

SOMMAIRE

1. LE PRINCIPE DE TERRITORIALITE DE L'IS : UNE « EXCEPTION FRANÇAISE ».....	9
1.1. Sont soumis à l'IS les bénéfices réalisés par une « <i>entreprise exploitée en France</i> », ce qui suppose l'exercice habituel d'une activité sur notre territoire .	10
1.1.1. <i>Existence d'un établissement autonome</i>	11
1.1.2. <i>Opérations réalisées par l'intermédiaire de représentants permanents</i>	12
1.1.3. <i>Opérations formant un cycle commercial complet</i>	13
1.2. Il en résulte l'exonération des bénéfices d'établissements étrangers et l'impossibilité de prendre en charge les pertes étrangères.....	15
1.2.1. <i>En exonérant les bénéfices des établissements étrangers, la territorialité favorise l'expansion internationale des entreprises</i>	15
1.2.2. <i>Le principe de territorialité s'oppose à la déduction par une entreprise française de pertes étrangères</i>	16
1.3. Le principe de territorialité constitue une « exception française »	18
1.3.1. <i>Au sein de l'Union européenne, un nombre croissant d'Etats prévoit, au moins à titre facultatif, l'exonération des succursales étrangères</i>	18
1.3.2. <i>Parmi les autres Etats de l'OCDE, le principe reste la mondialité</i>	21
1.4. Certains revenus de source française perçus par des sociétés étrangères sont soumis à l'IS même si elles n'exploitent pas d'entreprise en France	22
1.4.1. <i>Les revenus et plus-values immobiliers de source française</i>	22
1.4.2. <i>Les plus-values de cession de participations substantielles dans des sociétés françaises</i>	23
1.4.3. <i>Les revenus de source française visés à l'article 182 B du CGI</i>	24
1.4.4. <i>Les bénéfices distribués par des sociétés établies en France, sauf exonération sur le fondement du régime mère-fille</i>	25
1.4.5. <i>Les bénéfices des sociétés de personnes françaises distribués à leurs associés non-résidents</i>	27
1.5. Les dérogations au principe de territorialité qui visaient à permettre aux sociétés françaises d'imputer leurs pertes subies à l'étranger ont été récemment supprimées.....	28
1.5.1. <i>Les régimes du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé</i>	28
1.5.2. <i>L'ancien système des provisions pour implantation à l'étranger</i>	28
1.5.3. <i>L'imputation par les PME des pertes étrangères</i>	29
2. L'APPLICATION DES CONVENTIONS FISCALES BILATERALES CONDUIT A RELATIVISER CETTE EXCEPTION FRANÇAISE	30
2.1. Les conventions fiscales reposent sur la notion d'établissement stable pour l'attribution du droit d'imposer les bénéfices	32
2.1.1. <i>Définition générale : une installation fixe d'affaires</i>	34
2.1.2. <i>Exception : les activités à caractère préparatoire ou auxiliaire</i>	36
2.1.3. <i>L'hypothèse de représentants dépendant de la société</i>	37
2.1.4. <i>Une intéressante extension du modèle ONU : la fourniture de services</i>	39
2.1.5. <i>Le calcul du bénéfice attribuable à l'établissement stable</i>	40
2.2. La notion d'établissement stable est parfois distincte de celle d' « entreprise » au sens de l'article 209 du CGI	41
2.2.1. <i>La différence principale tient à ce que la notion de cycle commercial complet est une notion particulière du droit fiscal français</i>	41
2.2.2. <i>Les notions de « représentant » sont proches en droit interne et en droit international</i>	42

2.2.3.	<i>La notion d'installation fixe d'affaires diffère en revanche sur certains points de celle d'établissement autonome au sens du droit interne.....</i>	<i>42</i>
2.3.	Les conventions fiscales prévoient des règles spécifiques à certains revenus, indépendamment de l'existence d'un établissement stable	43
2.3.1.	<i>Les revenus immobiliers sont imposables dans l'Etat où se situe l'immeuble</i>	<i>43</i>
2.3.2.	<i>Les plus-values autres qu'immobilières réalisées par une société à l'étranger sont en principe imposables dans l'Etat de résidence.....</i>	<i>44</i>
2.3.3.	<i>L'imposition des dividendes et intérêts est partagée entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence</i>	<i>45</i>
2.3.4.	<i>L'imposition des redevances est, selon les conventions, partagée ou exclusivement attribuée à l'Etat de la résidence</i>	<i>47</i>
2.3.5.	<i>Les conventions comportent une « clause balai » qui attribue généralement au seul Etat de la résidence l'imposition des autres revenus.....</i>	<i>48</i>
3.	AFIN DE PREVENIR LA DELOCALISATION DE BENEFICES A L'ETRANGER, LA TERRITORIALITE DE L'IS CONNAIT CERTAINS AMENAGEMENTS.....	49
3.1.	La réintégration des prix de transfert (art. 57 du CGI).....	50
3.2.	La réintégration de certains paiements faits à des résidents de « paradis fiscaux » (art. 238 A du CGI)	53
3.3.	La déductibilité des intérêts et la lutte contre la sous-capitalisation.....	54
3.3.1.	<i>Le plafonnement du taux d'intérêt pratiqué</i>	<i>54</i>
3.3.2.	<i>La limitation du montant global d'intérêts déductibles</i>	<i>55</i>
3.4.	L'imposition du prestataire de services sur les sommes perçues par une société interposée établie hors de France en rémunération des prestations qu'il a fournies (art. 155 A du CGI).....	57
3.5.	L'imposition des bénéfices des filiales et succursales établies dans un « paradis fiscal » (art. 209 B).....	58
3.5.1.	<i>Sont concernées l'ensemble des succursales et filiales détenues à plus de 50 % établies dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée.....</i>	<i>59</i>
3.5.2.	<i>L'entreprise bénéficie d'une « clause de sauvegarde » lorsque l'installation à l'étranger n'a pas pour but d'échapper à l'IS.....</i>	<i>60</i>
3.6.	La dissuasion des investissements et opérations financières dans un Etat ou territoire non coopératif (ETNC)	63
3.6.1.	<i>Les Etats et territoires concernés sont aujourd'hui très peu nombreux.....</i>	<i>63</i>
3.6.2.	<i>Les revenus versés vers ou depuis ces territoires font l'objet d'une imposition dissuasive.....</i>	<i>64</i>
3.7.	L'application des règles anti-abus transversales	65
3.7.1.	<i>Certains transferts de bénéfices sont qualifiables d'acte anormal de gestion.....</i>	<i>65</i>
3.7.2.	<i>La répression de l'abus de droit permet d'écarter montages purement artificiels dont l'unique but est d'échapper à l'impôt français.....</i>	<i>66</i>

4. L'APPLICATION DES REGLES NATIONALES ET CONVENTIONNELLES NE PERMET PAS D'IMPOSER L'ENSEMBLE DES BENEFICES ISSUS D'UNE ACTIVITE EN FRANCE AINSI QUE LES REVENUS PASSIFS DE SOURCE FRANÇAISE	68
4.1. L'apparition de nouvelles formes d'activité économique, liées notamment à l'économie numérique, rend très difficile le rattachement de certains bénéfices issus d'une activité en France à un établissement stable français	68
4.2. Les conventions fiscales peuvent faire obstacle à la soumission à l'IS de bénéfices qui auraient été imposables en France, en particulier des revenus de source française	69
4.2.1. <i>Les conventions retirent à la France son pouvoir d'imposer certains revenus, et en particulier d'appliquer les retenues à la source prévues par la loi</i>	<i>70</i>
4.2.2. <i>Les règles anti-évasion ayant été souvent réformées, il est rare que les conventions s'opposent encore à leur application</i>	<i>72</i>
4.2.3. <i>L'obstacle conventionnel, par nature réciproque, ne poserait pas problème s'il ne donnait lieu à des pratiques de « treaty shopping »</i>	<i>75</i>
4.2.4. <i>... pratiques auxquelles les conventions fiscales ne remédient encore qu'imparfaitement</i>	<i>77</i>
4.2.5. <i>... mais qui peuvent être remises en cause sur le fondement de la fraude à la loi</i>	<i>79</i>
4.3. Le droit de l'Union restreint également l'application des dispositions nationales	80
4.3.1. <i>Le droit de l'Union ne fait certes pas obstacle sur le principe à l'application d'un principe de territorialité des bénéfices</i>	<i>80</i>
4.3.2. <i>Les directives et les libertés de circulation conduisent souvent à écarter l'application des retenues à la source, ce qui n'est d'ailleurs pas nécessairement défavorable à la France</i>	<i>82</i>
4.3.3. <i>Les libertés de circulation limitent la portée des règles anti-évasion à la seule remise en cause des « montages purement artificiels »</i>	<i>85</i>
4.3.4. <i>Le droit de l'Union, sans aller jusqu'à exiger la prise en compte des filiales étrangères dans les groupes fiscalement intégrés, n'est pas sans incidence sur le périmètre et les règles de l'intégration fiscale</i>	<i>87</i>
4.3.5. <i>Les pratiques de chalandage fiscal n'ont été que récemment prises en compte de manière efficace par le droit de l'Union</i>	<i>89</i>
4.3.6. <i>La prise en compte dans le droit de l'Union de l'objectif de lutte contre l'évasion est d'autant plus importante qu'il prime sur les conventions fiscales</i>	<i>91</i>
4.4. Les règles nationales anti-évasion sont également soumises à la contrainte constitutionnelle	92
5. RAPPROCHER LA LOCALISATION DES BENEFICES DE CELLE DE L'ACTIVITE ECONOMIQUE SUPPOSE DE REVISER LES REGLES FISCALES INTERNATIONALES	94
5.1. Les modifications de la loi nationale ne peuvent être que d'ampleur limitée du fait des contraintes européennes, internationales et constitutionnelles	95
5.1.1. <i>Passer à un principe de mondialité n'aurait en pratique que peu d'effets</i>	<i>95</i>
5.1.2. <i>...sauf à l'étendre aux filiales étrangères dans un système de mondialité consolidée, ce qui n'est pas envisageable de manière unilatérale</i>	<i>96</i>
5.1.3. <i>La création d'une cotisation minimale d'IS pour les groupes en fonction de la part du chiffre d'affaires réalisée en France se heurte aux normes supérieures</i>	<i>97</i>

5.1.4. <i>Si certaines évolutions des dispositions anti-évasion nationales peuvent être envisagées, leur ampleur est limitée par le respect des normes supérieures</i>	100
5.2. Parvenir à une juste répartition de l'imposition des bénéficiaires au sein de l'Union européenne	104
5.2.1. <i>Transposer le standard minimal européen anti-évasion fiscale</i>	104
5.2.2. <i>Eradiquer les pratiques d'« Etats-tunnel » au sein de l'UE</i>	106
5.2.3. <i>Parvenir à une assiette commune consolidée européenne de l'IS</i>	107
5.3. Mieux lutter contre les délocalisations artificielles de bénéficiaires dans les conventions fiscales	109
5.3.1. <i>Généraliser les clauses anti-« treaty shopping »</i>	109
5.3.2. <i>Généraliser la clause de bénéficiaire effectif et préciser sa définition</i>	110
5.3.3. <i>Poursuivre la sécurisation dans les conventions des dispositifs anti-évasion nationaux</i>	111
5.3.4. <i>Définir des références internationales en matière de prix de transferts</i> ..	112
5.4. Dépasser la logique de l'établissement stable.....	113
5.4.1. <i>Les outils qui peuvent être mobilisés par l'administration fiscale à droit constant ne doivent pas être négligés</i>	114
5.4.2. <i>Les évolutions de la notion d'établissement stable proposées dans le cadre des travaux sur le « BEPS » ne sont pas suffisantes</i>	115
5.4.3. <i>Une modification de la définition générale de l'établissement stable n'aurait pas forcément des conséquences positives sur les finances publiques françaises</i>	116
5.4.4. <i>Des évolutions propres à certaines activités peuvent être envisagées, en particulier s'agissant de l'économie numérique</i>	117
5.4.5. <i>L'élaboration d'un système d'ACCIS mondiale fondée sur une clé de répartition objective doit être initiée</i>	118
Annexe I - Liste des personnes auditionnées.....	121
Annexe II - Cartographie du réseau conventionnel français.....	122
Annexe III - Historique du principe de territorialité.....	125
Annexe IV – Modalités d'application de la réglementation française sur les prix de transfert (art. 57 du CGI).....	126
Annexe V – Modalités d'application de l'article 238 A du CGI.....	133
Annexe VI - L'imposition des résultats de la gestion d'actifs transférés hors de France à un trust ou un organisme chargé de les gérer (art. 238 bis-0 I du CGI).....	137
Annexe VII – L'application des règles générales anti-abus aux transferts de bénéficiaires à l'étranger	138
Annexe VIII - Territorialité et sécurité juridique : le rescrit établissement stable et les accords de prix de transfert	144
Annexe IX – La compatibilité des règles anti-évasion avec les conventions internationales et le droit de l'Union	147
Annexe X – Retenues à la source et libertés de circulation	153
Annexe XI – Analyse de la directive anti-évasion fiscale adoptée en juin 2016	156