



Juillet 2017

LES TRIBUNES EFI SUR LA TERRITORIALITE



Le droit fiscal international français établit une distinction fondamentale entre:
 L'impôt sur le revenu auquel les particuliers sont soumis et
 · L'impôt sur les sociétés auquel sont soumises les personnes morales -ou entités- qui y sont assujetties de plein droit ou sur option·

RAPPEL DES PRINCIPES

SOURCE CPO JANVIER 2017

Le principe de la territorialité de l'IS : une exception française ? par Bastien LIGNEREUX, Maître des requêtes au Conseil d'Etat

le sommaire de ce rapport de 165 pages

Les jurisprudences administratives et pénales	3
Comment obtenir un accord préalable de sécurité fiscale :le rescrit établissement stable....	3
Pour prévenir les difficultés Le rescrit établissement stable 	3
La doctrine administrative française	3
Chapitre 1 : Principes généraux de détermination du lieu d'imposition.....	3
la situation des entreprises dont le siège est situé en France),	4
-la situation des entreprises dont le siège est situé hors de France),	4
la situation des entreprises dont l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger).....	5
L'établissement stable NON AUTONOME/ Les exceptions à l'article 5 OCDE	5
<i>Les dérogations au principe</i>	6
Chapitre 2 : Dérogations légales aux principes généraux de détermination du lieu d'imposition	6
- les entreprises placées sous la dépendance ou possédant le contrôle d'entreprises étrangères;	6
-les paiements effectués au profit de personnes domiciliées à l'étranger et soumises à un régime fiscal privilégié;.....	6
- les sommes perçues par une personne physique ou morale étrangère en rémunération des services rendus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France;.....	6
Etablissement stable et les conventions	7
La pratique française	7
Titre 1 : Droit de l'Union européenne.....	7
Titre 2 : Droit conventionnel	7
OCDE	7

Cette étude a pour objet de vous informer et de vous apporter de sources d'informations d'abord pratique et utilise de nombreux liens vers d'autres sources françaises notamment celles de la DGFIP ou internationales

L'activité internationale des entreprises peut être réalisée sous diverses formes notamment :

- l'exportation avec ou sans agent commercial,
- la succursale, ou la branche, sans personnalité juridique, c'est-à-dire un établissement stable fiscal **autonome**
- un cycle commercial complet**
- un représentant indépendant ou non**
- un bureau **ou autres activités sans** établissement stable autonome
- une filiale locale, avec personnalité juridique.

Cette étude analysera la définition de l'établissement stable AUTONOME uniquement au niveau de l'impôt sur les sociétés

Attention nos vérificateurs peuvent en effet élargir leurs actions à la TVA, aux retenues à la source et autres contributions locales dont notre pays est si riche

[UE L'arrêt HYDRATEC; un vrai cours de droit fiscal CAA Nancy 24/03/2015](#)

[Un autre exemple : l'affaire GOOGLE TA PARIS 12 juillet 2017](#)

[Une nouvelle niche fiscale?: Le commettant international ?](#)

Au niveau juridique

L'établissement stable ne possède pas de personnalité juridique, il s'agit, en droit, d'une branche, d'une succursale de la maison mère qui reste donc directement et immédiatement responsable de sa «succursale »

Au niveau comptable

Une distinction fondamentale doit donc être faite entre le résultat comptable (distribuable) qui doit intégrer les résultats des établissements (hors filiales) étrangers et le résultat fiscal qui exclut par principe les résultats - bénéfiques ou pertes- réalisés dans des exploitations étrangères.

Au niveau fiscal

Le Principe devant être appliqué est celui de l'autonomie fiscale.

Attention, le principe de l'autonomie fiscale d'un établissement stable implique que les relations avec sa maison mère doivent être établie en principe « at arm s'length » comme s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable. Dans tous les cas , il conviendra de se référer au traité fiscal éventuellement applicable

[Aspects fiscaux de la comptabilité et technique de déclaration fiscale](#)

[Par Hugues Lamon,Alexis Van Bavel](#)

Il n'existe pas de définition en droit interne d'un établissement stable autonome

Principe ancien, posé par le législateur dès 1917 pour l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux à l'impôt sur le revenu, le principe de territorialité implique la soumission à l'IS des seuls bénéfices réalisés par des « entreprises exploitées en France ».

Le seul texte légal sur le quel s'appuie notre jurisprudence est l'article 209 B du CGI ainsi que des traités internationaux Il résulte des dispositions du I de l'[article 209 du code général des impôts](#) que les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont constitués, en principe, par les bénéficiaires réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que par ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

« I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les [articles 34 à 45,53 A à 57, 108 à 117, 237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéficiaires réalisés dans les entreprises exploitées en France, de ceux mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions. »](#)

Ce texte est en fait d'une grande difficulté d'application par son imprécision sur la définition de l'établissement stable et sur la répartition des résultats entre sociétés d'un même groupe international

D'une manière purement pratique, le critère de choix entre un Etablissement stable autonome fiscal et un Etablissement stable non autonome est celui du degré d'autonomie avec sa maison mère, sa "parent company" mais les difficultés commencent dans la détermination du degré d'appréciation de l'autonomie – des autonomies ?- dont l'analyse est **en forte évolution jurisprudentielle**

Les jurisprudences administratives et pénales

[Jurisprudence administrative sur l'établissement stable avec commentaire](#)

[Jurisprudence pénale sur l'établissement stable](#)

[Déterminer le résultat d'un établissement stable ? Aff Stanford Institute \(mise à jour\)](#)

Attention l'administration redresse de plus en plus souvent des sociétés étrangères –filiales ou non de sociétés françaises sur le motif de l'exercice d'une activité occulte en France ce qui permet d'une part de procéder à une taxation d'office et d'autre part de « bénéficier » d'une prescription de 10 ans !!![cliquez](#)

[Le faux transfert de siège à l'étranger](#)

[Luxco et continuation en France d'une activité occulte \(CAA PARIS 03/07/17\)](#)

Comment obtenir un accord préalable :le rescrit établissement stable

[Pour prévenir les difficultés Le rescrit établissement stable |](#)

La doctrine administrative française

[La doctrine administrative Titre 6 : Territorialité](#)

[Chapitre 1 : Principes généraux de détermination du lieu d'imposition](#)

[- la définition des règles générales de territorialité,](#)

La loi ne prévoyant que le principe général de territorialité de l'impôt sur les sociétés, le Conseil d'État a été amené à définir la notion d'« entreprise exploitée en France » ou à l'étranger. Conformément à la jurisprudence de la Haute Assemblée et aux précisions

apportées également par la doctrine administrative, la notion d'exploitation, au sens du I de l'article 209 du CGI, s'entend de l'exercice habituel d'une activité qui peut :

- soit s'effectuer dans le cadre d'un établissement autonome ;
- soit être réalisée, en l'absence d'un établissement, par l'intermédiaire de représentants sans personnalité professionnelle indépendante ;
- ou encore résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet.

[En ce sens, cf. RM Valleix n° 26341, JO AN du 22 septembre 1980, p. 4019.](#)

En pratique, l'existence ou non d'un « établissement » devra être appréciée dans chaque cas particulier, **selon les circonstances de fait.**

la situation des entreprises dont le siège est situé en France),

La notion de siège doit en principe s'entendre comme étant le siège social indiqué dans les statuts. Toutefois, si le siège social apparaît fictif, il y a lieu de retenir le siège réel, qui s'entend du lieu où sont, en fait, principalement concentrés les organes de direction, d'administration et de contrôle de la société. Le siège réel correspond au siège de direction effective visé dans la plupart des conventions internationales conclues avec la France.

En application de la jurisprudence du Conseil d'État et de la doctrine administrative exposées [dans le BOFIP cliquez](#), les bénéfices réalisés par une entreprise qui a son siège en France échappent à l'impôt sur les sociétés lorsqu'ils résultent d'opérations caractéristiques de l'exercice habituel d'une activité hors de France.

-la situation des entreprises dont le siège est situé hors de France),

Les bénéfices réalisés par une entreprise ayant son siège hors de France sont imposables dans notre pays, notamment lorsqu'ils résultent d'opérations constituant l'exercice habituel en France d'une activité.

Cette condition est réputée remplie lorsque l'entreprise dont le siège est situé hors de France :

- exploite en France un « établissement » ;
- y réalise des opérations par l'intermédiaire de représentants n'ayant pas de personnalité professionnelle indépendante ;
- ou encore lorsque les opérations effectuées en France y forment un cycle commercial complet.

Sont également imposables en France :

- les produits visés à l'[article 182 B du code général des impôts \(CGI\)](#), lorsque le débiteur exerce en France une activité ;
- les revenus de valeurs mobilières françaises et des autres capitaux mobiliers placés en France ;
- les revenus des immeubles situés en France ;
- les plus-values réalisées sur des biens immobiliers, sur des droits immobiliers ou sur des actions ou parts de sociétés à prépondérance immobilière en France ([CGI, art. 244 bis A](#) ; pour plus de précisions, il convient de se reporter au [BOI-RFPI-PVINR](#)) ;
- les gains mentionnés à l'[article 150-0 A du CGI](#) résultant de la cession ou du rachat de droits sociaux mentionnés au f du I de l'[article 164 B du CGI \(CGI, art. 244 bis B\)](#) ; il convient de se reporter sur ce point au [II-B § 30 du BOI-RPPM-PVBMI-10-30-20](#)).

la situation des entreprises dont l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger).

il arrive fréquemment qu'une entreprise possède plusieurs établissements, les uns en France, les autres à l'étranger, concourant ensemble à la réalisation d'une même activité ; de même, des opérations habituelles peuvent être réalisées dans notre pays et se poursuivre dans un pays étranger.

Le résultat global ainsi retiré de l'ensemble des activités n'est donc parfois que partiellement imposable en France.

Le présent chapitre a donc pour objet :

- de préciser les règles à appliquer pour la détermination du bénéfice imposable lorsque l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger ;
- d'examiner les modalités d'application pratiques qui en découlent ;

Un bénéfice imposable en France ou certains éléments de ce bénéfice (par exemple, intérêts, dividendes, redevances...) sont parfois également imposables dans un autre État ou territoire. Il peut en être notamment ainsi lorsque l'État ou le territoire concerné -par hypothèse non lié à la France par une convention fiscale- applique des règles d'imposition différentes de celles en vigueur en France.

L'impôt supporté à l'étranger sur les bénéfices ou éléments de bénéfices imposables en France est admis dans les charges à déduire pour déterminer la base d'imposition en France. En revanche, cet impôt n'est pas traité comme un crédit imputable sur l'impôt dû en France.

La solution est différente lorsque des bénéfices ou éléments de bénéfices imposables en France proviennent d'États ou territoires liés à la France par une convention fiscale (cf. [BOI-INT-CVB](#)).

L'établissement stable NON AUTONOME/ Les exceptions à l'article 5 OCDE

S'agissant des chantiers de construction ou de montage, ils sont considérés comme des établissements stables lorsqu'ils excèdent une certaine durée, généralement fixée à 12 mois (i.e. modèle OCDE mais 6 mois dans le modèle ONU).

Certaines installations fixes d'affaires ne sont pas traitées comme des établissements stables dans la plupart des conventions fiscales, dont notamment :

- les installations utilisées **uniquement** pour stocker, exposer ou livrer des marchandises appartenant à l'entreprise ;
- les installations fixes d'affaires utilisées **uniquement** pour acheter des marchandises ou recueillir des informations pour l'entreprise ;
- les installations fixes d'affaires qui exercent **uniquement**, pour l'entreprise, des activités à caractère préparatoire ou auxiliaire...

Article 5 sur les définitions de l'établissement stable et non A

« Une activité préparatoire ou auxiliaire est elle un ES »

[Conseil d'État, 9ème et 10ème ssr 28/05/2014, 360890, Al Hayat publishing cny n](#)

[N° 360890 Al Hayat Publishing Company Limited 28 mai 2014 conclusions de Mme Claire LEGRAS..pdf](#)

Centre national des firmes étrangères (CNFE).

Vous êtes une entreprise étrangère sans établissement en France

ou un particulier non résident employeur, vous pouvez être assujettis aux cotisations sociales

Les dérogations au principe

Chapitre 2 : Dérogations légales aux principes généraux de détermination du lieu d'imposition

Plusieurs dispositifs légaux dérogent au principe de la territorialité et concernent :

les entreprises placées sous la dépendance ou possédant le contrôle d'entreprises étrangères;

Rapport ocde sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables

Les dispositions de l'[article 57 du code général des impôts \(CGI\)](#) autorisent l'administration à redresser les résultats déclarés par les entreprises françaises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France. Sont ainsi ajoutés aux résultats accusés par les comptabilités, pour l'établissement de l'impôt français, les bénéfices indirectement transférés à ces entreprises étrangères, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen.

Ce même régime s'applique également lorsqu'une entreprise française effectue des opérations avec une entreprise étrangère, si l'une et l'autre sont sous la dépendance commune d'une tierce entreprise, d'un groupe ou d'un consortium.

La condition de dépendance ou de contrôle n'est toutefois pas exigée lorsque les transferts de bénéfices sont effectués au profit d'entreprises établies dans un État étranger ou dans un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens du [2e alinéa de l'article 238 A du CGI](#).

-les paiements effectués au profit de personnes domiciliées à l'étranger et soumises à un régime fiscal privilégié;

En application du premier alinéa de l'[article 238 A du code général des impôts \(CGI\)](#), certaines sommes payées ou dues par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un État étranger ou un territoire situé hors de France, et qui y sont soumises à un régime fiscal privilégié ne sont admises comme charges déductibles du résultat fiscal que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

- les sommes perçues par une personne physique ou morale étrangère en rémunération des services rendus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France;

Les sommes destinées à rémunérer les prestations de certaines personnes domiciliées ou établies en France (professionnels du sport et du spectacle, par exemple), peuvent ne pas être versées directement à leurs véritables bénéficiaires mais à une société étrangère chargée, en apparence, de fournir les services de ces personnes et de leur reverser une fraction de la rémunération.

Cette pratique a pour conséquence de soustraire à l'application de l'impôt français la différence entre les rémunérations respectivement versées à la société interposée et au prestataire de services.

Afin de remédier à cet abus, l'[article 155 A du code général des impôts \(CGI\)](#) édicte que les sommes perçues par une personne physique ou morale domiciliée ou établie hors de France, en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes physiques ou morales domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières :

Etablissement stable et les conventions

La pratique française

Le principe –nouveau- de la jurisprudence française est que les conventions fiscales ont pour objet d'éviter la double imposition et non de favoriser une double exonération

La convention internationale qui peut modifier la portée de la loi fiscale française l'emporte, en droit français, sur une disposition d'une loi de droit interne.

L'articulation entre ces conventions et le droit interne.

Liste des traités signés par la France

Doctrine administrative sur la fiscalité internationale

Titre 1 : Droit de l'Union européenne

Parmi les sources de la fiscalité internationale, il y a lieu de distinguer les conventions fiscales internationales bilatérales du droit européen, issu de traités dont la portée n'est pas exclusivement fiscale.

A la différence des conventions fiscales bilatérales qui ne s'appliquent que sous condition de réciprocité, le droit de l'UE, issu des traités, s'intègre au droit national et doit être appliqué de manière inconditionnelle.

Le Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne a ainsi instauré « un ordre juridique propre, intégré au système juridique des États membres » et qui s'impose à leurs juridictions

Titre 2 : Droit conventionnel

Chapitre 1 : Articulation des conventions fiscales internationales avec les règles de territorialité de droit interne

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

Chapitre 3 : Procédures amiables d'élimination des doubles impositions

Chapitre 4 : Prix de transfert

Chapitre 5 : États et territoires non coopératifs

Chapitre 6 : Assistance entre États

OCDE

Le site de l'OCDE sur la fiscalité

[Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 \(Version complète\)](#)

Les articles 5 et 7 traitent de la définition de l'établissement stable ainsi que de la répartition des bénéfices

LA MISE À JOUR 2014 DU MODÈLE DE CONVENTION FISCALE DE L'OCDE

Article 5 sur les définitions de l'établissement stable et non stable

Article 7 sur la détermination du bénéfice des entreprises