont avec l'entreprise des relations de salarié à employeur (personnel). Ce personnel inclut les employés et autre personnes qui reçoivent des instructions de l'entreprise (agents dépendants) ». Aux fins de la disposition alternative, les personnes par l'intermédiaire desquelles une entreprise fournit des services sont donc les personnes auxquelles il est fait référence au paragraphe 10, sous réserve de l'exception incluse dans la dernière phrase de cette disposition (voir le paragraphe 42.43 ci-dessous).

42.33 La disposition alternative s'appliquera dans deux catégories différentes de situations. L'alinéa a) de la disposition est basé sur la durée de présence de la personne physique par l'intermédiaire de laquelle une entreprise tire la plus grande partie de ses recettes et cette approche est similaire à celle de l'alinéa 2 a) de l'article 15 ; l'alinéa b) est basé sur la durée des activités des personnes physiques par lesquelles les prestations de services sont exécutées.

42.34 L'alinéa a) traite principalement du cas d'une entreprise dont l'activité est exercée par une seule personne physique. Mais il traite aussi du cas d'une entreprise

qui, au cours de la période ou des périodes concernées, tire la majeure partie de ses recettes de services fournis par une seule personne physique. Cette extension est nécessaire pour éviter que, par exemple, des services similaires fournis par une personne physique et par une société dont la totalité des actions appartient au seul salarié de cette société ne soient traités de manière différente.

42.35 L'alinéa peut s'appliquer dans diverses situations où une entreprise exécute des prestations de services par l'intermédiaire d'une personne physique, comme cela est le cas lorsque ces prestations sont exécutées par une entreprise individuelle, par l'associé d'une société de personnes, par le salarié d'une société, etc. Les principales conditions requises sont les suivantes :

- la personne physique par l'intermédiaire de laquelle sont exécutées les prestations de services doit être présente dans un État pendant une ou des périodes qui, au total, excèdent 183 jours durant toute période de douze mois, et
- plus de 50 pour cent des recettes brutes attribuables aux activités d'exploitation active exercées par l'entreprise pendant la ou les périodes de présence doivent provenir de prestations de services exécutées dans cet État par l'intermédiaire de cette personne.

42.36 La première condition fait référence au nombre de jours de présence d'une personne physique. Comme la formulation est identique à celle de l'alinéa 2 a) de l'article 15, les principes applicables au calcul des jours de présence aux fins de ce dernier alinéa s'appliquent aussi au calcul des jours de présence aux fins du paragraphe suggéré.

42.37 Aux fins de la deuxième condition, selon laquelle plus de 50 pour cent des recettes brutes attribuables aux activités d'exploitation active exercées par une entreprise au cours de la ou des périodes concernées doivent provenir des prestations de services exécutées dans cet État par l'intermédiaire de cette personne physique, le montant des recettes brutes attribuables aux activités d'exploitation active exercées par l'entreprise représente ce que l'entreprise a facturé ou devrait facturer au titre des activités qu'elle exerce quelle que soit la date à laquelle la facturation est effectuée et indépendamment des règles du droit national sur la date à laquelle ces recettes doivent être prises en compte aux fins de l'impôt. Ces activités ne sont pas confinées aux activités liées à la fourniture de services. Les recettes brutes attribuables aux « activités d'exploitation active » excluent manifestement les produits d'activités d'investissement passif, y compris, par exemple, les intérêts et dividendes reçus au titre de l'investissement de fonds excédentaires. Les États ont néanmoins la faculté de préférer l'emploi d'un autre critère tel que le fait que « 50 pour cent des bénéfices de l'entreprise au cours de cette ou ces périodes proviennent des services » ou que « les services représentent la majeure partie des activités de l'entreprise » pour déterminer dans quelles circonstances une entreprise tire la plus grande partie de ses recettes de prestations de services exécutées sur leur territoire par l'intermédiaire d'une personne physique.

42.38 Les exemples suivants illustrent l'application de l'alinéa a) (dans l'hypothèse où la disposition alternative a été incluse dans une convention entre les États R et S) :

- Exemple 1 : W, une résidente de l'État R, est un consultant qui exploite sa propre entreprise sous son propre nom (il s'agit donc d'une entreprise individuelle). Entre le 2 février 00 et le 1er février 01, elle est présente dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 190 jours et pendant cette période, toutes les recettes de ses activités d'entreprise proviennent des prestations de services qu'elle exécute dans l'État S. Puisque l'alinéa a) s'applique dans cette situation, ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'État S.
- Exemple 2 : X, un résident de l'État R, est un des deux actionnaires et employés de XCO, une société qui est un résident de l'État R et qui offre des services d'ingénierie. Entre le 20 décembre 00 et le 19 décembre 01, X est présent dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 190 jours et pendant cette période, 70 pour cent des recettes brutes attribuables aux activités d'exploitation active de XCO proviennent des prestations de services exécutées par X dans l'État S. Puisque l'alinéa a) s'applique dans cette situation, ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable de XCO situé dans l'État S.
- Exemple 3 : X et Y, qui sont résidents de l'État R, sont les deux associés de X&Y, une société de personnes établie dans l'État R qui offre des services juridiques. L'État S traite les sociétés de personnes comme des entités transparentes au plan fiscal. Entre le 15 juillet 00 et le 14 juillet 01, Y est présent dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 240 jours et pendant cette période, 55 pour cent de tous les honoraires de X&Y attribuables aux activités d'exploitation active de X&Y proviennent des prestations de services exécutées par Y dans l'État S. L'alinéa a) s'applique dans cette situation et, pour les fins de l'imposition de X et Y, les prestations de services exécutées par Y sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans l'État S.
- Exemple 4 : Z, un résident de l'État R, est un des dix employés de ACO, une société qui est un résident de l'État R et qui offre des services de comptabilité. Entre le 10 avril 00 et le 9 avril 01, Z est présent dans l'État S pour une période ou des périodes totalisant 190 jours et pendant cette période, 12 pour cent des recettes brutes attribuables aux activités d'exploitation active de ACO proviennent des prestations de services exécutées par Z dans l'État S. L'alinéa a) ne s'applique pas dans cette situation et, à moins que l'alinéa b) ne s'applique à ACO, ACO ne sera pas réputé avoir un établissement stable dans l'État S en vertu de la disposition alternative.

42.39 L'alinéa b) traite du cas d'une entreprise qui exécute des prestations de services dans un État contractant en relation avec un projet donné (ou pour des projets connexes) et qui exécute ces prestations par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques pendant une durée substantielle. La ou les périodes auxquelles l'alinéa fait référence doit ou doivent être considérées au regard de l'entreprise et non

des personnes physiques. Il n'est donc pas nécessaire que ce soient la ou les mêmes personnes physiques qui exécutent les prestations de services et sont présentes pendant toutes ces périodes. Dès lors que, durant une journée donnée, l'entreprise exécute ses prestations de services par l'intermédiaire d'au moins une personne physique qui les exécute et est présente dans l'État, cette journée sera incluse dans la ou les périodes auxquelles l'alinéa fait référence. Il est évident, cependant, que cette journée ne comptera que comme une seule journée sans égard pour le nombre de personnes physiques qui exécutent ces prestations de services pour l'entreprise durant la même journée.

42.40 La référence à une « entreprise ... [qui] exécute des prestations de services ... pour le même projet » doit être interprétée du point de vue de l'entreprise qui fournit les services. Par conséquent, une entreprise peut exécuter deux projets différents de fourniture de services à un même client (par exemple la fourniture de conseils fiscaux et de formation dans un domaine indépendant de la fiscalité) et, quoique ces prestations puissent concerner un même projet du client, on ne doit pas considérer que les prestations de services sont exécutées pour le même projet.

42.41 La référence aux « projets connexes » vise à couvrir les cas où les services sont fournis dans le cadre de projets distincts exécutés par une entreprise mais où ces projets ont une cohérence commerciale (voir les paragraphes 5.3 et 5.4 ci-dessus). Les faits et circonstances de chaque cas doivent être examinés afin de déterminer si des projets sont connexes mais les facteurs généralement pertinents à cette fin incluent :

- la question de savoir si les projets sont couverts par un seul contrat-cadre ;
- lorsque les projets sont couverts par différents contrats, la question de savoir si ces différents contrats ont été conclus par la même personne ou des personnes différentes et si la conclusion de contrats supplémentaires aurait raisonnablement été envisagée lors de la conclusion du premier contrat ;
- la question de savoir si la nature du travail à effectuer dans le cadre des différents projets est la même ;
- la question de savoir si les mêmes personnes physiques exécutent les prestations de services requises dans le cadre des différents projets.

42.42 L'alinéa b) exige que, pendant les périodes concernées, l'entreprise exécute des prestations de services par l'intermédiaire de personnes physiques qui exécutent ces prestations dans l'autre État. À cet effet, une période au cours de laquelle des personnes physiques exécutent des prestations de services signifie une période pendant laquelle les prestations de services sont effectivement exécutées, ce qui correspondra normalement aux jours de travail de ces personnes. Une entreprise qui accepte de laisser du personnel disponible au cas où un client aurait besoin des services de ce personnel et qui facture au client des frais d'attente pour ce faire doit être considérée comme exécutant des prestations de services par l'intermédiaire des personnes physiques concernées même si celles-ci sont inactives durant les journées de travail durant lesquelles elles sont ainsi mises en disponibilité.

42.43 Comme cela est expliqué au paragraphe 42.32, les personnes physiques par l'intermédiaire desquelles une entreprise fournit des services seront, pour l'application de la disposition alternative, les personnes auxquelles il est fait référence au paragraphe 10 ci-dessus. Cependant, si une personne physique exécute des prestations de services pour le compte d'une entreprise, l'exception incluse dans la dernière phrase de la disposition vise à préciser que les prestations de services exécutées par cette personne ne seront prises en compte en ce qui concerne une autre entreprise que dans la mesure où le travail de cette personne est effectué sous la supervision, la direction ou le contrôle de cette autre entreprise. Ainsi, si une entreprise qui a accepté par contrat de fournir des services à des tiers fournit ces services par l'intermédiaire de salariés d'une entreprise distincte (par exemple une entreprise fournissant des services sous-traités), les prestations de services exécutées par ces salariés ne sont pas prises en compte pour l'application de l'alinéa b) en ce qui concerne la société qui a accepté par contrat de fournir des services à des tiers. Cette règle s'applique indépendamment du fait que l'entreprise distincte soit associée à la société qui a conclu ce contrat ou en soit indépendante.

42.44 Les exemples suivants illustrent l'application de l'alinéa b) (dans l'hypothèse où la disposition alternative a été incluse dans une convention entre les États R et S) :

- Exemple 1 : X, une société qui est un résident de l'État R, a convenu avec la société Y d'effectuer des relevés géologiques en divers endroits situés dans l'État S où l'entreprise Y détient des droits d'exploration. Entre le 15 mai 00 et le 14 mai 01, ces relevés sont effectués durant une période de 185 jours de travail par des employés de la société X ainsi que par des travailleurs indépendants à qui X a sous-traité une partie du travail à effectuer mais qui travaillent sous la direction, la supervision ou le contrôle de X. Puisque l'alinéa b) s'applique dans cette situation, ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable de X situé dans l'État S.
- Exemple 2 : Y, un résident de l'État T, est un des deux actionnaires et employés de WYCO, une société qui est un résident de l'État R et qui offre des services de formation. Entre le 10 juin 00 et le 9 juin 01, Y exécute des prestations de services dans l'État S en vertu d'un contrat conclu entre WYCO et une société qui est un résident de l'État S et selon lequel WYCO doit former les employés de cette société. Ces prestations de services sont effectuées durant une période de 185 jours de travail. Durant la période durant laquelle Y est présent dans l'État S, les recettes attribuables à ces services représentent 40 pour cent des recettes brutes de WYCO attribuables à des activités d'exploitation active. Même si l'alinéa a) ne s'applique pas dans cette situation, l'alinéa b) s'applique et ces prestations de services sont réputées être exécutées par l'intermédiaire d'un établissement stable de WYCO situé dans l'État S.
- Exemple 3 : ZCO, un résident de l'État R, a sous-traité à la société OCO, un résident de l'État S, le support technique que ZCO offre par téléphone à ses clients. OCO exploite un centre d'appels pour plusieurs sociétés semblables à ZCO. Pendant la période du 1er janvier 00 au 31 décembre 00, les salariés d'OCO

fournissent un support technique à divers clients de ZCO. Puisque les salariés d'OCO ne sont pas sous la supervision, la direction ou le contrôle de ZCO, on ne peut considérer, pour l'application de l'alinéa b), que ZCO exécute des prestations de services dans l'État S par l'intermédiaire de ces salariés. De plus, même si les services fournis par les salariés d'OCO aux divers clients de ZCO sont similaires, ceux-ci sont fournis en vertu de contrats distincts conclus avec des clients qui ne sont pas liés : on ne pourrait donc pas considérer que ces services sont rendus dans le cadre du même projet ou de projets connexes.

42.45 Les seuils de 183 jours prévus dans la disposition alternative peuvent donner lieu au même type d'abus que celui qui est décrit dans le paragraphe 18 ci-dessus. Comme cela est indiqué dans ce paragraphe, des règles législatives ou jurisprudentielles visant à contrecarrer l'évasion fiscale peuvent s'appliquer de manière à prévenir de tels abus. Il se peut toutefois que certains États préfèrent régler ce problème en incluant une disposition spécifique dans l'article. Cette disposition pourrait être rédigée de la manière suivante :

Aux fins du paragraphe [x], lorsqu'une entreprise d'un État contractant qui exécute des prestations de services dans un autre État contractant est, pendant une période donnée, associée à une autre entreprise qui exécute dans cet autre État des prestations de services sensiblement similaires pour le même projet ou pour des projets connexes par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes physiques qui, pendant cette période, sont présents et exécutent ces prestations de services dans cet État, la première entreprise est réputée, pendant cette période, exécuter dans l'autre État des prestations de services pour ce même projet ou pour des projets connexes par l'intermédiaire de ces personnes. Aux fins de la phrase qui précède, une entreprise est réputée associée à une autre entreprise si l'une d'entre elles est contrôlée directement ou indirectement par l'autre ou si toutes deux sont contrôlées directement ou indirectement par les mêmes personnes, indépendamment du fait que ces personnes soient ou non des résidents de l'un des États contractants.

42.46 Selon la disposition, les activités exercées dans l'autre État par les personnes auxquelles il est fait référence à l'alinéa a) ou b) et par l'intermédiaire desquelles l'entreprise exécute les prestations de services pendant la ou les périodes auxquelles il est fait référence dans ces alinéas sont réputées être exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable que l'entreprise possède dans cet autre État. L'entreprise est donc réputée avoir un établissement stable dans cet autre État aux fins de toutes les dispositions de la Convention (y compris, par exemple, le paragraphe 5 de l'article 11 et le paragraphe 2 de l'article 15) et les bénéfices tirés des activités exercées dans l'autre État dans le cadre de la fourniture de ces services sont attribuables à cet établissement stable et sont donc imposables dans cet État conformément à l'article 7.

42.47 En considérant que les activités exercées dans le cadre de l'exécution des prestations de services concernées sont exercées par l'intermédiaire d'un établissement stable dont l'entreprise dispose dans un État contractant, la disposition permet l'application de l'article 7 et, par voie de conséquence, l'imposition par cet État

des bénéfiques attribuables à ces activités. En règle générale, il importe de s'assurer que seuls les bénéfiques tirés des activités exercées dans le cadre de l'exécution des prestations de services sont imposés ; s'il peut exister certaines exceptions, il serait préjudiciable au commerce international de services que les paiements reçus en contrepartie de ces services soient imposés sans tenir compte des dépenses directes ou indirectes encourues aux fins de l'exécution de ces prestations de services.

42.48 Cette disposition alternative ne s'applique pas si les services fournis se limitent à ceux qui sont mentionnés au paragraphe 4 de l'article 5 qui, si ces prestations étaient exécutées par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne feraient pas de cette installation fixe d'affaires un établissement stable au regard des dispositions de ce paragraphe. Comme la disposition fait référence à l'exécution de prestations de services par l'entreprise et ne couvre donc pas les services fournis à l'entreprise elle-même, la plupart des dispositions du paragraphe 4 ne sont sans doute pas pertinentes. Il se peut toutefois que les prestations qui sont exécutées soient exclusivement de nature préparatoire ou auxiliaire (par exemple, la fourniture d'informations à des clients potentiels lorsqu'il s'agit uniquement d'une activité préparatoire à l'exercice des activités habituelles de l'entreprise ; voir le paragraphe 23 ci-dessus) et, dans ce cas, il est logique de ne pas considérer que l'exécution de ces prestations de services constitue un établissement stable.

Observations sur les Commentaires

43. S'agissant du paragraphe 26.1, l'Allemagne réserve sa position sur la question de savoir si, et dans quelles conditions, l'acquisition d'un droit de disposition de la capacité de transport d'une conduite ou de la capacité d'installations techniques, de lignes et de câbles pour la transmission d'électricité ou de communications (incluant la transmission d'émissions de radio et de télévision) qui appartiennent à un tiers peut faire en sorte que cette conduite ou ce câble soit considérée comme étant à la disposition de l'acquéreur en tant qu'installation fixe d'affaires.

44. La République slovaque et la République tchèque souhaitent ajouter au paragraphe 25 leur observation selon laquelle lorsqu'une entreprise a mis en place un bureau (tel qu'un bureau de représentation commerciale) dans un pays et lorsque les salariés qui y travaillent participent activement à la négociation de contrats pour l'importation de biens ou services dans ce pays, le bureau ne relèvera pas dans la plupart des cas du paragraphe 4 de l'article 5. Il y a participation active aux négociations lorsque les éléments essentiels du contrat — catégorie, qualité, quantité de produits par exemple ainsi que la date et les conditions de livraison — sont déterminés par le bureau en question. Ces activités constituent un élément distinct et indispensable des activités d'entreprise de l'entreprise étrangère et non pas simplement des activités à caractère auxiliaire ou préparatoire.

45. En ce qui concerne le paragraphe 38, le Mexique considère que le principe de pleine concurrence doit aussi être considéré au moment de déterminer si un agent dispose ou non d'un statut indépendant pour l'application du paragraphe 6 de l'article

et désire, lorsque cela sera nécessaire, clarifier dans ses conventions que c'est ainsi que ce paragraphe doit être interprété.

45.1 L'Allemagne, en ce qui concerne la troisième phrase du paragraphe 17, estime que les activités d'entreprise qui ont lieu sur un chantier de construction et qui sont limitées à la planification et la supervision d'un projet de construction ne peuvent constituer un établissement stable que si elles satisfont aux exigences énoncées au paragraphe 1 de l'article 5.

45.2 L'Italie et le Portugal considèrent qu'il est essentiel de prendre en compte le fait que — quel que soit le sens donné à la troisième phrase du paragraphe 1.1 — en ce qui concerne la méthode suivie pour le calcul des impositions, les systèmes nationaux ne sont pas concernés par la nouvelle rédaction du modèle, c'est à dire par la suppression de l'article 14.

45.3 La République tchèque a donné un certain nombre d'explications et émis un certain nombre de réserves concernant le rapport sur les « Questions soulevées par l'article 5 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE ». En particulier, la République tchèque n'est pas d'accord avec l'interprétation mentionnée aux paragraphes 5.3 (première partie du paragraphe) et 5.4 (première partie du paragraphe). Selon sa politique, ces exemples pourraient également être considérés comme constituant un établissement stable si les services sont fournis sur son territoire pendant une période suffisamment importante.

45.4 En ce qui concerne le paragraphe 17, la République tchèque adopte une interprétation plus étroite du terme « chantier de montage » et par conséquent elle limite son champ d'application aux activités d'installation et d'assemblage liées à un chantier de construction. En outre, la République tchèque adhère à une interprétation selon laquelle les activités de surveillance ne seront automatiquement couvertes par le paragraphe 3 de l'article 5 que si elles sont exercées par l'entrepreneur. Sinon, elles ne seront couvertes par ce texte que si elles sont expressément mentionnées dans cette disposition spéciale. Dans le cas d'un chantier de montage sans rapport avec un chantier de construction et lorsque ces activités de surveillance sont exercées par une entreprise autre que l'entrepreneur et que cela n'est pas expressément mentionné au paragraphe 3 de l'article 5, ces activités sont automatiquement soumises aux règles concernant l'imposition des revenus tirés de la fourniture d'autres services.

45.5 En ce qui concerne les paragraphes 42.1 à 42.10, le Royaume-Uni est d'avis qu'un serveur utilisé par un « cybermarchand », soit isolément, soit avec des sites web, ne peut en tant que tel constituer un établissement stable.

45.6 Le Chili et la Grèce ne partagent pas toutes les interprétations incluses aux paragraphes 42.1 à 42.10.

45.7 L'Allemagne est en désaccord avec l'interprétation donnée dans l'exemple du peintre au paragraphe 4.5 ; selon elle, cette interprétation est incompatible avec le principe exprimé dans la première phrase du paragraphe 4.2 et il n'y a donc pas d'établissement stable au sens du paragraphe 1 de l'article 5 du Modèle de Convention. Dans l'exemple donné au paragraphe 5.4, l'Allemagne exigerait que les bureaux

utilisés soient à la disposition du consultant en plus du fait qu'il y soit simplement présent durant les activités de formation.

45.8 L'Allemagne réserve sa position en ce qui concerne la portée et les limites de l'application des suggestions exprimées dans les deuxième, cinquième, sixième et septième phrases du paragraphe 6 et considère qu'afin de conclure à l'existence d'une installation fixe d'affaires, une certaine période minimale de présence durant l'année visée est nécessaire pour satisfaire la condition d'un certain degré de permanence et ce, malgré la nature récurrente ou autre de l'activité. En particulier, l'Allemagne est en désaccord avec l'utilisation du critère de lien économique — tel que décrit dans la sixième phrase du paragraphe 6 — dans le but de justifier une exception aux conditions de présence et de durée.

45.9 En ce qui concerne le paragraphe 33.1 (et la référence aux paragraphes 32 et 6), l'Allemagne attache une importance croissante à la nécessité d'une période minimale de représentation pour les fins du paragraphe 5 de l'article 5 du Modèle de Convention dans les cas où l'agent n'est pas résident de l'État de source et n'y dispose pas d'une installation fixe d'affaires. Dans ces cas, l'Allemagne adopte donc une conception étroite de l'application des facteurs mentionnés au paragraphe 6.

45.10 L'Italie désire préciser qu'en ce qui concerne les paragraphes 33, 41, 41.1 et 42, sa jurisprudence ne peut être ignorée pour les fins de l'interprétation des cas visés par ces paragraphes.

45.11 Le Portugal se réserve le droit de ne pas suivre les interprétations données aux paragraphes 42.1 à 42.10.

Réserves sur l'article

Paragraphe 1

46. L'Australie se réserve le droit de considérer qu'une entreprise a un établissement stable dans un État si elle y exerce des activités en rapport avec les ressources naturelles ou y utilise un équipement important avec un certain degré de continuité ou si une personne — agissant dans cet État pour le compte de l'entreprise — produit ou transforme dans cet État des biens ou marchandises appartenant à l'entreprise.

47. Compte tenu des problèmes particuliers que pose l'application des dispositions du Modèle de Convention aux activités de prospection et d'exploitation d'hydrocarbures en haute mer ainsi qu'aux activités connexes, le Canada, le Danemark, l'Irlande, la Norvège et le Royaume-Uni se réservent le droit d'insérer dans un article spécial des dispositions relatives à ces activités.

48. Le Chili se réserve le droit de considérer qu'une entreprise possède un établissement stable dans certaines circonstances dans lesquelles il y a prestation de services.

49. La République slovaque et la République tchèque, tout en approuvant la condition fixée au paragraphe 1 concernant l'existence d'une « installation fixe d'affaires », se réservent le droit de proposer, dans le cadre de négociations bilatérales, des

dispositions spécifiques précisant les conditions d'application de ce principe aux accords de prestations de services dont la durée d'application est importante.

50. La Grèce se réserve le droit de considérer qu'une entreprise a un établissement stable en Grèce si l'entreprise exerce des activités de planification, de surveillance ou de consultants se rapportant à un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse six mois, si de l'équipement scientifique ou de la machinerie est utilisé en Grèce pour plus de trois mois par l'entreprise pour l'exploration ou l'extraction de ressources naturelles ou si l'entreprise a plus d'un projet, chacun durant moins de six mois, au cours de la même période (soit au cours d'une année civile).

51. La Grèce se réserve le droit d'insérer des dispositions spéciales relatives aux activités en haute mer.

52. L'Estonie et le Mexique se réservent le droit d'imposer les personnes physiques exerçant des professions libérales ou d'autres activités indépendantes si ces personnes sont présentes sur leur territoire pendant une ou plusieurs périodes dont la durée totale excède 183 jours au cours d'une période de douze mois.

53. La Nouvelle-Zélande se réserve le droit d'inclure des dispositions visant à considérer qu'un établissement stable existe lorsque, durant plus de six mois, une entreprise exerce des activités relatives à l'exploration ou l'exploitation des ressources naturelles ou utilise ou loue de l'équipement important.

54. La Turquie se réserve le droit de considérer une personne comme ayant un établissement stable en Turquie si cette personne exerce une activité professionnelle ou autre activité de caractère indépendant, incluant des activités de planification, de surveillance ou de conseil, avec une certaine continuité, directement ou par l'intermédiaire d'employés d'une entreprise distincte.

Paragraphe 2

55. Le Canada, le Chili et Israël se réservent le droit de remplacer à l'alinéa 2 f) les mots « d'extraction » par les mots « relié à l'exploration ou à l'exploitation ».

56. La Grèce se réserve le droit d'inclure le paragraphe 2 de l'article tel qu'il était rédigé dans le Projet de convention de 1963.

Paragraphe 3

57. L'Australie, le Chili, la Corée, la Grèce, la Nouvelle-Zélande, le Portugal et la Turquie réservent leur position à l'égard du paragraphe 3 et estiment qu'un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse six mois doit être considéré comme un établissement stable.

58. L'Australie se réserve le droit de prévoir qu'une entreprise a un établissement stable dans un État si elle y exerce des activités de surveillance ou de conseil pour plus de 183 jours durant toute période de douze mois en liaison avec un chantier de construction ou de montage situé dans cet État.

59. La *Corée* réserve sa position afin de pouvoir imposer une entreprise qui exerce pour une durée supérieure à six mois des activités de surveillance en liaison avec un chantier de construction ou de montage dont la durée excède six mois.

60. La *Slovénie* se réserve le droit d'inclure dans le paragraphe 3 les activités connexes de surveillance ou de conseil.

61. Le *Mexique* et la *République slovaque* se réservent le droit d'imposer une entreprise exerçant des activités de surveillance d'une durée de plus de six mois en liaison avec un chantier de construction ou de montage.

62. Le *Mexique* et la *République slovaque* réservent leur position à l'égard du paragraphe 3 et considèrent que tout chantier de construction ou de montage d'une durée supérieure à six mois doit être assimilé à un établissement stable.

63. La *Pologne* et la *Slovénie* se réservent le droit de remplacer l'expression « chantier de construction ou de montage » par l'expression « chantier de construction, d'assemblage ou de montage ».

64. Le *Portugal* se réserve le droit de traiter une entreprise comme ayant un établissement stable au Portugal si cette entreprise exerce des activités de planification, de surveillance, de conseil, tout ouvrage de caractère auxiliaire ou toute autre activité se rapportant à un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse six mois, si la durée de cet ouvrage ou de cette activité dépasse aussi six mois.

65. Les *États-Unis* se réservent le droit d'ajouter « une plate-forme ou un navire de forage utilisés pour la prospection de ressources naturelles » aux activités couvertes par le critère des douze mois de durée du paragraphe 3.

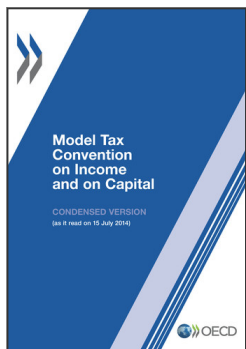
Paragraphe 4

66. Le *Chili* se réserve le droit de modifier le paragraphe 4 en supprimant l'alinéa f) et en remplaçant l'alinéa e) par le texte correspondant repris du Projet de Convention de 1963.

67. Le *Mexique* se réserve le droit d'exclure l'alinéa f) du paragraphe 4 de l'article afin de considérer qu'un établissement stable peut exister lorsqu'une installation fixe d'affaires est maintenue pour l'exercice de n'importe quelle combinaison d'activités mentionnées aux alinéas a) à e) du paragraphe 4.

Paragraphe 6

68. L'*Estonie* et la *Slovénie* se réservent le droit d'amender le paragraphe 6 afin de préciser qu'un agent dont les activités sont exercées exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une seule entreprise ne sera pas considéré comme un agent jouissant d'un statut indépendant.



Extrait de :

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014

Accéder à cette publication :

https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2015), « Commentaires sur l'article 5: Concernant la définition de l'établissement stable », dans *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-39-fr

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Vous êtes autorisés à copier, télécharger ou imprimer du contenu OCDE pour votre utilisation personnelle. Vous pouvez inclure des extraits des publications, des bases de données et produits multimédia de l'OCDE dans vos documents, présentations, blogs, sites Internet et matériel d'enseignement, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage public ou commercial ou de traduction devront être adressées à rights@oecd.org. Les demandes d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales peuvent être obtenues auprès du Copyright Clearance Center (CCC) info@copyright.com ou du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) contact@cfcopies.com.