

Université Robert Schuman  
Strasbourg

**Année universitaire 2001-2002**

# **LA TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS**

Mémoire de D.E.A mention *droit des affaires*

**Claire TOUZET**

**Sous la direction de M. le Professeur Philippe MARCHESSOU**

# PLAN

pages

<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>5</b>
<b>TITRE I : LE PRINCIPE DE TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS : CONTENU ET APPLICATION</b> .....	<b>12</b>
<b>Chapitre 1 : Un problème de localisation physique : l'affectation d'un résultat à un Etat</b> .....	<b>13</b>
Section 1 : L'uniformité des critères en droit interne français et en droit conventionnel : des principes clairs .....	<b>14</b>
Section 2 : La remise en question de la pertinence des critères traditionnels par le commerce électronique .....	<b>26</b>
<b>Chapitre 2 : Un problème d'identification de la base imposable : le rattachement à l'Etat bénéficiaire d'un bénéfice</b> .....	<b>31</b>
Section 1 : Le principe de territorialité : un principe de détermination d'une base imposable .....	<b>31</b>
Section 2 : La ventilation des résultats en cas de partage de la société française entre la France et l'étranger .....	<b>38</b>
<b>TITRE II : LES AMÉNAGEMENTS AU PRINCIPE DE TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS</b> .....	<b>44</b>
<b>Chapitre 1 : Les aménagements destinés à améliorer le fonctionnement des entreprises</b> .....	<b>45</b>

Section 1 : D'une conception unitaire de l'entreprise à la conception globale d'un groupe : état du droit et perspectives européennes	46
Section 2 : Les provisions pour implantation à l'étranger	55
Chapitre 2 : <b>Un aménagement au principe de territorialité destiné à sanctionner l'entreprise : l'article 209 B du CGI</b>	62
Section 1 : Une chausse- trappe fiscale : l'article 209 B du CGI	64
Section 2 : Le contentieux lié à l'incompatibilité de l'article 209 B avec les conventions internationales et le droit communautaire	71
<b>CONCLUSION</b>	78
<b>BIBLIOGRAPHIE</b>	80
<b>RÉSUMÉ</b>	89

## PRINCIPALES ABBREVIATIONS

Aff.	Affaire
ANSA	Association nationale des sociétés par actions
BDCF	Bulletin des conclusions fiscales
BF Lefebvre	Bulletin fiscal Francis Lefebvre
BGFE	Bulletin de gestion fiscale des entreprises
CAA	Cour administrative d'appel
CCC	Cycle commercial complet
CE	Conseil d'Etat
CGI	Code général des impôts
Concl.	Conclusions
DPCI	Droit et pratique du commerce international
Dr. fisc.	Droit fiscal
ES	Etablissement stable
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung (société de droit allemand équivalant à une SARL de droit français)
IR	Impôt sur le revenu
IS	Impôt sur les sociétés
JCP (Ed. CI)	Semaine juridique, Edition commerce et industrie
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques
Plén.	Plénière
RDAI	Revue de droit des affaires internationales
RFFP	Revue française de finances publiques
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
Sect.	Section
SE	Société européenne
S-s.	Sous-section
TA	Tribunal administratif

## INTRODUCTION

La mondialisation de l'économie qui exacerbe la concurrence, et l'évolution technologique qui contraint à de fréquentes adaptations, obligent les entreprises à une souplesse d'organisation et une rentabilité qui se conjuguent parfois difficilement avec les prélèvements fiscaux et /ou sociaux.

La pleine expression du potentiel économique suppose en revanche un contexte favorable, et notamment des infrastructures de qualité, une main d'œuvre bien formée, et une sécurité des biens et personnes. Critiqués, réduits dans leurs prérogatives, les Etats participent néanmoins de la construction nationale et internationale dans le cadre des échanges commerciaux.

Or, quel que soit le point d'équilibre entre intérêt général et particulier choisi par le corps social, les contributions des personnes physiques et morales à la puissance publique lui assurent les moyens de son intervention.

Tel est le cas des impôts directs.

Charges de l'activité, ces contributions sont aussi des investissements pour l'entreprise qui s'apprécient en fonction de leur poids relatif, c'est à dire tant leur niveau que l'efficacité de l'action qu'elles financent.

Il est donc naturel de s'interroger sur les structures de ces impositions, et plus particulièrement ici, sur celles de l'impôt sur les sociétés.

La détermination du champ d'application de l'imposition des bénéficiaires des entreprises est fonction, d'une part de la nature et de la forme de ces dernières, et, d'autre part, du lieu de réalisation des bénéfices.

En effet, toutes les sociétés françaises ne sont pas soumises aux mêmes règles d'imposition de leurs résultats, et la loi opère une distinction selon la forme sociale adoptée par l'entreprise.

Les sociétés dites « de personnes », visées à l'article 8 du code général des impôts, ou plus exactement, les associés de ces sociétés, seront soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société.

En revanche, les personnes morales visées à l'article 206-1 du CGI, qui sont principalement des sociétés dites « de capitaux », ainsi que les sociétés de l'article 8 qui auront expressément opté pour ce régime, seront personnellement redevables de l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices qu'elles réalisent.

Le régime fiscal des entreprises françaises variera, en conséquence, selon qu'il s'agit d'une société « transparente », telle qu'une SNC, ou d'une société « opaque », dont l'exemple type est la société anonyme.

Dans la première hypothèse, les associés personnes physiques, de sociétés de personnes domiciliées en France, seront imposables, en leur nom, au titre de l'ensemble des bénéfices réalisés par cette société et quelle que soit la provenance de ces bénéfices (française ou étrangère). Le résultat de la société sera déterminé, en application de l'article 60 du CGI, en retenant les mêmes règles que celles prévues pour une entreprise individuelle. Et le fait de ne soumettre ce type de société à l'impôt français qu'en raison du lieu de situation de leur domicile, sans tenir compte du lieu de réalisation de leurs bénéfices, emporte une application du principe dit « de mondialité ».

Il en va autrement si l'un des associés de la société de personnes est une société de capitaux, car, dans cette hypothèse, le résultat de la société de personnes devra être, pour sa quote-part imposable au nom de l'associé soumis à l'IS, déterminé par application des règles propres à l'IS<sup>1</sup>. Or, le fait qu'une entreprise française soit passible de l'IS à raison de la forme juridique qu'elle a adoptée, n'est pas suffisant pour que l'entreprise relève entièrement de l'impôt français.

Effectivement, les sociétés françaises soumises à l'IS ne seront redevables de l'impôt français que sur les bénéfices qui trouvent leur source dans une exploitation en France. Il y a donc lieu de prendre en considération le lieu de réalisation de ces bénéfices, contrairement aux bénéfices générés par les sociétés de personnes sur lesquelles, il pèse une « obligation fiscale illimitée »<sup>2</sup>. Le fait d'opérer une distinction selon le pays où sont réalisés les résultats emporte, quant à lui, une application du principe dit « de territorialité », tel qu'il figure à l'article 209-I du CGI.

Mais avant de pénétrer dans le cœur du sujet qui nous occupe, nous devons préciser ce que constitue le territoire français sur lequel l'Etat exerce « un pouvoir fiscal absolu »<sup>3</sup>, et donc, implicitement, de délimiter les zones géographiques sur lesquelles l'Etat n'aura aucune emprise fiscale.

Contrairement à certaines idées reçues, il n'est pas chose aisée de définir clairement et précisément l'étendue de ce territoire fiscal, qui ne correspond que partiellement au territoire politique de la France. Nous nous limiterons ici à évoquer les grands traits de ces limites géographiques<sup>4</sup>.

Pour l'application de l'IS, l'expression « France » s'entend de la France continentale, de la Corse, des îles du littoral, des DOM<sup>5</sup> et du plateau continental. Pour ce qui est de ce plateau continental, le Conseil d'Etat a jugé que la France y dispose d'une pleine souveraineté fiscale et est, par conséquent, en droit de soumettre à l'IS français les activités d'exploitation et d'exploration de ce plateau<sup>6</sup>.

En revanche, les territoires d'Outre-mer<sup>7</sup> ont des régimes fiscaux autonomes et sont donc traités, au regard des règles de territorialité d'IS, comme des territoires étrangers.

Enfin, la principauté de Monaco, bien que se trouvant en situation d'Union douanière avec la France<sup>8</sup>, ne fait pas partie du territoire fiscal français en ce qui concerne le champ d'application de l'IS.

Revenons à présent aux modalités d'imposition des sociétés soumises à l'IS, qui diffèrent de celles applicables aux sociétés de personnes, soumises, sauf option contraire, à l'IR.

En vertu de l'article 209-I du CGI, les bénéfices passibles de l'IS sont déterminés en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les « entreprises exploitées en France », ainsi

---

<sup>1</sup> Art. 238 bis K I du CGI

<sup>2</sup> Maurice- Christian BERGERÈS, « Le principe de territorialité en matière d'impôt sur le revenu », *Petites affiches* 1993, n° 145, p. 8 à 14.

<sup>3</sup> Patrick DIBOUT, « La relativité du territoire fiscal de la France », *Dr. fisc.* 1985, n° 17-18, p. 628 à 635.

<sup>4</sup> Pour une étude plus complète, v., Patrick DIBOUT, « La relativité du territoire fiscal de la France », *Dr. fisc.* 1985, n° 17-18, p. 628 à 635.

<sup>5</sup> Guadeloupe, Martinique, Réunion, Guyane.

<sup>6</sup> V. CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., n° 93 407 et 93 232, 30 déc. 1993, *Sté Schlumberger*, *RJF* 1994, n° 5, p. 314 à 316 ; CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., n° 156 535, *ministre c/ SA Services pétroliers Schlumberger*, *RJF* 1999, n° 2, p. 163.

<sup>7</sup> Nouvelle-calédonie, Wallis et Futuna, les terres australes et antarctiques françaises, Mayotte, Saint-Pierre-et-Miquelon.

<sup>8</sup> Depuis la signature d'une convention en date du 9 nov. 1965.

que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

Le principe de territorialité, également appelé, principe de la « source »<sup>9</sup> implique par conséquent que la France est en droit d'imposer tous les revenus engendrés sur son territoire et uniquement sur ce territoire, qu'ils soient réalisés par des résidents ou des non-résidents.

On attribue classiquement à cette règle une double conséquence : d'une part, à l'égard des sociétés françaises, il signifie que les résultats de leurs exploitations étrangères seront exclus du calcul de l'impôt en France ; d'autre part, du point de vue des sociétés dont le siège est situé hors de France, il permettra à l'Administration française d'imposer les activités qu'elles réalisent sur le territoire français.

Choisissant d'imposer les sociétés de l'article 206-1 du CGI selon un principe de « territorialité stricte »<sup>10</sup>, la France fait figure d'exception.

Le principe de mondialité des bénéficiaires est en effet celui qui a été généralement adopté par les autres pays européens pour déterminer le résultat imposable des entreprises. Ces pays prennent en compte la totalité des profits et des pertes réalisés par une même entreprise, quel que soit le lieu de son exploitation, y compris dans des succursales à l'étranger, pourvu que la société principale ait son siège sur leur territoire.

C'est notamment le cas de l'Allemagne. Le paragraphe 1 du « Körperschaftsteuergesetz »<sup>11</sup>, combiné avec le paragraphe 8, dispose que l'obligation fiscale des sociétés est « illimitée »<sup>12</sup>, et renvoie à une disposition relative à l'imposition des personnes physiques pour la détermination du résultat imposable<sup>13</sup>.

La question de la répartition du droit d'imposition et de l'assiette entre plusieurs pays, dont la France, ne soulèvera aucune difficulté si l'exploitation dont on cherche à appréhender les revenus s'avère être une filiale, puisque celle-ci est, par nature, détachable de la société mère, et rattachable, pour les bénéfices qu'elle réalise, au pays dans lequel elle a son siège.

En revanche, si la société française ne choisit pas de développer son activité hors de France par la création d'une structure juridiquement distincte, l'Administration devra rechercher si cette exploitation peut néanmoins recevoir une personnalité fiscale, à défaut d'en avoir une d'ordre juridique. En d'autres termes, il faudra que l'Administration fiscale française détermine si les activités effectuées à l'étranger ont « une consistance telle qu'elle permette de constater l'existence d'une entreprise exploitée dans ce pays »<sup>14</sup>.

Si c'est le cas, les pertes et bénéfices des succursales implantées à l'étranger seront donc, sauf conventions contraires, exclus du calcul de l'impôt en France.

Les règles françaises reposant ainsi sur un strict concept de symétrie, la non-déduction des pertes à l'étranger ira de pair avec l'exonération des profits qui sont réalisés.

Le principe de territorialité revient donc à étendre aux simples « établissements » d'une société française situés à l'étranger, le régime résultant du principe de personnalité de l'impôt,

---

<sup>9</sup> Par opposition au principe de la résidence.

<sup>10</sup> Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 5<sup>e</sup> éd., Fr. Lefebvre, 2001, §300.

<sup>11</sup> Le Körperschaftsteuergesetz est un ensemble de règles qui équivaut au CGI français, mais qui est exclusivement consacré à l'imposition des sociétés.

<sup>12</sup> « unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig »

<sup>13</sup> §1 du « Einkommensteuergesetz » : « Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. »

<sup>14</sup> Bernard CASTAGNEDE, « Evolution et cohérence des règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés », *RFFP* 1999, n°68, p. 277.

selon lequel chaque personne morale doit être imposée distinctement et personnellement à raison des bénéfiques qu'elle réalise.

C'est au juge qu'il appartient de définir l'établissement dans le silence de la loi.

Des critères objectifs ont été dégagés afin de permettre d'identifier concrètement toutes les situations que la notion d' « entreprise exploitée » est censée viser. On l'a assimilée au concept large d' « exercice habituel d'une activité »<sup>15</sup>, qui, s'il s'effectue à l'étranger au moyen d'un établissement autonome, d'un représentant ou s'il forme un cycle commercial complet, permettra de constater l' « exploitation d'une entreprise » imposable distinctement dans ce pays. En présence d'une convention internationale relative aux doubles impositions, ces critères seront regroupés sous un même vocable, qui recouvre les mêmes réalités : celui d'établissement stable.

Cependant, ces critères ont eux-mêmes dû évoluer et être adaptés quant à leur contenu.

En effet, la stricte territorialité de l'IS est une survivance de la législation d'origine de l'impôt sur le revenu<sup>16</sup>, et a été introduite dans notre droit interne à une époque où les entreprises françaises avaient, sauf exception, un caractère national très affirmé.

Or, les entreprises ont, au fil des années, élaboré des stratégies de développements de plus en plus performantes et adaptées à leurs besoins. Elles ont su tirer parti de certaines incitations économiques proposées par d'autres pays et ont mis en place des montages destinés à améliorer leur « rendement », à réduire les coûts en s'implantant dans les pays où ces coûts sont moins importants et sous les formes les plus appropriées. Elles ont parfois dû segmenter leurs activités en plusieurs cycles d'opérations pour les rendre plus rentables, et ce démantèlement des activités constitutives d'une même opération est d'ailleurs parfaitement topique dans le cas de la livraison à l'étranger d'un « ensemble industriel clefs en main ».

Les sociétés ont également su et dû profiter des nouvelles technologies, tel que le commerce électronique.

Ce qui était auparavant entièrement réalisé dans un seul Etat, se trouve aujourd'hui « éclaté » sur plusieurs territoires différents, et le commerce qui était, il n'y a que quelques années, empreint d'un fort caractère physique et palpable, se trouve aujourd'hui dématérialisé.

L'opération préalable à l'imposition des bénéfiques, qui consiste à identifier une présence hors de France et à rattacher à cet Etat une activité, devient, par conséquent, de plus en plus ardue à mesure que l'activité en cause devient diffuse et immatérielle.

Elle doit être complétée pour fixer l'assiette de l'imposition. Or, cette détermination peut être délicate.

Sous le coup de évolutions que nous avons précédemment évoquées, il est devenu de plus en plus laborieux de parvenir, d'une part à localiser précisément le lieu de réalisation des bénéfiques des entreprises à vocation à internationale, et à rattacher à chacun des pays une part de ces bénéfiques ; d'autre part, de déterminer exactement la part du bénéfice qu'il leur faut affecter à l'Etat bénéficiaire ainsi identifié. L'imbrication des processus de production, leur sophistication, l'absence fréquent d'outils d'analyse rendent malaisé l'attribution des résultats à chaque unité autonome. C'est pourquoi des méthodes spécifiques, parfois forfaitaires, peuvent être mises en œuvre.

---

<sup>15</sup> CE, 15 juin 1942, *RO*, 21<sup>e</sup> vol., p. 148.

<sup>16</sup> Bernard DELIGNIÈRES, *Impôt sur les sociétés, Généralités*, Juris-classeur, droit fiscal international français, Fasc. 305, p. 1 à 3.

D'aucuns ont même pu estimer que « l'écart grandissant entre les conditions d'exercice des activités économiques et les conditions de l'imposition des bénéfices établit l'obsolescence du dispositif français d'imposition des sociétés »<sup>17</sup>.

Pour comprendre les réactions des entreprises françaises (et même étrangères) à l'égard de l'application du principe de territorialité, il ne faut pas perdre de vue l'enjeu de la reconnaissance d'une activité « indépendante » à l'étranger. Les entrepreneurs y voient, outre l'impossibilité d'imputer les déficits et de prendre en compte les charges afférentes à ces exploitations, une source non négligeable de frais supplémentaires.

L'identification d'une pareille activité entraîne souvent des frais de gestion, le coût d'une comptabilité séparée de celle de la société principale, etc...

Bien qu'il nous paraisse déraisonnable d'affirmer que de tels frais sont de nature à dissuader une entreprise française d'étendre son activité à l'étranger (d'ailleurs, si c'était le cas, mieux vaudrait-il pour elle qu'elle y renonce !), ils doivent cependant être pris en considération lorsqu'une société décide de s'établir hors de France.

Il semble dès lors compréhensible que cette entreprise désire savoir par avance si son exploitation hors de France, selon la forme qu'elle prendra, sera susceptible d'être considérée par l'Administration comme une entreprise exploitée à l'étranger, et donc imposable distinctement, dans ce pays, à raison de ses propres résultats.

L'Administration et le juge ont dû prendre en compte cette évolution des techniques et du contexte économique, et, sans remettre en cause le principe de territorialité, ils ont eu à l'adapter, soit pour favoriser les implantations étrangères, soit pour éviter les pertes de recettes fiscales.

Cette évolution nous paraît naturelle, souhaitable et fidèle à l'essence même du principe de territorialité, et semble participer du réalisme propre au droit fiscal.

C'est d'ailleurs l'intérêt que présente le thème de ce mémoire, puisqu'il nous offre la possibilité d'examiner l'attitude du juge de l'impôt qui se doit de rester cohérent au regard de règles qui ont été édictées dans un contexte économique qui était radicalement différent de celui dans lequel les entreprises évoluent actuellement, sans pour autant faire preuve d'anachronisme.

Ainsi que nous venons de le souligner, notre époque est marquée par l'internationalisation des entreprises et la mondialisation des économies. Après s'être développées dans le pays où elles ont leur siège, les sociétés sont conscientes que leur expansion ne peut se poursuivre qu'en parvenant à conquérir les marchés étrangers.

De cet état de fait provient le second reproche qui est adressé à la règle d'imposition territoriale des bénéfices des entreprises : si ces règles pratiques d'imposition permettent de taxer en France l'exercice habituel d'une activité qui est exercée par une société étrangère, et si de ce point de vue, elles répondent bien au développement de l'internationalisation des affaires, ces règles ignorent réciproquement les opérations effectuées par les sociétés françaises en dehors du territoire national.

---

<sup>17</sup> Bernard CASTAGNEDE, « Evolution et cohérence des règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés », *RFFP* 1999, n°68, p. 277.

Il en résulte que les profits réalisés échappent à l'IS français, mais, symétriquement, les pertes subies ne peuvent être prises en compte pour la détermination du résultat de la société française. Mais, la différence essentielle entre le principe de territorialité, qui constitue une singularité propre à la France et le principe de mondialité porte uniquement sur la prise en compte, dans les résultats des sociétés mères, des profits ou des pertes des seules succursales et non des filiales.

En effet, s'agissant des filiales, la non-remontée des résultats résulte du principe universel de personnalité de l'impôt plutôt que celui de territorialité.

Le Législateur a donc prévu des dispositifs permettant d'amalgamer les résultats de toutes origines, ou de déduire, sous conditions, des frais d'installations étrangères.

Malgré ces aménagements, il n'en reste pas moins que les entreprises françaises peuvent se sentir freiner par cette conséquence du principe de territorialité lorsqu'elles hésitent à s'établir hors de France.

Mais, ces aménagements n'ont pas toujours été pensés à la faveur du contribuable, et si les dispositifs destinés à corriger les effets pervers de notre système fiscal en matière d'IS ont été adoptés dans un souci d'avoir une fiscalité attractive et de permettre aux entreprises françaises de rester compétitives, certaines mesures ont au contraire pour objectif de sanctionner les entreprises présumées « malintentionnées ».

En effet, bien que la fiscalité ne soit qu'un élément, parmi d'autres, susceptible d'inciter une entreprise à s'implanter, il est rare qu'elle en soit véritablement le moteur. D'ailleurs, ainsi que le souligne Bernard BACCI<sup>18</sup>, « un projet économique qui reposerait uniquement sur une solution fiscale pour pouvoir « créer la rentabilité, serait un projet qui serait rejeté par l'entreprise, parce que trop risqué ».

Cependant, il se peut que l'entreprise française souhaite tirer un maximum d'avantages des disparités fiscales existant entre les différents pays, et cherche par ce biais, si ce n'est à éluder l'IS français, au moins à en limiter le montant.

L'Administration fiscale française dispose, contre ce type de manœuvres qui consistent notamment à délocaliser ses bénéficiaires dans une structure située dans un pays à fiscalité privilégiée, d'un arsenal juridique répressif.

Il autorise l'Administration, en certains cas, à faire abstraction des apparences créées par le contribuable pour loger des résultats à l'étranger.

L'article 209 B du CGI est une de ces armes tout à fait dissuasive, au point de faire entrer dans son champ d'application des comportements qui n'ont pourtant aucun caractère frauduleux avéré.

Cette disposition est aujourd'hui celle qui soulève le plus d'incertitudes quant à la régularité de son contenu et de son application, et ce principalement au regard des conventions internationales liant la France.

La France, qui jouit comme chacun des autres Etats de la Communauté européenne, d'une souveraineté fiscale quasi absolue, et c'est d'ailleurs pour ainsi dire la seule « chasse-gardée » qu'il lui reste, doit cependant édicter des règles qui, qu'elles soient en faveur ou au contraire au détriment du contribuable, ne rentrent pas en conflit avec les principes communautaires. Or, il semble évident que chaque Etat a à cœur, à la fois de favoriser

---

<sup>18</sup> Bernard BACCI, « Stratégie d'implantation géographique des entreprises », *Petites affiches* 2002, n° 97, p. 17.

l'expansion de ses entreprises nationales, mais paradoxalement, de limiter autant que faire se peut, les fuites de recettes fiscales à l'étranger, et, de ce point de vue est enclin à adopter des mesures protectionnistes allant à l'encontre des différentes libertés communautaires.

Si les entreprises évoluent de nos jours dans un contexte économique européen et international, l'Administration française se doit également d'adapter sa politique aux impératifs supranationaux, puisque communautaires.

Le principe de territorialité n'a ainsi cessé de s'ouvrir, et devrait vraisemblablement s'ouvrir encore plus dans les années à venir sous les contraintes technologiques et communautaires. C'est la trame de nos développements.

Nous avons cependant préféré présenter notre sujet en deux temps, en suivant l'ordre des développements qui viennent d'être faits.

Celle sur laquelle se lit au cours d'une première partie tant la démonstration, qu'à notre sens, la règle d'imposition territoriale des bénéfices des entreprises soumises à l'IS a su rester cohérente au regard de son architecture traditionnelle, tout en s'adaptant aux évolutions économiques de ces dernières années, que la présentation des difficultés qui se présentent, un établissement identifié, pour déterminer les bénéfices qu'il faudra y rattacher. (Titre I)

Celle encore qui enveloppe l'exposé des aménagements qui ont été apportés au principe local strict de territorialité. Ces aménagements, qui constituent parfois de véritables dérogations au principe de personnalité de l'impôt, sont tantôt destinés à favoriser le déploiement international des entreprises françaises, tantôt à sanctionner les sociétés qui chercheraient à détourner le principe de territorialité.

De telles dispositions qui tendent tantôt à servir, tantôt à desservir le contribuable, se doivent néanmoins de rester conformes aux principes communautaires et au droit conventionnel, et il semble ainsi que nous le verrons plus en détail, que la France ait à modifier sa législation sur ces différents points. (Titre II)

## **TITRE I : LE PRINCIPE DE TERRITORIALITÉ : CONTENU ET APPLICATION**

Le principe de territorialité trouve essentiellement à jouer dans une logique internationale. En effet, une société française dont l'activité se développe exclusivement sur le territoire français, à l'exclusion de tout autre pays, verra ses bénéfices intégralement soumis à l'IS. En revanche, dès que cette société commencera à opérer hors de France, il y aura lieu de mettre en application les termes de l'article 209-I du CGI, afin de déterminer quels seront les bénéfices qui seront imposés en France, et, le cas échéant, s'ils sont générés par une entreprise exploitée hors de France, ceux qui échapperont à l'IS français.

On voit alors nettement que le principe de territorialité se scinde en deux volets distincts, mais complémentaires.

Dans un premier temps, il faudra caractériser une présence physique à l'étranger, selon certains critères, telle qu'elle permette d'y voir l'exploitation d'une entreprise, au sens de l'article 209-I. En d'autres termes, il conviendra de déterminer un contribuable à l'étranger, matérialisé par l'exercice d'une activité suffisamment autonome de celle réalisée en France, et génératrice d'« une valeur ajoutée », pour qu'elle puisse être rattachée au pays dans lequel cette activité est exercée.

Une fois l'établissement stable (pour reprendre le terme générique des conventions internationales) et l'Etat bénéficiaire des revenus identifiés, il faudra bien évidemment leur rattacher une base imposable. Et c'est cette phase qui constitue le deuxième volet du principe de territorialité.

Autrement dit, après avoir répondu aux questions « qui, et, où va t'on imposer ? », il faudra répondre à celle de savoir « que va t'on imposer ? ».

## Chapitre 1 : Un problème de localisation physique : l'affectation d'un résultat à un Etat

Les sociétés françaises, si elles désirent conquérir les marchés étrangers, sont de plus en plus souvent amenées à étendre leurs activités hors de France. De même, les entreprises étrangères peuvent décider de venir s'implanter sur le territoire français.

La question est alors de savoir dans quels pays seront imposés les bénéfices réalisés par ces sociétés françaises, ou étrangères ?

L'article 209-I du CGI nous donne une réponse partielle à cette interrogation en énonçant que seuls les bénéfices réalisés par des entreprises exploitées en France seront soumis à l'impôt sur les sociétés français, ainsi que les bénéfices attribués à la France par une convention.

Reste à définir ce qu'est exactement une « entreprise exploitée en France », et par voie de conséquence, si les bénéfices réalisés à l'étranger par une société française échapperont automatiquement à l'impôt français.

Nous pouvons d'ores et déjà exclure du cadre de notre réflexion le cas des sociétés qui développent leurs activités à l'étranger sous la forme de filiales.

En effet, le principe d'unicité de la personne imposable implique que chaque société dotée d'une personnalité juridique propre soit personnellement redevable de l'IS sur les bénéfices qu'elle réalise. Le résultat dégagé par la filiale sera en conséquence imposé distinctement de celui de sa mère, quel que soit le lieu de réalisation de ses bénéfices (sous réserve des dispositions spécifiques destinées à lutter contre l'évasion fiscale ou inciter les entreprises françaises à s'implanter à l'étranger).

En revanche, si les revenus en cause sont réalisés par le biais d'une structure située à l'étranger, mais dépourvue d'une personnalité juridique propre, l'Administration française devra alors chercher si cette entité peut être assimilée à une véritable entreprise exerçant une activité hors de France, au sens de l'article 209-I du CGI (mutatis mutandis en France, si la société principale est située à l'étranger), de façon habituelle, ou si elle n'est que le prolongement économique, juridique et fiscal de la société française.

Dans le premier cas, les bénéfices réalisés par l'exploitation seront imposés, comme s'il s'agissait d'une filiale, dans l'Etat où ils trouvent leur source.

Dans la deuxième hypothèse, ces revenus seront rattachés à la société française et soumis à l'IS français.

L'Administration et le juge de l'impôt français ont donc dû intervenir pour préciser ce qu'il fallait entendre par l' « exercice habituel d'une activité », et ont ainsi dégagé trois critères permettant de caractériser une entreprise exploitée en France, ou à l'étranger, et de soumettre ainsi ces bénéfices à l'IS français, ou au contraire de les exclure de l'assiette imposable en France.

Ces critères sont ceux d'établissement autonome, de représentant qualifié et de cycle commercial complet, et ils vont, en quelque sorte, de la forme la plus évidente d'installation à la situation la plus difficile à identifier.

Mais, il peut arriver que la question du rattachement des bénéfices à l'un des pays dans lequel est exercée l'activité génératrice de profits ait été réglée par une convention fiscale conclue

par ces Etats. Dans ce cas<sup>19</sup>, l'application de cet accord conduira à identifier et à caractériser l'exploitation selon les critères propres à la convention, mais qui, de manière générale sont les mêmes qu'en droit interne, bien que les termes employés soient sensiblement différents. (Section 1)

Si les principes de rattachement d'un bénéfice à un Etat nous paraissent clairs et simples d'application concernant le commerce traditionnel, ils soulèvent, en revanche, une difficulté certaine lorsqu'il s'agit de les appliquer au commerce électronique. Les Etats semblent être, à l'heure actuelle, dans l'impossibilité de mettre en œuvre des règles qui caractériseraient une présence physique dans un pays alors que cette présence n'est plus nécessaire. Le principe de territorialité, qui vise à régler la question de l'imposition des bénéfices transfrontaliers, semble être mis à mal par cette nouvelle façon de faire des affaires et nous en étudierons les raisons. (Section 2)

### **Section 1 : L'uniformité des critères en droit interne français et en droit conventionnel : des principes clairs**

L'Administration fiscale française considère qu'une exploitation, qui n'existe pas juridiquement, pourrait cependant constituer un sujet de droit fiscal, et être imposée personnellement pour les bénéfices qu'elle réalise. Pour déceler le type de présence susceptible de constituer une telle exploitation, trois critères sont généralement utilisés en droit fiscal français, qui sont ceux d'établissement autonome, de représentant qualifié et de cycle commercial complet. Si les activités à l'étranger sont exécutées sous l'une de ces formes, les revenus qui en découlent ne seront pas soumis à l'IS français.

L'application de ces critères pourrait sembler être de nature alternative, mais l'on constate à la lecture des arrêts rendus en la matière, que le juge comme l'Administration répugnent à faire un usage exclusif de l'un d'eux. Il analysera plutôt les circonstances propres à chacune des espèces.

Cela pourrait alors paraître troublant et parfois même facteur d'insécurité. Mais l'on s'aperçoit, en réalité, que la démarche des autorités semble à l'inverse plutôt cohérente, et plus que de véritables catégories dans lesquelles il faut « faire rentrer » l'activité pour pouvoir l'individualiser et la rattacher à un pays, ces critères représentent des indices propres à caractériser une présence économique, ou des pistes destinées à localiser l'activité. (§ 1)

L'analyse du juge ne sera pas différente s'il s'agit de répartir une assiette entre des Etats liés entre eux par une convention fiscale. Ces conventions s'inspirent largement, pour la plupart, de la convention modèle OCDE, et retiennent, elles aussi, un principe territorial de rattachement des revenus. Bien que les termes employés par les conventions se distinguent sensiblement de ceux que nous connaissons en droit interne, force est de reconnaître que c'est là l'unique différence qui semble exister entre les deux systèmes. (§ 2)

---

<sup>19</sup> Rappelons que le juge examine en premier lieu le principe de l'imposition en France avant de rechercher si une convention est aussi applicable, hypothèse dans laquelle cette convention va primer, s'agissant de l'attribution de l'imposition, l'application du droit interne. Seule une disposition particulière de ce droit interne permet enfin de taxer effectivement les résultats affectés par la convention.

## **§ 1 : Le contenu du principe de territorialité en droit interne à travers trois critères indissociables**

Que l'activité à l'étranger soit réalisée par l'intermédiaire d'un établissement (A), d'un représentant (B), ou qu'elle soit le fruit d'un cycle commercial complet (C), elle devra toujours, pour être constitutive d'une exploitation au sens de l'article 209-I, être suffisamment autonome et permanente.

Il nous faut préciser, bien que cela paraisse évident, que l'« exploitation » en cause devra également être lucrative.

Enfin, rappelons que ces critères s'appliquent de façon symétrique à une entreprise française qui déploierait partiellement son activité hors de France, comme à une société étrangère qui disposerait, le cas échéant, d'une exploitation en France.

### A- L'établissement autonome

Ainsi que nous venons de le voir, l'Administration fiscale française n'assujettira à l'impôt sur les sociétés que les bénéfices réalisés par des entreprises exploitées en France.

Cette expression désigne plus précisément, nous l'avons vu, l'exercice habituel d'une activité professionnelle, industrielle et commerciale, et peut se manifester, notamment, par l'existence d'un établissement.

L'établissement, au sens du droit fiscal français peut être défini, en matière d'impôt sur les sociétés<sup>20</sup>, comme « une installation permanente où s'exerce une activité génératrice de profits et qui dispose d'un certain degré d'autonomie permettant de lui attribuer (des) profits »<sup>21</sup>.

Peu importe à cet égard que l'établissement ne dispose pas d'une personnalité juridique propre.

Il existera en tant que sujet fiscal, et ne sera, en quelque sorte, que l'« ectoplasme fiscal » à l'étranger d'une société dont le siège est situé en France, ou, à l'inverse, « l'ectoplasme » en France d'une société de droit étranger. Pourtant, il pourra exercer le même type d'activités qu'une filiale et se présenter sous la forme d'une usine si l'activité est de nature industrielle, mais aussi d'un siège de direction, si l'activité est plutôt commerciale etc.... Comme la filiale, il générera des bénéfices qui seront imposés distinctement de ceux du siège de la société.

En l'espèce, ce sont des critères de localisation de la matière imposable qui priment, avec l'idée de possibilités d'exploitation, comme, d'ailleurs, en ce qui concerne la fiscalité directe locale.

Jean COURTIAL, Commissaire au Gouvernement près du Conseil d'Etat, propose, dans un litige relatif à une exonération d'IS, la définition suivante de l'établissement : « ensemble de moyens et d'installations affectées avec le personnel nécessaire à une activité déterminée exercée de manière suffisamment autonome par rapport au reste de l'entreprise. C'est-à-dire, une division suffisamment nette de l'entreprise qui serait susceptible de constituer elle-même une entreprise »<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> La notion d'établissement est fonctionnelle ; sa signification varie en fonction du type d'imposition concerné.

<sup>21</sup> V. CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 22 déc. 1982, n°26 338, *Dr. fisc.* 1983, n°39, p. 1134

<sup>22</sup> Jean COURTIAL, commentaires sur CE, 1 juin 2001, *SA SOGEC*, *BDCF* 8 -9/ 2001, n° 107.

On retrouve là les notions essentielles d'unité d'exploitation, de support physique (immeuble, matériel, salariés) que déclinent tant la doctrine administrative que la jurisprudence. Une telle définition inclue autant l'établissement fixe du sens commun, que l'exercice de l'activité à travers un représentant non indépendant ou celle de cycle complet.

Il peut alors sembler que ce type d'installation soit la plus facile à détecter et à caractériser, pour l'Administration, puisqu'elle se présente sous la forme d'une véritable installation matérielle, à côté de laquelle il est difficile de passer.

Et cette opinion n'est pas totalement inexacte, sans être toutefois entièrement juste. En d'autres termes, il ne faut pas trop vite conclure que le simple fait, pour une entreprise française, de disposer d'un bureau ou d'une succursale à l'étranger, signifie automatiquement qu'elle exploite dans ce pays une entreprise au sens de l'article 209-I du CGI.

En effet, si l'on reprend les termes de la définition de l'établissement, il semble qu'il soit constitué par une exploitation qui présente, tout d'abord, un certain degré de permanence. Nous voyons clairement dans les exemples d'installations que nous avons cités (usine, une mine, bureau de direction, ou encore simple magasin etc...) qu'il s'agit d'installations destinées à durer, sans être forcément établies à demeure.

A ce titre, elles remplissent toutes la première condition de la « permanence » ou de l'« habitude » et sont donc susceptibles d'être qualifiées d'établissements.

Mais, penser qu'une telle installation est de par sa seule existence constitutive d'un établissement, serait, à nos yeux, faire fausse route, et reviendrait à ignorer l'un des aspects les plus importants de la définition.

En effet, l'installation, en plus d'être permanente, doit également présenter une certaine autonomie à l'égard du siège. C'est d'ailleurs cette autonomie qui la rend apte à poursuivre les buts économiques qui lui sont assignés. Une exploitation qui serait pleinement dépendante du siège et qui ne pourrait fonctionner seule ne pourrait pas être individualisée fiscalement. L'Administration considérerait, selon toute vraisemblance, que c'est la société française qui intervient personnellement dans le pays étranger et que les bénéfices doivent alors lui être rattachés.

Pour être fiscalement « indépendant », il faut que l'établissement le soit d'abord économiquement. Autrement dit, l'exploitation située à l'étranger, tout en étant qu'un simple démembrement du siège français, fonctionnera comme si elle était en réalité une entreprise à part entière. Elle disposera, pour ce faire, d'un personnel distinct, de services commerciaux, financiers et techniques propres et parfois d'une comptabilité séparée de celle de la société française.

En résumé, il faut que la valeur ajoutée qui sera imposable à l'étranger soit personnellement « imputable » à l'établissement, qu'elle résulte de sa création propre.

Pour illustrer notre propos, prenons un exemple que le Conseil d'Etat a eu à examiner. Il s'agissait d'une société dont le siège était situé en Côte-d'Ivoire et qui disposait en France d'un bureau d'achat. Celui-ci avait tout pouvoir pour négocier des prix avec ses fournisseurs, pouvait régler ses factures et tenait sa propre comptabilité.

Le Conseil d'Etat a alors considéré que ce bureau d'achat constituait en lui-même un « centre de décision », dont les bénéfices devaient être soumis à l'IS français<sup>23</sup>.

Le critère de la permanence de l'établissement était tout naturellement établi par les circonstances de fait. Seule la question de l'autonomie dont disposait ce bureau restait à caractériser. Si le CE a fait référence à la notion de « centre de décision », c'est en réalité cette

---

<sup>23</sup> V. CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 22 déc. 1982, n°26 338, *Dr. fisc.* 1983, n°39, p. 1134

indépendance qu'il s'est attaché à jauger. En effet, que l'on s'exprime en termes de « centre de décision », d' « étendue des pouvoirs » etc..., tout cela revient, semble-t-il, à apprécier la situation de l'exploitation au regard de l'autonomie dont elle dispose.

En d'autres termes, quels que soient les critères auxquels on fait appel, l'analyse des juges se portera principalement sur la question de savoir si l'installation en cause fonctionne de façon indépendante vis à vis du siège.

Pour appuyer notre opinion, prenons à présent l'exemple de la succursale française dont la société « mère » était située aux Pays-Bas. La Cour administrative d'appel de Paris a jugé que cette succursale n'était pas constitutive d'un établissement, et donc qu'elle ne devait pas être soumise à l'IS français, dans la mesure où sa fonction se résumait à « suivre et coordonner les budgets publicitaires des filiales européennes du siège »<sup>24</sup>.

Les établissements à l'étranger de sociétés françaises, verront par conséquent leurs bénéficiaires échapper à l'IS français s'ils ne se comportent pas comme de simples transmetteurs ou exécuteurs d'ordres.

Nous voudrions à ce propos nous permettre la réflexion suivante : s'il est évident, compte tenu des réalités économiques, qu'un établissement tel qu'une usine ou un atelier de fabrication ne peut, en principe, fonctionner sans disposer d'un minimum d'indépendance, et à ce titre notre hypothèse apparaît plus que marginale ; qu'en serait-il si un établissement venait à être entièrement robotisé et donc totalement dirigeable de l'étranger ? L'installation serait permanente, réaliserait des profits et serait par conséquent parfaitement individualisable ; mais dépourvue d'autonomie, serait-elle encore qualifiée d'établissement ? Le débat reste, à notre avis, ouvert.

Pour revenir au cœur de notre sujet, l'autonomie, fût-elle limitée, dont dispose l'installation, sera déterminante pour la qualification ou non d' « établissement » et plus généralement d' « entreprise exploitée en France » au regard de l'article 209-1 du CGI.

Cet établissement sera la forme la plus marquée d'une présence française à l'étranger en ce qu'elle sera aisément localisable.

Mais il se peut que l'exploitation ne réponde pas, par elle-même, aux critères posés par la jurisprudence, et ne soit pas constitutive d'un « établissement ». Pourtant, l'Administration ne s'arrêtera pas à cela, et cherchera à savoir si derrière l'installation en cause, il n'existe pas du personnel agissant en représentation du siège.

On voit alors clairement qu'il s'opère un glissement d'un critère à l'autre. Pour ainsi dire, plus la présence physique de l'entité étrangère en France (ou de l'entité française à l'étranger) devient « furtive », plus l'analyse de l'Administration fiscale et du juge s'affine et se précise.

Cela a été par exemple le cas dans une affaire concernant une société de droit allemand disposant en France d'un bureau chargé de la location de villas sur le territoire français<sup>25</sup>. L'Administration ne s'est pas attachée à la présence matérielle d'un bureau, mais a examiné la situation de l'employée qui agissait pour le compte de la structure étrangère. Le Tribunal administratif de Rennes a jugé que la fonction et le statut de l'employée ne lui permettaient pas d'agir de façon suffisamment indépendante vis-à-vis du siège pour que son activité soit

---

<sup>24</sup> V. CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch, 22 janv. 1998, n° 94 1614, *Sté Publicis FCB Europe*, *RJF* 2/98, n°382, p. 267

<sup>25</sup> V. Françoise GUILLEMOT- DAUDET, « L'existence d'un établissement stable peut-elle se déduire de la présence d'un bureau employant une salariée qui n'a qu'une mission d'assistance ? », concl. sur TA Rennes, 2<sup>e</sup> ch., n°92-5492, 5 mars 1998, *Sté ADAC Reise GmbH*, *BDCF* 4/98, n°94, p. 102 à 106.

constitutive d'un établissement stable en France<sup>26</sup>. Il apparaît alors d'ores et déjà que la condition d'une certaine autonomie constitue une constante dans la détermination d'une activité susceptible de constituer une exploitation au sens de l'article 209-I du CGI, qu'il s'agisse d'un établissement ou d'un représentant.

Mais, voyons plus en détail les cas dans lesquels le représentant pourra être assimilé à un établissement.

## B- Le représentant qualifié ou la règle du ni trop, ni trop peu

Le droit français retient trois catégories de représentants.

Tout d'abord, ceux qui exercent une activité à l'étranger mais qui n'ont dans le cadre de leur fonction aucune marge de manœuvre. Ils doivent se borner à exécuter les instructions qui leur ont été données sans laisser place à une quelconque initiative personnelle.

Puis, il existe une seconde catégorie de représentants qui, agissant pour leur compte propre et jouissant d'une parfaite indépendance, se détachent parfaitement de la société qui les sollicite. Enfin, il existe une troisième catégorie de représentants, et c'est celle qui nous intéresse à l'occasion de notre étude. Ceux-ci, bien qu'ils restent juridiquement ou économiquement liés au siège de la société à laquelle ils appartiennent, bénéficient, toutefois, d'une certaine indépendance.

Le « représentant qualifié » continue à agir pour le compte de l'entreprise principale. Il exerce sur le lieu de son activité une fonction qui lui permet de prendre certaines décisions susceptibles d'engager le siège, et certaines initiatives sans avoir à en référer systématiquement à la société mère.

C'est précisément dans cette autonomie que réside la « valeur ajoutée » de son activité. On perçoit très nettement l'intérêt que peut porter une entreprise à ce type de fonction. Cela lui permet de déléguer une partie de ses tâches et d'assurer une présence physique dans les pays où elle souhaite étendre son activité. L'« émissaire » assurera une véritable fonction de représentation de la société française, puisqu'il en sera un démembrement, et sera apte à fournir les prestations auxquelles la clientèle aurait pu s'attendre si elle s'était adressée directement au siège.

En revanche, si le représentant était contraint de rendre compte systématiquement de ses démarches et incapable d'agir de son propre chef, sa fonction ne présenterait (tout comme le cas de l'établissement) que très peu, voire aucun intérêt pour la société principale.

Inversement, si le représentant auquel l'entreprise devait avoir recours était parfaitement indépendant à son égard, elle s'adresserait en réalité à une personnalité indépendante de la société qui l'emploie et par voie de conséquence, elle devrait être considérée comme n'intervenant pas personnellement dans le pays où les bénéfices trouvent leur source.

Dans ces deux derniers cas, les bénéfices générés par l'activité, quelle que soit sa nature, seraient considérés comme réalisés directement par la société mère.

---

<sup>26</sup> Signalons que le terme « établissement stable » est à réserver au droit conventionnel. Cependant et ainsi que nous le verrons, les principes de droit interne et ceux appliqués dans le cadre des conventions sont à ce point similaires qu'il nous semble raisonnable de penser que la solution eût été la même en l'absence de convention franco-allemande.

Le représentant doit donc disposer d'une certaine liberté sans toutefois se détacher complètement de son « commettant », et si c'est le cas, les bénéfices qu'il réalise seront imposés distinctement de ceux du siège.

Si nous parcourons quelques décisions rendues en la matière, il apparaît d'ailleurs que l'« autonomie », qui était un critère déterminant dans le cadre de l'établissement, se réduise, concernant le représentant qualifié, à un « pouvoir de décision ».

Prenons, par exemple, l'arrêt rendu par la Cour administrative d'appel de Paris<sup>27</sup> ; cette dernière a jugé qu'un agent d'assurance qui, bien qu'agissant de façon relativement indépendante quant à l'organisation de son temps de travail et de son activité, n'était cependant pas habilité à engager la société pour le compte de laquelle il travaillait. Par conséquent, elle n'a pas décelé en sa présence le pouvoir de décision propre à caractériser l'exploitation d'une entreprise.

En revanche, la CAA de Nancy a reconnu dans l'intervention d'un représentant, habilité à conclure des contrats au nom de la société qui faisait appel à ses services, la manifestation d'un véritable centre de décision constitutif d'un établissement stable<sup>28</sup>.

Enfin, quant au critère de la permanence de l'exploitation, il ne disparaît pas entièrement, même s'il joue, semble-t-il, un rôle moins important que pour le cas des établissements à proprement parler. Il paraît évident qu'un représentant qui n'interviendrait que sporadiquement sur un marché étranger ne pourrait être constitutif d'une exploitation au sens de l'article 209-I du CGI. Il est nécessaire que cette intervention présente un caractère plus ou moins habituel. Le cadre matériel de l'intervention sera susceptible d'orienter l'appréciation de l'Administration fiscale ou du juge<sup>29</sup>.

Arrivés à ce stade de notre réflexion, il apparaît déjà que l'Administration ne s'attache pas à un critère précis lorsqu'il s'agit d'identifier et d'individualiser une présence sur un territoire étranger, si le siège est situé en France, ou une présence en France si le siège est à l'étranger.

Les deux critères que nous venons d'étudier agissent comme des indices qui peuvent être révélateurs d'une exploitation. Sans être exclusifs l'un de l'autre, ils jouent par combinaison l'un avec l'autre.

Si l'Administration ne parvient pas à identifier ou à localiser la présence par le jeu des deux premiers critères que nous venons de présenter, elle possède une troisième flèche à son arc.

Elle peut ou non, selon les circonstances de l'affaire, se fonder sur l'existence d'un « cycle commercial complet » réalisé à l'étranger pour exclure (ou inclure) les bénéfices et pertes réalisés à l'étranger de l'assiette imposable en France. Ce cycle commercial complet présente un caractère presque résiduel en ce qu'il couvre des hypothèses très diverses, mêlant parfois des éléments qui pourraient relever de l'établissement ou de la représentation.

Reprenons par exemple un arrêt rendu par le CE le 22 décembre 1982<sup>30</sup>. Le commentateur relève très justement que la qualification des activités du bureau comme étant celle d'un établissement ne se distingue pas pleinement de la notion de cycle commercial complet. D'ailleurs cette remarque rejoint ce que nous annonçons précédemment, et qui est, qu'à notre

---

<sup>27</sup> V. CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., n° 95 3510, 22 janv. 1998, *Territoire de la Polynésie française, Dr. fisc.* 1998, n°44, p. 1371

<sup>28</sup> V. CAA Nancy, 1<sup>ère</sup> ch., n° 89 1323, 30 oct. 1990, *S.P.R.L. Vanrobaeys, Dr. fisc.* 1991, n° 43, p. 1563

<sup>29</sup> V. notamment, CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch. B, n° 95 1188, 10 nov. 1998., *Sté France Touristik Service, Dr. fisc.* 1999, n°25, p. 878

<sup>30</sup> V. CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., 22 déc. 1982, n°26 338, *Dr. fisc.* 1983, n°39, p. 1134

sens, les trois critères appliqués pour déterminer si l'activité est, ou non, constitutive d'une entreprise exploitée à l'étranger, ne visent qu'à un seul et même but, celui de localiser cette activité et d'apprécier si elle est suffisamment « importante » pour être constitutive d'une véritable entreprise. L'Administration et le juge feront référence à ces critères, qui se chevauchent et se superposent, parce qu'ils constituent des « présomptions », et qu'ils permettent de faire entrer l'activité en cause dans une catégorie, (ce qui facilitera son identification) et de la rattacher à un Etat.

Mais pour pouvoir rattacher les bénéfices générés par une activité à un pays, il faut d'abord pouvoir isoler et individualiser cette activité. C'est ce caractère « détachable » de l'exploitation qui trouve toute sa force dans la localisation d'un cycle commercial complet.

### C- Le cycle commercial complet

Il nous semble que c'est encore une fois la même démarche que le juge adopte pour identifier ces cycles commerciaux que celle qui le guide lorsqu'il s'agit de déterminer si l'exploitation constitue un établissement ou s'effectue par le biais d'un représentant. Bien que le terme couramment employé pour caractériser ces cycles soit celui de « détachable », il ne vise, à notre sens, rien de moins que l'autonomie ou l'indépendance dont il était question pour les deux autres critères.

Si l'activité à l'étranger se détache, matériellement et économiquement, de celle exercée par le siège en France, cela signifie vraisemblablement que l'exploitation étrangère peut fonctionner de façon relativement autonome vis-à-vis de la maison mère. Elle pourrait constituer elle-même une « entreprise ».

C'est d'ailleurs cette idée qu'exprime la définition même du cycle commercial complet qui correspond généralement à une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent. Une réponse ministérielle (dont la solution, bien qu'ancienne reste d'actualité) ajoute à cette définition que « le fait que le centre de décision relatif à ces opérations soit demeuré en France (demeure) sans incidence quant à leur régime d'imposition »<sup>31</sup>.

La jurisprudence semble plus nuancée sur ce dernier point. En effet, elle semble tenir compte pour caractériser le caractère détachable ou non des activités en cause, du lieu où sont prises certaines décisions.

Pour conforter cette analyse, il suffit d'examiner une décision rendue en 1997 par le CE<sup>32</sup> et qui concerne l'exemple type du cycle commercial complet qu'est l'activité d'achat-revente.

Il s'agissait en l'espèce d'une société, dont le siège était situé en France, et qui achetait et livrait à l'étranger des produits finis. Le CE a jugé que, bien que l'intégralité des opérations ait eu lieu hors de France, ces opérations étaient dirigées depuis le siège français et n'étaient, par conséquent, pas constitutives d'un cycle commercial complet à l'étranger. En l'espèce, les opérations semblaient bien constituer un « tout cohérent », mais ces opérations n'étaient en réalité que des tâches d'exécution.

En revanche, si certaines décisions restent prises par le siège sans pour autant paralyser le fonctionnement de l'exploitation à l'étranger, il est vraisemblable que l'installation sera considérée comme étant exploitée à l'étranger.

<sup>31</sup> Rép. quest. écrite, n° 26341, 22 sept. 1980, *JCP* 1980, Ed. CI, I, n° 9189, p. 308

<sup>32</sup> CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., n°146 930, 4 juillet 1997, *SA Marbreck*, *RJF* 8-9/97, n° 770, p. 524

On perçoit clairement le raisonnement des juges qui se fondent sur des indices.

Toujours dans le domaine de l'achat-revente, le CE a pu tenir compte du lieu d'exécution des opérations bancaires relatives à l'activité<sup>33</sup>. Cela ne signifie pourtant pas qu'il se référera systématiquement à ce critère lorsqu'il aura à juger des situations similaires. Doit-on alors en conclure que les décisions rendues par le juge pèchent par leur incohérence ?

Pour notre part, nous pensons que ce raisonnement fait, au contraire, montre de pragmatisme en analysant au cas par cas les situations de fait et en tenant compte du contexte.

Chaque type d'activités s'exerce selon des modalités différentes et l'Administration ainsi que les juges prendront en considération ces disparités de fonctionnement.

Aussi le caractère détachable des opérations sera apprécié différemment en fonction de l'activité en cause. S'il s'agit d'un chantier<sup>34</sup>, le juge retiendra d'autres indices pour établir le caractère détachable ou non de l'activité. Il prendra, par exemple, en considération la durée des travaux pour estimer qu'un chantier de plus de deux ans doit être qualifié d'entreprise exploitée hors de France<sup>3536</sup>. On conçoit d'ailleurs facilement la difficulté qu'il y aurait à considérer que tous les chantiers, quelles que soient leur importance et leur durée, sont constitutifs d'exploitations et doivent à ce titre être imposés distinctement.

La durée et l'importance du chantier seront en revanche sans influence sur la qualification d'entreprise exploitée en France si ce chantier n'est que le prolongement d'une activité exercée à l'étranger. En d'autres termes, si la majeure partie des opérations a lieu en territoire étranger et que les opérations en France n'en sont que le nécessaire complément, le juge considérera que la partie de l'activité exercée en France n'a pas à être soumise à l'IS français<sup>37</sup>.

Loin d'adopter des positions divergentes selon les espèces qu'il a à traiter, ce qui pour certains<sup>38</sup> serait d'ailleurs source d'insécurité juridique, nous voyons bien que le juge procède, si notre opinion est exacte, à un examen concret des circonstances de faits.

Il s'attache à localiser tout ensemble susceptible de faire l'objet d'une exploitation autonome. Une telle définition est familière au fiscaliste, qu'il s'agisse de fiscalité directe locale ou de droits d'enregistrement<sup>39</sup>.

En conséquence, l'évolution de ses décisions rendues dans l'hypothèse où il n'existe aucune convention liant la France à l'Etat dans lequel est exercée l'activité litigieuse, ne sont, à notre avis, que le reflet naturel de l'évolution des techniques et des conditions d'exercice de l'activité.

Nous venons de voir les hypothèses dans lesquelles une exploitation pourra être soumise à l'IS français en application de l'article 209-I du CGI, ou plus précisément en vertu de la première partie de cet article.

---

<sup>33</sup> CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., n°7 098, 14 mars 1979, *Dr. fisc.* 1980, n° 9, p. 296

<sup>34</sup> Notons que le cas des chantiers fait l'objet d'une attention particulière de la part du droit conventionnel (V. infra : § 2)

<sup>35</sup> La norme OCDE est de douze mois.

<sup>36</sup> V. notamment, CE, 8<sup>e</sup> s-s., n°59 936, 14 déc. 1987, *RJF* 2 /88, n° 154, p. 95

<sup>37</sup> CE, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., n° 5761, 30 avril 1980, *RJF* 6 /80, n° 479, p. 262

<sup>38</sup> Henri VALLAT, « Les règles de territorialité en matière d'impôt sur les sociétés », *JCP* 1981, Ed. CI, n°9381, p. 13.

<sup>39</sup> Régime de faveur des fusions.

En effet, il peut arriver que la société française cherche à s'implanter dans un pays étranger avec lequel la France aura précisément conclu une convention, souvent destinée à éviter les situations de double imposition.

Dans ce cas, la deuxième partie de l'article 209-I dispose que c'est alors à la convention que reviendra la charge d'attribuer à l'un de Etats contractants les bénéfices réalisés. Mais une fois encore, avant de déterminer l'assiette qui sera soumise à l'impôt dans l'un de ces pays, il appartiendra aux rédacteurs de la convention de se mettre d'accord sur les critères propres à caractériser une exploitation dont les profits seront susceptibles d'être rattachés à l'un ou l'autre Etat.

## **§ 2 : La reprise du principe de territorialité par le droit conventionnel**

Pour la rédaction de ladite convention, les Etats contractants se seront, dans la majeure partie des cas, largement inspirés de la convention modèle OCDE.

A l'instar du système fiscal français, ces conventions optent pour l'application du principe de territorialité. Cela est d'ailleurs parfaitement compréhensible et l'inverse eût été étonnant. Effectivement, si l'objet assigné à ces conventions est principalement d'éliminer les cas où un même bénéfice viendrait à être imposé dans deux Etats, le seul moyen d'y parvenir est d'attribuer exclusivement ce bénéfice à un pays. Or il nous semble juste que le pays qui soit en droit d'imposer ces revenus, soit celui où le bénéfice trouve sa source. Permettant à une exploitation d'« utiliser » les ressources de ses nationaux, il apparaît normal que l'Etat d'implantation y trouve une certaine contrepartie, qui correspondra alors à son droit d'imposer.

Nous pouvons alors d'ores et déjà répondre aux détracteurs du principe de territorialité que, s'il présente à certains égards des inconvénients pour les entrepreneurs français en ne leur permettant pas de retenir les pertes de leurs exploitations étrangères (comme c'est la règle pour les filiales), il n'est pas non plus entièrement désuet, sans quoi il n'aurait pas été adopté par les rédacteurs de la convention modèle OCDE.

Cette remarque étant faite, nous pouvons poursuivre dans la présentation du contenu de ces conventions, qui n'est par ailleurs pas très éloigné des concepts utilisés par le droit fiscal français pour caractériser l'existence d'une exploitation au sens de l'article 209-I du CGI.

Pour aller même plus loin, nous pourrions presque affirmer, avec les réserves qu'une telle opinion impose, que, ce qui sera considéré comme constitutif d'une exploitation au sens de notre droit interne, le sera symétriquement en droit conventionnel. En effet, les critères retenus par les conventions sont à ce point proches de ceux utilisés par le droit fiscal français qu'ils semblent recouvrir les mêmes réalités.

Les conventions établies sur le modèle OCDE ne reprennent que deux des trois critères dégagés par le système français, et qui sont ceux d'établissement et de représentant, tous deux regroupés sous un même vocable : celui d'établissement stable. On pourrait alors penser que la notion de cycle commercial complet est absente du principe de territorialité tel qu'entendu par le droit conventionnel, mais il n'en est rien.

En effet, nous avons tenté de démontrer précédemment que les trois critères du système fiscal français ne constituaient en réalité qu'une variation sur un même thème, en ce sens que, selon la forme que prenait l'activité à l'étranger, on appliquait tour à tour, voire conjointement des

éléments caractéristiques de l'établissement autonome ou de la représentation pour ne retenir que l'aspect qui était prédominant. La convention OCDE semble inclure le concept de cycle économique complet dans celui d'établissement autonome, et cela n'est pas pour nous choquer dans la mesure où ces deux notions ne sont qu'une représentation nuancée d'une même idée.

Il suffit d'ailleurs de lire la définition de l'établissement stable, généralement admise par les conventions, pour s'apercevoir, si notre analyse est exacte, qu'elle caractérise aussi bien notre établissement que notre cycle complet. Cette définition est la suivante : l'établissement stable désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité »<sup>40</sup>. On y retrouve l'idée que l'exploitation doit présenter une certaine permanence ; que pour l'exercice de son activité, elle doit disposer de locaux ou de moyens matériels (humains, techniques...) qui rendent cette installation stable.

Bien que la notion d'autonomie ne semble pas aussi marquée qu'elle l'est en droit interne, elle transparait cependant dans la rédaction des décisions rendues par le juge lorsqu'il a à identifier et à individualiser une telle exploitation.

Nous pouvons par exemple citer l'exemple d'une succursale française d'une société dont le siège est situé en Grande-Bretagne a été qualifiée d'établissement stable au sens de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968. Cette succursale était chargée d'organiser en France des excursions, et disposait à cette fin de trois péniches et d'un personnel de navigation<sup>41</sup>.

Le deuxième critère retenu par les rédacteurs des conventions, en l'absence d'une installation fixe, est celui du représentant. Et sur ce point, la ressemblance avec notre représentant autonome est telle que les deux se confondent. L'agent dont il est question doit être indépendant, mais il doit surtout être en mesure de conclure des contrats. En d'autres termes le représentant de droit conventionnel sera celui qui sera à même d'engager de façon habituelle la société pour le compte de laquelle il travaille, notamment par la signature de contrats concourant à la réalisation des profits. Là encore, comme pour l'application du droit interne, le juge passera parfois à travers l'existence d'un bureau ou d'un magasin pour voir s'il n'existe pas derrière un homme agissant en qualité de représentant. C'est ce que l'on constate à la lecture des différents arrêts rendus par les juridictions administratives en la matière et notamment un arrêt tout à fait révélateur rendu le 10 novembre 1998<sup>42</sup>. En l'espèce, il s'agissait d'une société de droit allemand qui avait choisi de déployer une partie de ses activités en France. La Cour administrative d'appel de Paris a jugé qu'elle ne disposait en France d'aucun établissement stable puisqu'elle n'avait dans ce pays aucun bureau ou local permanent et aucun représentant « susceptible de souscrire de manière régulière des engagements contractuels en son nom ».

*A contrario*, si le personnel envoyé à l'étranger ne dispose d'aucun pouvoir de décision et n'a qu'une activité préparatoire ou accessoire, il ne pourra être qualifié d'établissement stable au sens du droit conventionnel.

L'exemple des chantiers nous donne l'occasion de revenir sur ce qui a été dit à propos de l'absence de la notion de cycle commercial complet parmi les critères retenus par les conventions internationales. On a vu qu'il semblait, en droit interne, que le juge qualifierait des chantiers de cycles économiques complets s'ils présentaient notamment un caractère détachable et permanent vis-à-vis du siège. Nous remarquons que la notion d'établissement

---

<sup>40</sup> Article 5 de la convention modèle OCDE

<sup>41</sup> CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., n° 94137, 19 oct. 1992, *Floating through France LTD*, RJI 12 /92, n°1706, p. 1013

<sup>42</sup> CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., n° 95 1188, 10 nov. 1998, *Sté France Touristik Service*, Dr. fisc. 1999, n°25, p. 879

stable semblait quant à elle absorber celle de cycle commercial complet plus qu'elle ne l'excluait.

Cette analyse nous paraît confortée par une décision relativement récente rendue par la CAA de Nancy<sup>43</sup>. Cette dernière a jugé que l'activité d'encadrement des ouvriers et la surveillance de l'exécution des opérations réalisées sur le chantier n'était pas constitutive d'un établissement stable en Algérie au sens de la convention fiscale franco-algérienne, refusant ainsi d'exclure les bénéfices réalisés sur place de l'assiette imposable en France. Elle reconnaît implicitement qu'un chantier pourrait se voir qualifié d'ES s'il présentait les caractères de durée et d'autonomie requis<sup>44</sup>.

Pour conclure sur l'exposé du contenu de la notion d'établissement stable au sens des conventions, il nous semble qu'il n'existe pas une hypothèse dans laquelle une exploitation pourrait être qualifiée d'entreprise exploitée en France et ne pas l'être au regard du droit conventionnel. Et inversement. Il n'y a alors, à notre avis, pas lieu de distinguer aussi clairement les deux notions ainsi que le font certains auteurs. Les deux systèmes appliquant un principe de territorialité, il paraît d'ailleurs normal que les concepts utilisés soient semblables.

La seule véritable distinction qui pourrait être faite entre les deux systèmes se situe au niveau de la forme : contrairement à l'article 209-I qui ne donne aucune définition de ce qu'une entreprise exploitée en France peut être (les notions d'établissement autonome, de représentant et de cycle commercial complet étant, rappelons le, d'origine prétorienne), les conventions internationales dégagent une notion plus précise en donnant notamment, dans leur texte, des exemples concrets d'installations qui seront considérées comme des établissements stables et de celles qui ne le seront pas. Ces indications permettent de cerner de façon plus exacte l'essence de la notion d'exploitation.

Ainsi, l'article 5 de la convention modèle OCDE donne-t-elle une liste non limitative des installations considérées comme des établissements stables, à savoir notamment :

- des succursales
- des sièges de direction
- des usines et des ateliers etc..

Elle prend soin également d'indiquer que des installations ne servant qu'au stockage des marchandises, ou encore des installations fixes d'affaires aux seules fins de publicité, de fourniture d'informations ou d'activités analogues qui n'ont qu'un caractère préparatoire ou auxiliaire, ne constituent pas des ES en droit conventionnel.

En conclusion, signalons qu'à notre sens, (la question étant discutée<sup>45</sup>), ces conventions ne jouent qu'un rôle « subsidiaire » au regard des règles de droit interne. Elles ne sont pas subsidiaires quant à leur valeur<sup>46</sup> mais quant à leur application. Les dispositions conventionnelles ne trouveront à s'appliquer qu'en présence de conflit entre les deux législations. Ce n'est que s'il y a interaction entre les dispositions conventionnelles et les

---

<sup>43</sup> CAA Nancy, 2<sup>e</sup> ch., n° 94 914, 9 mai 1996, *Dr. fisc.* 1996, n° 40, p. 1226

<sup>44</sup> Notons à ce propos que les conventions rédigées sur le modèle OCDE retiennent généralement une durée de 12 mois pour qualifier un chantier d'établissement stable

<sup>45</sup> Dominique VILLEMOT, « La qualité requise pour invoquer le bénéfice des conventions fiscales internationales », *Dr. fisc.* 2001, n°47.

<sup>46</sup> En vertu du principe de hiérarchie des normes posé par l'article 55 de la Constitution française, les dispositions conventionnelles ont une valeur supérieure aux dispositions internes

règles de droit fiscal françaises qu'il faudra faire primer la règle conventionnellement établie et destinée à régler le conflit.

C'est d'ailleurs ce que semble disposer l'article 209-I du CGI qui, avant d'évoquer l'hypothèse où une convention rattacherait les bénéficiaires en cause à un Etat, évoque une hypothèse purement interne, celle d' « entreprise exploitée en France ».

C'est également ce qui ressort de la rédaction même de ces conventions<sup>47</sup>. La plupart des conventions fiscales internationales ayant pour objet d'éviter ou de mettre un terme aux doubles impositions qui pourraient résulter de la législation des Etats en matière d'impôt ne trouveront à jouer que s'il est établi que le contribuable est effectivement en situation de double imposition<sup>48</sup>. Dans ses observations sous le célèbre arrêt du 14 mars 1979<sup>49</sup>, le commentateur relevait lui-même que « l'examen d'une situation de fait doit tout d'abord être fait comme s'il n'y avait pas de convention extérieure, la prise en considération de celle-ci venant, mais seulement après coup, corriger les conclusions résultant de l'application du droit interne ».

Enfin, si l'on recherche les situations dans lesquelles il pourrait y avoir double imposition d'un même bénéficiaire, et par conséquent celles où la convention fiscale serait amenée à jouer, il semble qu'il ne puisse y avoir conflit que dans l'hypothèse où une société étrangère disposerait d'un « établissement stable » en France, qui y serait, en application du principe de territorialité, soumis à l'IS français, mais qui serait également soumis à l'impôt dans le pays du siège, soit que la définition d'ES y soit très différente, soit que s'applique un principe de mondialité<sup>50</sup>.

Quoi qu'il en soit de l'application ou non des conventions préventives aux doubles impositions, elles ne remettent pas en cause le principe de territorialité puisqu'elles restent cohérentes avec le droit fiscal français.

Nous venons de tenter de démontrer que le premier volet de ce principe consistait, avant toute imposition, à identifier une présence physique et économique. Nous avons également remarqué que cette identification était d'une complexité croissante. En effet, plus l'exploitation s'éloigne de la forme d'une exploitation « traditionnelle », en ce sens qu'elle devient plus volatile, plus il devient difficile de caractériser ses bénéficiaires et de les rattacher à l'Etat dans lequel ils sont réalisés.

Les différents critères s'appuient sur des indices matériels, comme l'existence d'un bureau, le caractère habituel de l'activité, ou plus généralement des indications matérielles révélatrices de cette présence économique autonome dans un pays.

La complexité que nous évoquons à l'instant atteint son apogée avec le commerce électronique. Celui-ci semble ébranler, voire tenir en échec, « le fameux réalisme du droit fiscal »<sup>51</sup>. Cette question, loin de ne n'être que théorique fait le « délice » des fiscalistes. Nous

---

<sup>47</sup> V. notamment l'article 1 de la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 ; V. également l'article 25 de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968

<sup>48</sup> V. Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, « Priorité à l'examen de la situation du contribuable au regard du droit interne », concl. sur CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., n° 85894, 17 mars 1993, *M. Memmi*, *RJF* 5/93, p. 359

<sup>49</sup> CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., n°7098, 14 mars 1979, *JCP* 1980, Ed. CI, II, n°13412, p. 609

<sup>50</sup> A l'inverse, elle ne trouvera pas à jouer dans l'hypothèse où une société française disposera d'un ES à l'étranger, puisque le droit fiscal français règle le problème à la base en décidant de ne pas imposer les bénéficiaires qui y seraient réalisés et en les attribuant ainsi au pays où ils trouvent leur source.

<sup>51</sup> Ludovic JULIÉ, « La fiscalité confrontée à Internet », *Petites affiches* 2001, n°16, p. 12

allons essayer de mettre en lumière les problèmes que l'Internet soulève, avant d'examiner la pertinence des solutions actuellement proposées ou appliquées pour les résoudre.

## **Section 2 : La remise en question de la pertinence des critères traditionnels par le commerce électronique**

Dire que le commerce électronique ne connaît pas de frontière serait une lapalissade puisqu'il a par essence une dimension transnationale. Nous avons déjà vu les moyens dont disposent l'Administration fiscale française ainsi que les conventions fiscales pour identifier, localiser et répartir les bénéfices réalisés par une entreprise lorsque celle-ci déploie son activité hors de son pays de résidence. Ce n'est donc pas l'aspect international du commerce électronique qui est véritablement problématique.

La difficulté réside en réalité en ce que les activités qu'il s'agit de taxer sont « dématérialisées ». En d'autres termes, s'il existe bien des recettes imposables générées par les opérations liées au commerce électronique, le fait de ne pouvoir identifier physiquement, ni les parties, ni le lieu de la transaction, alors qu'il s'agit en « droit commun » du critère même de l'imposition, empêchent les Etats de prétendre pouvoir imposer ces revenus. (§ 1)

Les débats sur le ou les moyens à mettre en œuvre pour donner une fin heureuse à cette situation se sont multipliés. Tous les Etats et les institutions internationales y sont allés de leur point de vue pour tenter de résoudre le problème. Mais il semble, en définitive, qu'il faille aller plus avant encore dans la recherche, tant les difficultés engendrées par le e-commerce se heurtent aux principes fiscaux classiques. (§ 2)

### **§ 1 : Avec les nouvelles technologies, de nouveaux problèmes...**

« L'ensemble des échanges électroniques liés aux activités commerciales »<sup>52</sup> ; voilà ce qu'est censé être le commerce électronique.

Par l'Internet, on peut vendre ou acheter des biens presque instantanément, réaliser toutes sortes de transactions en moins de temps qu'il ne faudrait pour le dire, recevoir et communiquer des informations d'un pays à l'autre sans subir les délais dus à la distance. Et c'est cette dernière possibilité qui, à nos yeux, semble poser véritablement problème.

Nous venons de voir dans la précédente section que le principe de territorialité repose sur des critères principalement physiques, ce qui paraît parfaitement logique dans la mesure où ce principe tend à localiser une activité.

Il existe, certes, dans le réseau mondial des installations matérielles (serveur, centre de transmission, etc...).

---

<sup>52</sup> Définition issue du rapport LORENTZ, « Commerce électronique, une nouvelle donne pour les consommateurs, les entreprises, les citoyens et les pouvoirs publics », Ministère de l'économie et des finances, janvier 1998, p. 3

Si le commerce dont il est question consiste en une vente ou une transmission d'un bien matériel, les critères traditionnels ne révèlent cependant pas, ou plus difficilement, l'unité d'exploitation sous-jacente aux activités plus traditionnelles (un site WEB n'est pas, à l'évidence, un établissement fiscal).

Il en va par ailleurs autrement dans l'hypothèse où l'objet de la transaction consiste en la fourniture d'informations, ou plus généralement « de l'immatériel ».<sup>53</sup>

Dans ces conditions, il devient alors en pratique impossible de localiser les activités réalisées par l'Internet. En effet, les opérations étant dématérialisées, elles réduisent à néant toute tentative de traçabilité. Toute présence physique est superflue, et le facteur humain ne constitue d'ailleurs plus un critère pertinent<sup>54</sup>.

Puisqu'il n'est plus possible d'identifier le lieu de cristallisation économique des résultats, il va de soi qu'il n'est pas non plus possible de le rattacher à un Etat.

Ainsi, les concepts habituellement employés, tels que ceux de « source » ou de « résidence », perdent de leur utilité puisqu'ils restent inapplicables.

Jean-Claude MARTINEZ écrit à ce sujet en préface d'un livre que « l'impôt est une institution terrienne qui a besoin de contribuables sédentaires et enracinés. Or, avec le commerce électronique, les contribuables sont nomadisés »<sup>55</sup>. Si l'on ne connaît pas le lieu de réalisation de la prestation, on connaît encore moins le bénéficiaire, et parfois même le fournisseur qui est à l'origine de cette prestation. Toute référence géographique est, en conséquence, dénuée de sens. On remarque ici que même si les solutions adaptées ne sont pas dépourvues d'une certaine complexité, les questions posées en matière de TVA, impôt de consommation, sont, quant à elles, en voie de résolution au sein de l'UE.

De même, le critère de la fixité, retenu par les conventions fiscales adoptées sur le modèle OCDE pour caractériser un ES, est lui, à notre avis, aussi inadapté au e-commerce puisqu'il n'existe aucune installation nécessaire à la réalisation des opérations. On ressent par ailleurs l'antagonisme que présenterait l'emploi des deux expressions que sont « commerce électronique » et « établissement stable » dans une même phrase !

Pourtant, il semble que l'OCDE ait adapté sa conception de l'ES, et notamment son critère de la fixité, pour, le poussant à l'extrême, la rendre applicable au commerce par l'Internet et a, par conséquent, modifié certains termes de sa convention modèle<sup>56</sup>.

Elle paraît considérer qu'un serveur, défini comme un ordinateur qui met ses ressources à la disposition d'autres ordinateurs sous la forme de services, ou tout autre matériel informatique, peut être qualifié d'ES pourvu qu'il remplisse certaines conditions.

L'activité conduite par ce canal ne doit cependant pas présenter un caractère simplement préparatoire ou auxiliaire<sup>57</sup>.

Il est certain que la possibilité de qualifier un serveur d'ES constituerait une issue envisageable. Mais nous ne sommes, pour notre part, que peu convaincus par une telle solution. Le serveur semble effectivement être la présence la plus facilement « localisable » ou la plus « fixe », puisqu'il s'agit d'un bien matériel.

---

<sup>53</sup> Le problème se pose également de la qualification à donner à ces opérations. Rappelons que la qualification juridique donnée à une opération dicte le traitement fiscal dont elle fera l'objet. Or, s'il est impossible de qualifier fiscalement ces opérations, sur quel fondement peut-on les imposer ?

<sup>54</sup> L'OCDE a d'ailleurs décidé qu'une intervention humaine n'était pas une condition à la constitution d'un ES.

<sup>55</sup> Frédéric HUET, *La fiscalité du commerce électronique*, Litec, 2000

<sup>56</sup> Projet de modification du modèle de convention fiscale OCDE au 22 déc. 2000 portant notamment sur des commentaires de l'article 5 du modèle de convention fiscale OCDE

<sup>57</sup> Comme c'est d'ailleurs le cas pour l'ES de droit commun.

Cependant, nous avons vu que le premier volet du principe de territorialité consistait à rattacher à un pays une valeur ajoutée réalisée par une unité de production et à la taxer. Cette valeur ajoutée correspond à la création propre d'un établissement ou d'un représentant. Le serveur, quant à lui, est passif. Il n'est *a priori* pas capable de réagir seul, d'accepter des commandes, de prendre la moindre décision. Il ne faut pas perdre de vue que l'ES ne sert qu'à rattacher à un Etat un bénéfice résultant d'une activité économique.

Or, la question qui se présente à nous est celle de savoir si le serveur en cause a participé à la réalisation de ce bénéfice. Quelle peut alors bien être la valeur ajoutée d'un serveur qui se borne à transmettre des informations ? Le serveur n'est, en lui-même, pas véritablement autonome, et sans autonomie, il n'y a aucune création de valeur ajoutée. Aussi, si nous sommes d'accord sur l'idée qu'il faut taxer ses activités, nous sommes en revanche plus sceptiques quant au fondement de cette taxation.

Il nous semble donc délicat de qualifier un serveur d'établissement.

Ne pourrait-on pas alors rechercher dans l'activité de fourniture d'informations la réalisation d'un cycle commercial complet au sens du droit fiscal français<sup>58</sup> plutôt que l'existence d'un établissement ? Toute la difficulté consisterait dans cette hypothèse à identifier, dans un premier temps, un centre de décision qui puisse rendre cette activité individualisable. Les informations sont tellement diffuses et les intervenants trop difficiles à localiser pour que ce centre puisse être caractérisé. De plus, on sait maintenant que les activités réalisées par l'accomplissement d'un CCC doivent être détachables pour être localisées. Or, le problème se pose ici de parvenir à isoler les différents stades de l'élaboration de l'information. Il est certain que la démarche sera bien plus complexe pour cette dernière opération que s'il s'agissait d'un chantier où il ne resterait qu'à déterminer et séparer les tâches qui ont été accomplies en France de celles qui ont été faites dans un pays étranger.

Le Comité des affaires fiscales a d'ailleurs admis que certains pays puissent préférer recourir à des règles claires et sûres, plutôt qu'à une appréciation au cas par cas.

La France semble, elle, opter pour une définition forte, et présumer qu'à défaut de la présence sur place d'un personnel d'exploitation, le serveur ne jouerait qu'un rôle préparatoire ou accessoire.

Seule la preuve que la chaîne des opérations économiques est tellement robotisée serait de nature à renverser cette présomption. Le serveur constituerait, dans cette dernière hypothèse, un cycle complet auquel se réfère la jurisprudence<sup>59</sup>.

Si l'on ne sait pas encore véritablement ce qui est susceptible d'être caractérisé comme étant un ES, on paraît, en revanche, savoir ce qui ne l'est pas. Les membres du Comité des affaires fiscales de l'OCDE se sont accordés pour décider qu'un site web ne peut constituer, par lui-même, un ES. De même, un accord prévoyant l'hébergement d'un site web n'aboutit pas à l'existence d'un établissement pour l'entreprise qui exerce des activités commerciales par l'intermédiaire de ce site.

En conclusion, quoi qu'il en soit des aménagements apportés à la convention modèle OCDE pour la rendre « compatible » avec le commerce électronique, il semble que le principe de territorialité, qu'elle adopte, montre à cet égard ses limites. Les pays qui ont préféré opter pour un autre principe, à savoir celui de mondialité, connaissent pourtant, eux aussi, les mêmes difficultés. En effet, si le principe de territorialité vise d'abord à rattacher à un Etat (qui ne sera pas nécessairement celui duquel la société principale est résidente) un résultat,

---

<sup>58</sup> V. Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 5<sup>e</sup> éd., 2001, Fr. Lefebvre, § 722-4

<sup>59</sup> Réponse DE CHAZEAUX, 22 janv. 2001, AN, 30 juillet 2001, n° 56961, p. 4395.

puis à l'imposer, le cas échéant de façon distincte, le problème du commerce électronique ne concerne pas tant ces divergences de méthodes d'imposition que l'identification d'une base imposable. Or, si l'on ne connaît pas la nature de l'exploitation qui génère le profit et la nature même de ce profit, comment serait-il alors possible de le taxer en France ou ailleurs ?

Pour donner à cette question toute l'importance qui lui revient, il ne faut pas oublier l'enjeu d'une telle qualification, car elle permettrait à l'Etat de situation du serveur de taxer une quote-part de la marge réalisée. Or, en l'état actuel des choses, il existe un risque non négligeable de fuites de recettes fiscales pour tous les pays concernés. De plus, cette situation de double imposition ou de non-imposition<sup>60</sup>, selon les cas, génère des distorsions de concurrence entre le commerce traditionnel et le commerce par l'Internet.

Forts de cette évidence, les pouvoirs publics des Etats et les différentes organisations internationales (l'OCDE semble être la plus active en la matière) s'affairent à trouver des solutions. Cependant, il faut reconnaître qu'aucune d'entre elles n'est, à ce jour, parfaitement satisfaisante.

## **§ 2 : L'inadaptation des solutions envisageables au regard des principes traditionnels**

L'imposition du commerce électronique soulève dans la pratique moins de difficulté en matière de TVA qu'en matière d'IS. Des solutions exotiques avaient ainsi été proposées : tel est le cas d'une taxe sur les bits<sup>61</sup>. Même si elle apparaît difficile à mettre en œuvre (et n'a d'ailleurs pas été retenue) en raison de sa complexité<sup>62</sup>, elle correspondrait pourtant aux objectifs que poursuit la TVA.

Une telle taxe n'est cependant pas envisageable en matière d'IS, car dans la mesure où elle constitue d'une certaine manière une taxe sur la production, elle reviendrait à abandonner le principe même de l'IS pour un impôt sur la consommation. Or, nous l'avons vu, l'IS tend à imposer la création d'une valeur. La « bits tax » serait alors entièrement déconnectée de la valeur de l'opération qu'elle entend imposer.

On a également envisagé d'imposer les bénéfices dans l'Etat où se trouve le centre effectif de direction des affaires. Mais la question de déterminer ce lieu reste entière, tout comme celle de parvenir à qualifier ces bénéfices.

L'inverse consisterait à taxer le bénéfice au lieu de résidence du bénéficiaire du « service ». En droit fiscal français, l'article 182 B du CGI dispose que les paiements effectués au profit d'un résident étranger en rémunération d'une prestation de services sont soumis à une telle retenue à la source. Mais cette hypothèse rencontre les mêmes obstacles. Comment parvenir à déterminer avec certitude le lieu du bénéficiaire de la prestation ? Et dans l'hypothèse, peu vraisemblable aujourd'hui, où l'on y parvient, quelle qualification donner à ce bénéfice ? Par

---

<sup>60</sup> Jean-Pierre LE GALL, « Internet : cyberfiscalité ou cyberparadis fiscal ? », *Droit de l'informatique et des télécoms* 1998, n°1, p. 35

<sup>61</sup> Le nombre de bits utilisés traduit l'importance de la transmission d'informations. V. X..., « La fiscalité directe du commerce électronique (approche internationale) », *Revue de fiscalité européenne et de droit international des affaires* 1999, n°4, p. 50

<sup>62</sup> Frédéric HUET, « Le défi fiscal du commerce électronique : vers une réponse législative ? », *Revue de fiscalité européenne et de droit international des affaires* 2000, n°1, p. 20

ailleurs, la délimitation et le prélèvement de l'impôt seraient probablement aussi coûteux qu'aléatoires.

Cela nous amène à répéter que s'il existe un consensus sur le fait qu'il faut permettre aux Etats de taxer ces revenus, encore faut-il connaître le fondement de cette taxation.

Ce n'est alors pas tant le principe de territorialité qui est mis à mal par le commerce électronique, mais plutôt son application qui devient périlleuse.

Il nous faut ici faire preuve de réalisme et écarter de notre étude certaines idées hétérodoxes qui ont été lancées. Il paraît notamment impensable de défiscaliser entièrement les bénéfices résultant d'activités réalisées par l'Internet ; cette solution, en plus d'être fondamentalement inégale au regard des règles applicables au commerce traditionnel, entraînerait la perte de recettes significatives pour les Etats.

S'il faut souhaiter rapidement une solution satisfaisante, nous comprenons naturellement que ce n'est pas chose aisée. Il nous semble un peu facile de conseiller aux Etats d'adapter les concepts traditionnellement appliqués pour les rendre compatibles avec le commerce électronique. Ce souci de neutralité de l'IS, bien qu'il soit parfaitement justifié, ne doit pas pour autant prévaloir sur la nécessité d'imposer efficacement les activités réalisées par le biais de l'Internet.

En résumé, nous nous apercevons que le commerce électronique met à mal nos concepts traditionnels qui reposent tous sur des critères matériels. Les intermédiaires supprimés ; il n'est plus véritablement besoin de disposer de locaux ou d'établissements pour la réalisation des opérations. Nous avons vu que l'OCDE semble avoir trouvé une solution « intermédiaire » en permettant de qualifier un serveur d'établissement stable, ce qui, à notre sens, n'est pas véritablement une réponse au problème.

Et quand bien même l'on reconnaît à un serveur ou à un matériel informatique le statut d'un établissement stable, une question plus délicate encore se poserait.

Nous avons, en effet, annoncé que le principe de territorialité se subdivisait, à notre sens, en deux volets distincts.

Le premier, que nous venons d'étudier, est l'identification d'une activité génératrice de bénéfices et son affectation à un Etat.

Le second volet consiste, quant à lui, à déterminer quelle sera la base imposable que cet Etat sera en droit d'imposer. Il nous semble qu'il s'agit là d'un problème épineux auquel l'Administration et le juge doivent faire face, car une fois de plus, l'enjeu est de taille. Ce qui sera pour un Etat la source d'une recette fiscale, sera corrélativement une perte pour l'autre.

## **Chapitre 2 : Un problème d'identification de la base imposable : le rattachement à l'Etat bénéficiaire d'un bénéfice**

La détermination du pays de rattachement des résultats acquis, il convient encore de chiffrer les bases imposables.

En effet, la recherche de la qualification d'un établissement stable ou d'un représentant à l'étranger n'a d'intérêt que si l'on peut dans un deuxième temps lui rattacher une partie du profit engendré par l'exploitation commerciale.

Si l'exploitation en cause est une filiale de la société mère, elle dispose d'une personnalité juridique et fiscale distincte. Elle est par conséquent considérée comme une société tierce qui a sa propre comptabilité, son personnel. Les pertes subies et les bénéfices réalisés n'exercent aucune influence directe sur le résultat imposable en France de la société mère<sup>63</sup>.

En revanche, dans l'hypothèse où l'exploitation se présente sous la forme d'un établissement, si elle dispose bien d'une personnalité fiscale qui la rend imposable au titre de ses bénéfices propres, elle n'est juridiquement qu'un démembrement de la société de laquelle elle dépend. Il devient alors plus délicat de déterminer les bénéfices et les pertes qui sont liées à ses activités et qui ne devront pas être pris en compte dans la détermination du résultat de l'entreprise principale.

Nous verrons tout d'abord quelles sont les difficultés que pose la détermination de cette base imposable. (Section 1)

Puis, nous examinerons les méthodes préconisées par l'Administration pour parvenir à évaluer cette assiette de façon plus ou moins précise. (Section 2)

### **Section 1 : Le principe de territorialité : un principe de détermination d'une base imposable**

L'entreprise qui exerce ses activités en France et à l'étranger va devoir exclure de son résultat français les bénéfices réalisés par ses établissements étrangers. Or, il est parfois délicat de tracer un trait net entre les bénéfices et les charges qui sont relatives à chacune des activités. Seule une analyse fine de la réalité économique de l'activité et des moyens qui y sont affectés permet, en effet, de chiffrer la valeur ajoutée des phases dissociables du cycle de production / commercialisation. (§ 1)

Cette question de la répartition des revenus et des frais dans chacun des pays où s'exerce l'activité est particulièrement topique concernant la fourniture d'« ensembles clefs en mains », pour lesquels les différentes phases d'élaboration du produit sont, bien que détachables, étroitement liées les unes aux autres. (§ 2)

---

<sup>63</sup> Sous les réserves déjà citées supra.

## § 1 : Comment déterminer la part du bénéfice réellement réalisée par l'exploitation étrangère ?

L'article 209-I du CGI pose un principe selon lequel seuls sont pris en compte les bénéfices réalisés par des entreprises exploitées en France. *A contrario*, les revenus issus d'une activité réalisée à l'étranger seront imposés dans le pays où ils trouvent leur source et échapperont à l'IS français.

Le Législateur a voulu par cette disposition enrayer les cas de double imposition d'un même bénéfice qui pourraient survenir si l'Etat dans lequel l'entreprise a son siège et celui dans lequel elle dispose d'un établissement stable appliquaient tous deux un principe de mondialité.

En effet, en vertu de ce principe, une entreprise sera imposée sur l'ensemble de ses bénéfices par l'Etat dans lequel elle a sa résidence. Autrement dit, le principe d'imposition mondiale ne reconnaît pas la personnalité fiscale d'un ES<sup>64</sup> et inclura ses bénéfices dans la base imposable de l'exploitation principale. A cet égard, il peut paraître défavoriser les entreprises qui se voient soumises à ce principe par rapport à celles qui sont imposées de manière territoriale. Mais chaque médaille a son revers, et si les entreprises françaises ne sont pas tenues de prendre en compte les résultats de leurs établissements étrangers, elles ne peuvent, symétriquement, déduire les déficits éventuellement subis par ces mêmes établissements sur leurs résultats imposables en France.

Lorsqu'il s'agit de connaître la base sur laquelle les entreprises françaises seront imposées, il faut alors déterminer et isoler de façon précise les bénéfices et les pertes liés à l'activité située à l'étranger.

Cette détermination se révèle particulièrement complexe dans la mesure où, ainsi que nous l'avons déjà dit, la société principale et ses ES ne forment, juridiquement, qu'un « tout ». Le plus souvent, les opérations réalisées à l'étranger sont économiquement étroitement liées à celles accomplies en France. Les opérations intra-entreprise, qui, par nature, ne donnent pas lieu à facturation, doivent pourtant pouvoir être détachées les une des autres afin de pouvoir être imposées distinctement.

Or, il est rare que ces entreprises disposent d'une comptabilité analytique fine (de type anglo-saxon) leur permettant d'extraire de leur résultat français les éléments propres à chaque établissement (au sens fiscal). Comment, alors qu'il n'existe qu'une comptabilité centralisée connaître le coût de chaque opération ?

Prenons l'exemple, le plus simple, d'une entreprise française qui ferait appel, dans le cadre de son activité, aux services d'un transporteur. Celui-ci sera peut-être amené à travailler indirectement pour le compte de l'établissement étranger. De même pour la secrétaire, qui, bien qu'elle soit employée en France pour le compte du siège aura à traiter des dossiers relatifs à l'exploitation hors de France.

L'entreprise française ne déterminera que très rarement les coûts internes par secteur d'activité. Tous les frais relatifs au transport des marchandises seront globalement regroupés dans le compte « transport », et ce, quels que soient les matériaux véhiculés, leur destinataire etc... Alors que si l'entreprise disposait d'une comptabilité analytique, elle serait en mesure de rapporter ces frais à une opération précise, un cycle précis d'achat-vente. Mais ce type de

---

<sup>64</sup> Ou, s'il la reconnaît, n'en tire aucune conséquences fiscales

comptabilité n'est, en général, qu'à la portée des grandes entreprises. Une société de taille moyenne ne pourra se permettre d'engager des frais aussi conséquents.

Dans ces conditions, la détermination des résultats affectés à une activité et celle des frais exposés par le siège pour le compte de ses différents établissements peut devenir un véritable casse-tête.

Nous pouvons à ce sujet évoquer la situation des « quartiers généraux » qui mettent bien en exergue la question qui nous occupe<sup>65</sup>. Ces QG sont des sociétés soumises à l'IS, dont le siège est en France, ou des ES d'une société située à l'étranger, qui dépendent d'un groupe international<sup>66</sup>. Ces entités n'ont, pour ainsi dire, qu'une activité administrative, qui ne peut donner lieu à une commercialisation à des tiers. Ils exercent principalement des fonctions de direction, de gestion, de coordination ou de contrôle au profit de leur groupe. Les QG devraient, par principe, déterminer leurs bénéfices dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire, en appliquant les règles relatives à l'IS, comme s'il s'agissait d'une société classique. Cependant, l'Administration leur permet de déterminer leurs bénéfices par application de coefficients forfaitaires applicables au montant des dépenses.

Nous n'exposerons pas les modalités de détermination de leur base imposable, mais nous nous limiterons à la remarque suivante : si un tel régime de faveur est accordé à ces centres, c'est qu'il semble que l'Administration soit bien consciente de la difficulté qu'il y aurait à ventiler et à rattacher à chacun des bénéficiaires des services du QG la part de charge que la prestation entraîne. Ces centres s'occupent presque indifféremment de gérer et de coordonner les activités des membres du groupe. Il serait impossible de savoir le nombre d'heures que tel employé a passé pour telle entreprise ; d'évaluer précisément le coût de ce service et de le rattacher à l'entreprise en question.

Ces prestations n'ont guère de valeur marchande, et il n'y a, à notre sens, aucune véritable production. Or, nous avons déjà vu précédemment qu'il semble que ce soit la valeur ajoutée en tant que création propre d'une entité qui est imposable. En l'occurrence, la seule valeur ajoutée serait ici l'augmentation de l'efficacité des filiales qui bénéficient de l'activité du QG. Voilà qui justifie, si notre opinion est exacte, la particularité du régime fiscal des quartiers généraux<sup>67</sup>.

Un autre aspect du problème de détermination de la base imposable des ES concerne, à notre sens, les prix intra-entreprise et nous pouvons immédiatement faire un parallèle avec la question des prix de transfert qui ont lieu à l'intérieur des groupes de sociétés.

Pour illustrer notre propos, prenons de nouveau l'exemple d'une entreprise française qui fournirait à sa filiale des matières premières que cette dernière transformera. Les deux sociétés étant deux personnes morales bien différentes, l'opération sera bien analysée comme une vente puisque la filiale est juridiquement distincte de sa mère. Le prix convenu entre les deux parties et payé, constituera pour la société française un bénéfice imposable en France. Pour la filiale, ce prix sera constitutif d'une charge.

La situation entre une entreprise et son établissement est sensiblement la même, à ceci près que l'établissement n'est qu'une fiction fiscale. Autrement dit, la société française ne peut

---

<sup>65</sup> Pour une étude complète de leur régime, V. Pierre-Jean DOUVIER, « Le régime des quartiers généraux », *D.P.C.I* 1994, n°3, p. 374 à 400

<sup>66</sup> X..., *Territorialité de l'IS*, La Revue fiduciaire, 2001, p. 111

<sup>67</sup> V. Caroline MARTIN, « Les quartiers généraux sont-ils soumis à l'IS ? », concl. sur CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., n° 94 1614, 22 janv. 1998, *Sté Publicis FCB Europe*, *BDCF* 1998, n° 2, p. 31 à 33

considérer le transfert de matériaux à son établissement comme étant juridiquement une vente, puisque l'établissement et elle ne sont qu'une seule et unique personne morale. Une société ne peut détenir de créance sur elle-même. Il n'y aura par conséquent aucune facture qui sera établie, il n'existera aucune « trace », en principe et en réalité pour une majorité d'entreprises, de cette transaction purement interne.

L'absence de factures, loin d'en être le cœur, cristallise le problème de la base qu'il faut imposer.

La question consiste à connaître le prix que l'exploitation étrangère devra retenir dans ses charges, et qui sera taxé en France comme bénéfice de l'entreprise française. Est-ce que ce prix doit être celui du marché ou encore le prix de revient des marchandises ?

Puisque l'exploitation étrangère est suffisamment autonome pour constituer un sujet de droit fiscal distinct, l'entreprise française qui lui transfère des marchandises devra normalement se comporter avec elle comme s'il s'agissait d'un client traditionnel. Et par conséquent, lui appliquer les mêmes tarifs. Il devra, en quelque sorte, y avoir une égalité dans le traitement de la succursale au regard de celui que connaîtrait une filiale.

Mais il semble pourtant évident que l'entreprise française ne « vendra » pas des matières premières à son établissement de la même manière que si elle les vendait à une société tierce. Si elle devait « facturer » à son ES le même prix qu'elle facturerait à un client, cela reviendrait à augmenter le coût de fabrication du produit fini (ou de toute opération) et corrélativement à accroître la marge réalisée et imposée en France.

La société française ne tirerait alors aucun avantage à assurer elle-même le circuit complet des opérations, et aurait tout intérêt à confier à une société la réalisation d'une partie de cycle.

Or, si elle a investi dans des structures lui permettant de se diversifier et de pouvoir assurer elle-même les différents stades d'élaboration du produit (ou de la prestation), elle doit pouvoir y trouver une contrepartie. Et cette contrepartie sera, notamment, la réduction du coût de revient du bien (ou du service).

Voici telles que peuvent se présenter les choses du point de vue d'une entreprise.

Il faut à présent se mettre à la place des Administrations fiscales, qui raisonnent, elles, en termes de recettes. Selon le prix appliqué à l'établissement, il y aura déplacement de la marge, et donc de la base imposable, d'un pays à l'autre.

Effectivement, le profit généré par la transaction sera plus important du côté étranger si le prix équivaut à celui du coût de revient, puisque la marge réalisée sera au final plus conséquente. L'Etat d'implantation de l'établissement verra la base imposable augmentée de la différence entre le prix du marché et celui du prix de revient.

A l'inverse, si l'entreprise française se comporte avec ses « démembrements fiscaux » comme avec n'importe quelle entreprise, et leur applique un tarif de pleine concurrence, la marge réalisée restera en France où elle y sera imposée.

Le fait que l'ES ne soit que fiscalement distinct de la société principale pose donc de nombreux problèmes quant à la détermination de son résultat. Rappelons que ces questions ne soulèvent de difficultés que dans une moindre mesure lorsqu'il s'agit d'une filiale, puisque celle-ci, quel que soit le lien qui peut l'unir à sa mère, en est juridiquement distincte.

On s'aperçoit, par conséquent, que moins les activités exercées à l'étranger seront détachables de celles de l'entreprise française, plus il sera ardu de leur rattacher des bénéfices et des pertes. Et ce, de surcroît, si la société principale ne dispose que d'une comptabilité « allégée ».

Ce problème avait d'ailleurs déjà été identifié dès 1978<sup>68</sup>. Il s'agissait, en l'espèce, d'une société française qui avait pour objet de fournir des usines à l'étranger. Il résultait de cette activité qu'une partie des opérations était effectuée en France (étude des plans etc...), et qu'une autre (montage, mise en marche etc...) était réalisée hors de France. Ce qui pour certains ne constituait qu'une seule et même opération a été considéré par la Haute Assemblée comme une succession de CCC. La prestation d'études rattachée à l'établissement français support, le reste de l'exploitation (montage, mise en route etc...) constitue un sujet fiscal du pays d'installation. En conséquence, il a décidé de n'imposer en France que la part des bénéficiaires qui y trouvaient leur source.

Le commentateur relève très justement que « si cette jurisprudence a le mérite du réalisme, elle n'en reste pas moins limitée aux entreprises disposant d'une comptabilité suffisamment élaborée pour opérer ces distinctions ».

L'analyse des problèmes de détermination d'une juste base imposable reste la même en matière d' « ensembles livrés clefs en mains », mais la complexité est encore plus topique.

De plus, cette question nous fournit l'occasion d'examiner l'attitude du juge face à l'application concrète du principe de territorialité.

## § 2 : Le cas des « ensembles industriels clefs en main »

Nous partons pour la suite de nos développements d'une phrase de Bruno GOUTHIERE. Selon cet auteur, « en ce qui concerne la livraison d'usines clefs en mains, le Conseil d'Etat (...) s'intéresse non pas à la présence d'un cycle commercial complet et détachable, mais simplement au lieu de réalisation des différentes prestations »<sup>69</sup> pour déterminer les résultats de l'activité exercée à l'étranger.

Il nous semble que cette affirmation n'est pas pleinement exacte, ou pour tout dire, que le lieu de la réalisation de la prestation est confondu, en l'espèce, avec celui du cycle complet, le juge administratif ne courant jamais deux lièvres à la fois.

Il est vrai qu'initialement, le CE considérait que le fait de livrer un tel ensemble à l'étranger ne constituait pas pour la société française l'exercice habituel d'une activité hors de France détachable de son activité en France. Du fait que le CE en vienne à séparer les différents stades de l'opération pour les imposer distinctement selon le lieu de leur réalisation, certains en ont immédiatement conclu que, ce faisant, il revenait sur sa jurisprudence. Pour notre part, nous estimons qu'il ne marque là qu'une évolution de sa position.

Sa première analyse était, à notre sens, sans doute un peu superficielle. Pour les juges, la livraison d'une usine ne formait qu'un tout, une seule activité qu'il n'était pas possible de scinder<sup>70</sup>. En distinguant, par la suite, les différentes phases de l'opération, le juge a simplement pris en compte certaines réalités économiques, plus qu'il n'a véritablement opéré de revirement. Il a, semble t'il, poursuivi une construction logique, fondée sur le critère très général d'unité autonome, ainsi qu'il pratique en d'autres domaines.

<sup>68</sup> V. CE, Sect., n° 99 444, 23 juin 1978, *JCP* 1980, Ed. CI, I, n° 7337, p. 268

<sup>69</sup> Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 5<sup>e</sup> éd., 2001, Fr. Lefebvre, § 310.2

<sup>70</sup> V. X..., obs. sur CE, Sect., n°99 444, 23 juin 1978, *RJF* 9/78, n°343, p. 245

Par ailleurs, ne dit-on pas parfois des revirements de jurisprudence qu'ils ne constituent pas une nouvelle interprétation de la norme, mais que cette interprétation était latente et qu'il ne restait qu'à la « dévoiler » ?

Les entreprises, dans le cadre de leur développement, ont été amenées à se diversifier, à segmenter leurs activités pour les rendre plus rentables.

Elles ont à cette fin pu choisir d'externaliser une partie des opérations à l'étranger, tout en gardant un centre de décision en France. Ainsi, certaines opérations bénéficiaires continuent d'être exécutées en France, et tout ce qui est déficitaire peut être externalisé (ou, l'inverse, bien entendu).

Cependant, ce démantèlement ne doit pas paralyser le fonctionnement de l'entreprise. Pour qu'elle puisse continuer à produire et fonctionner normalement, il faut que les opérations qui sont « sorties » de France soient détachables de celles réalisées en France.

C'est d'ailleurs parfois le seul moyen dont dispose une société pour survivre. Il s'agit là d'une stratégie. En délocalisant une partie des opérations, l'entreprise peut réduire les coûts de production si la main d'œuvre étrangère est, par exemple, moins chère à l'étranger. Elle peut choisir le lieu de réalisation de certaines activités en fonction des avantages que le pays propose.

Ainsi, ce qui était avant intégré, se trouve aujourd'hui démantelé.

Est-ce à dire pour autant que le Conseil d'Etat revient sur sa position et se désintéresse de la notion de cycle commercial complet ? A notre sens, non.

Nous sommes enclins à penser que le juge poursuit toujours dans la même application du principe de territorialité tout en sachant que le contexte économique a changé, que les entreprises mettent en place des montages de plus en plus complexes, dans un objectif, parfois, d'optimisation fiscale.

Ce qui est pour certains l'exclusion par les juges de la notion de CCC au profit de celle du lieu de réalisation des opérations, n'est, semble-t-il, que l'application constante par le juge du critère de CCC, mais à moindre échelle.

En d'autres termes, ce qui constituait par le passé un seul et unique cycle, constitue aujourd'hui une succession de « petits » circuits de production détachables les uns des autres.

Prenons à titre d'exemple une société française qui vend des usines. Tout d'abord, des ingénieurs mettront en place un projet, dessineront les plans, et toute cette partie de l'opération qui correspond aux travaux de conception de l'usine, constituera un premier CCC.

A la suite de cela viendra le stade de la construction. Il faudra fabriquer les pièces. Certains pays peuvent apparaître plus compétitifs du point de vue du coût des matières premières ou de la main d'œuvre, ce qui peut inciter la société française à faire appel à l'un de ses établissements sur place. La société mère commandera alors à cet établissement de lui fournir le matériel nécessaire au montage de l'usine. La réalisation de ces opérations constituera un second CCC, distinct du premier.

Enfin, il faudra procéder sur place à l'assemblage des pièces, au montage de l'usine et sa mise en marche. Pour cela, la société française pourra faire appel à de la main d'œuvre locale ou envoyer son propre personnel dans le pays de destination. Cette dernière phase sera encore constitutive d'un troisième CCC.

Nous pouvons résumer ce qui vient d'être dit par un schéma permettant de faire apparaître ces différents cycles :

France	1 <sup>er</sup> pays	Pays de livraison
Etude et préparation du projet : Prestation de services : Unité fixe Valeur ajoutée imposable en France	Fabrication des pièces :  Unité fixe Valeur ajoutée imposable dans ce pays	Montage de l'usine  Unité fixe Valeur ajoutée imposable dans ce pays



Dans notre exemple, l'opération se subdivise en trois CCC distincts. Mais, il se peut que la chaîne des opérations soit encore plus segmentée, et l'on peut continuer indéfiniment à individualiser les unités de production tant qu'elles restent suffisamment autonomes les unes des autres pour en être détachables.

Ce qui vaut pour le cas des « ensembles industriels clefs en mains », vaut également pour le critère de l'établissement ou celui du représentant. Chaque exploitation pourra déléguer une partie des opérations, qui si elle est détachable du reste, constituera un CCC propre.

Pour en revenir à l'attitude du juge, il nous semble que celui-ci a fait (et continue de faire) preuve de pragmatisme. Il applique de façon claire le principe de territorialité en prenant en considération l'évolution des techniques.

Ces montages consistant à découper les phases d'une même opération ne poseraient fiscalement aucun problème si l'ensemble des opérations était exécuté en France. Les bénéficiaires y seraient intégralement imposés en tenant compte des charges exposées.

Mais la difficulté apparaît lorsque l'une ou plusieurs de ces phases sont réalisées à l'étranger. Pour pouvoir y rattacher un revenu imposable, il faut déterminer le moment où doit se faire la césure.

Pour en revenir à une question de facture, le client qui commande à la société française une usine, se verra facturer l'ensemble des opérations pour un prix unique. Le client ne connaîtra pas le prix de chaque opération, ni la marge qui a été attribuée aux différentes unités de production. C'est la raison pour laquelle, afin de faciliter la détermination du bénéfice imposable en France et symétriquement pouvoir exclure les frais afférents aux exploitations étrangères, il est de plus en plus conseillé aux entreprises de prévoir, dès l'origine, le coût de chaque prestation et de chaque produit.

Mais, comme le remarque Pierre- Jean DOUVIER, cette facturation détaillée reste délicate dans la mesure où les entreprises peuvent se montrer réticentes à dévoiler la répartition de leur prix et par conséquent de leur marge<sup>71</sup>.

Comme il apparaît très complexe de déterminer exactement et concrètement le résultat relatif à l'exploitation étrangère, l'Administration propose plusieurs solutions « de substitution ». En l'absence de conventions internationales, elle préconise plusieurs méthodes de ventilation à adopter en cas d'impossibilité de séparer les opérations françaises et étrangères.

## **Section 2 : La ventilation des résultats en cas de partage de la société française entre la France et l'étranger**

Lorsqu'il n'existe qu'une seule comptabilité qui enregistre les résultats d'ensemble de l'entreprise, cette dernière peut appliquer une des méthodes de ventilation, qui sont destinées à déterminer forfaitairement<sup>72</sup> la part des bénéfices réalisée en France et celle réalisée par l'exploitation étrangère. Elles ne constituent qu'une solution subsidiaire aux problèmes que nous venons d'évoquer, mais l'Administration et les juges acceptent que les entreprises y aient recours si elles ne disposent pas de moyens plus précis pour identifier les résultats afférents aux activités de chacune des entités<sup>73</sup>.

Dans un premier temps, nous présenterons les deux méthodes de ventilation applicables par les entreprises. (§ 1)

Puis, nous verrons plus en détail les modalités d'application de ces méthodes de ventilation selon qu'elle portent sur des revenus ou sur des charges. (§ 2)

### **§ 1 : Les méthodes de ventilation**

La méthode de répartition proportionnelle (A) et celle de répartition par comparaison (B) tentent de déterminer le plus précisément possible les opérations françaises et étrangères, d'une façon la plus réaliste possible sans toutefois être parfaitement exacte.

---

<sup>71</sup> Pierre-Jean DOUVIER, « L'internationalisation des échanges et la répartition de l'assiette imposable : la notion d'établissement stable », *BF Lefebvre*, 1993, n° 12, p. 747

<sup>72</sup> Le terme « forfaitaire » doit être entendu ici au sens d' « évaluation approchée », nécessairement faite à partir de données comptables incontestables

<sup>73</sup> V. CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., n° 34 380, 17 mai 1989, *Procofrance*, *RJF* 7 /89, n° 815, p. 419

#### A- La méthode dite « de répartition proportionnelle »

Elle consiste à appliquer au montant du bénéfice global de la société française un coefficient qui permettra d'identifier immédiatement la part française et la part étrangère desdits résultats. Il est possible de n'appliquer ce coefficient qu'à certains postes comptables, si seuls ceux-ci n'ont pas pu être ventilés.

La fixation de ce coefficient résulte du rapport existant entre deux grandeurs déterminées au préalable et exactement connues. Les clefs de répartition choisies peuvent avoir été fixées en fonction des dépenses (achats, salaires etc...), du capital investi et même dans certains cas, en fonction du nombre ou du volume de la quantité des articles fabriqués ou vendus en France.

En pratique, la clef de répartition adoptée sera fonction du chiffre d'affaires de l'entreprise :

Chiffre d'affaire de l'ES

---

Chiffre d'affaires d'ensemble de l'entreprise française

Ce rapport présente l'avantage de ne nécessiter aucune justification comptable particulière et a le mérite d'utiliser des données qui seront facilement vérifiables par l'Administration fiscale. Il est de plus utilisable dans toutes les hypothèses où l'entreprise ne dispose que d'une comptabilité unique et centralisée<sup>74</sup>.

Cependant, elle présente l'inconvénient majeur de ne pas tenir compte des marges bénéficiaires éventuellement réalisées et de ce fait, d'être très approximative.

Une autre méthode est susceptible d'être utilisée par les entreprises :

#### B- La méthode de répartition par comparaison

Cette méthode permet de reconstituer, à partir de certains éléments déterminés, le bénéfice de l'entité étrangère, que l'on considère comme étant une entreprise indépendante. Elle consiste plus précisément à comparer l'établissement distinct dont il faut déterminer le résultat, à des entreprises similaires. Par « similaires », on entend des entreprises qui fonctionnent dans les mêmes conditions et qui participent au même processus économique.

La comparaison interviendra principalement lorsqu'il y aura lieu de déterminer la commission qu'aurait dû, s'il était une société tierce, percevoir l'établissement en rémunération de ses services.

Mais l'on voit poindre de nouveau la difficulté liée au fait que l'établissement n'est précisément pas une société tierce, mais un simple démembrement de la société française.

---

<sup>74</sup> V. CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., n°93407 et 93232, 30 déc. 1993, *Sté Schlumberger*, *RJF* 5 /94, n°529, p. 314

En conclusion, toutes ces méthodes ont leurs limites étant donné qu'il est difficile dans une relation mère- établissement de considérer effectivement chaque unité comme un tiers vis-à-vis de l'autre.

La ventilation à laquelle il faudra procéder portera tantôt sur des bénéfices, tantôt sur des charges.

## § 2 : Les modalités d'application

La règle générale qui résulte de l'application du principe de territorialité et que nous avons déjà eu l'occasion d'évoquer, est la suivante : si une entreprise réalise des bénéfices en raison d'activités exercées à la fois en France et à l'étranger, ils ne sont taxables en France que pour la fraction correspondante à la partie des opérations qui est effectuée en France.

Symétriquement, les résultats d'exploitation d'une entreprise imposable en France ne sauraient être affectés par les pertes et déficits qui se rattachent à une exploitation étrangère, quelles que soient leur origine et leur nature<sup>75</sup>. En d'autres termes, l'entreprise imposable en France ne peut tenir compte pour la détermination du bénéfice imposable en France des variations de l'actif net imputables à des événements ou opérations qui se rattachent à l'activité exercée hors de France.

Pour pouvoir exclure le résultat imputable à l'exploitation étrangère du résultat imposable en France, il faut donc isoler la part du bénéfice qui est réalisée hors de France (A), et retrancher des frais engagés en France ceux qui l'ont été, directement ou indirectement, pour le compte de l'établissement étranger. (B)

### A- Ventilation portant sur des bénéfices

La ventilation qui devra être opérée dépendra des conditions de fonctionnement de l'entreprise française et de ses « établissements » étrangers.

- Si l'entreprise française possède des succursales et des établissements de vente à l'étranger, il lui faudra retrancher la part des bénéfices qui correspondent aux opérations effectuées par ces structures. Deux situations doivent alors être distinguées : dans l'hypothèse où ces structures réalisent un cycle complet d'achat –revente à l'étranger, ce sera la totalité de leurs bénéfices qui devra être éliminée du solde général des pertes et profits. En revanche, si ces succursales sont approvisionnées, ne serait-ce que pour une partie seulement, par la maison mère française (ou l'un de ses établissements en France), il faudra inclure dans le bénéfice taxable en France les profits réalisés par le « vente » de ces produits à l'établissement étranger. Pour déterminer le prix à retenir, il faut en théorie qu'il corresponde à celui qui aurait été facturé à une société tierce, dans des conditions similaires.

---

<sup>75</sup> V. CE, 7<sup>e</sup>, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., n° 81 999 et 82 309, 25 oct. 1972, *Dr. fisc.* 1973, n°22, p. 13 à 17

- Si l'entreprise possède un établissement de vente en France et une usine de fabrication à l'étranger, seul le bénéfice de la vente réalisée en France y sera taxable. Ce bénéfice correspond, selon l'Administration, à celui que l'entreprise française réaliserait, si au lieu de se fournir auprès de sa propre usine, elle s'approvisionnait auprès d'entreprises indépendantes d'elle.

Inversement, si l'entreprise dispose d'une usine de fabrication en France et d'établissements de vente à l'étranger, seul sera taxable en France le bénéfice de fabrication.

- Si l'entreprise dispose d'une maison de vente en France et d'un bureau d'achat à l'étranger, seuls les profits qui résultent des opérations de vente faites par l'établissement français sont taxables.

- Enfin, si l'entreprise française exploite exclusivement des établissements situés à l'étranger, et ne possède en France que son siège social, elle échappera à toute taxation dans notre pays.

Ces hypothèses sont celles qui se rencontrent le plus souvent, mais dans les autres cas, l'Administration appliquera les principes que nous avons étudiés précédemment.

S'il convient de procéder à une répartition des revenus, il faut également que l'entreprise détermine les frais et les charges afférentes à ses exploitations situées à l'étranger, puisque ceux-ci ne seront pas déductibles en France.

## B- Ventilation portant sur les frais et les charges

On peut distinguer deux types de frais qui devront être ventilés, à savoir ceux qui ont été exposés au seul profit d'un établissement (1) et ceux qui ont été supportés dans l'intérêt de l'ensemble de l'entreprise (2).

### 1) Ventilation des dépenses supportées pour le seul compte de l'établissement

Ces dépenses ne soulèvent pas de difficultés particulières. Elles ne seront dans leur ensemble pas déductibles des bénéfices réalisés en France.

Cependant, il est certaines hypothèses où le CE semble accepter la déduction de charges afférentes à l'exploitation étrangère. Il a en effet jugé qu'une charge consécutive d'une décision générale de gestion prise par la direction française (en l'occurrence, il s'agissait d'indemnités de licenciement) devait être considérée comme une charge déductible de la société française<sup>76</sup>. Mais ce ne sont là que des cas très particuliers dont la solution ne saurait vraisemblablement être étendue.

Les frais exposés dans l'intérêt exclusif de l'établissement doivent donc, de manière générale, être intégralement refusés en déduction du bénéfice imposable en France.

En revanche, si certaines dépenses ont été supportées dans l'intérêt de l'ensemble de l'entreprise, il faudra alors procéder à une répartition de ces frais entre la France et l'étranger.

---

<sup>76</sup> V. CE, n° 40035, 6 juillet 1957, RO, p. 391

## 2) Ventilation des dépenses supportées dans l'intérêt général de l'entreprise

Dans la mesure où le siège assume la direction de l'ensemble de l'entreprise, il apparaît normal d'affecter aux établissements étrangers une quote-part des frais du siège.

Nous avons vu la difficulté pratique que présentait une telle répartition de façon précise. Les Administrations sont généralement méfiantes à l'égard de la répartition à chaque entité d'un groupe d'une partie des frais.

La ventilation de ces frais se réalise couramment par application du rapport existant entre le chiffre d'affaires de l'établissement et celui de la société. Les frais exposés dans l'intérêt exclusif du siège seront naturellement exclus de cette répartition.

Si nous devons établir une synthèse au terme de cette première partie, le principe d'imposition territoriale des bénéficiaires semble, en lui-même, clair.

Sa mise en œuvre s'avère, en revanche, plus délicate.

La doctrine et la jurisprudence ont dressé au fil des années un ensemble de règles cohérentes, mais néanmoins complexes si l'on veut en tirer toutes les conséquences. En effet, il sera relativement aisé d'identifier de façon claire un pays auquel il faudra rattacher des bénéficiaires. Par contre, il sera plus difficile de déterminer exactement le bénéficiaire imposable qu'il faudra affecter à cet Etat.

L'Administration semble être parfaitement consciente de cela, puisqu'elle permet aux entreprises d'évaluer ces bénéficiaires de manière forfaitaire, donc approximative.

Le principe de territorialité n'est donc pas dépourvu d'une certaine souplesse. Au contraire, il est même des circonstances dans lesquelles le Législateur autorise encore plus nettement certains aménagements.

Mais avant d'examiner plus en détail la teneur de ces atténuations, nous allons effleurer trois situations particulières d'imposition en France de sociétés étrangères, sans qu'elles y disposent nécessairement d'un établissement stable.

Il s'agit, tout d'abord, des sociétés étrangères qui sont propriétaires d'immeubles en France et qui les mettent à disposition de tiers à titre gratuit ou onéreux. Ces entreprises seront soumises à l'IS français à raison des produits de la location, alors même qu'elles ne disposent en France d'aucun établissement stable ou qu'elles n'y exercent aucune activité. De plus, ces sociétés peuvent être, sous certaines conditions, redevables d'une taxe annuelle égale à 3% de la valeur vénale de ces immeubles<sup>77</sup>.

Une deuxième dérogation au principe de territorialité (l'analyse peut être ici discutée, la personne étant érigée seulement en redevable) est constituée par le régime applicable aux sociétés étrangères membres de sociétés de personnes françaises. Ces personnes morales seront soumises en France à l'IS à raison de la quote-part des bénéfices des sociétés dont elles sont membres correspondant à leurs droits sociaux<sup>78</sup>.

Enfin, un système de retenue à la source permet de taxer en France certains produits perçus par des sociétés étrangères alors qu'elles n'ont en France aucune activité constitutive

<sup>77</sup> Pour un exposé complet sur cette taxe, V. *Mémento Fiscal* 2000, Ed. Francis Lefebvre, p. 1008 s.

<sup>78</sup> V. *Mémento Fiscal* 2000, Ed. Francis Lefebvre, n° 3324

d'un ES. Les produits en cause sont ceux visés à l'article 182 B du CGI (royalties, rémunération d'une prestation), mais également les dividendes distribués par des sociétés françaises à des non-résidents<sup>79</sup>.

Dans chacune de ces trois hypothèses, il n'est fait aucun cas de la présence en France d'une exploitation étrangère justifiant l'imposition de ses bénéfices. Seul le fait que ces sommes soient perçues par des personnes morales étrangères suffit à les rendre imposables en France. Le principe de territorialité est ici totalement écarté puisqu'il ne fonde plus l'imposition de ces revenus.

Mais le législateur n'est pas toujours allé aussi loin et s'est parfois simplement contenté d'apporter certains aménagements à ce principe. Ces mesures, qui ne sont pas de véritables dérogations au principe de territorialité, sont destinées, tantôt à encourager les entreprises françaises à s'implanter à l'étranger, tantôt à les sanctionner d'avoir essayé d'éluder l'impôt français.

---

<sup>79</sup> *Mémento Fiscal* 2000, Ed. Francis Lefebvre, n° 2190

## **TITRE II : LES AMÉNAGEMENTS AU PRINCIPE DE TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS**

L'article 209-I du CGI pose, ainsi que nous l'avons vu précédemment, un principe selon lequel les sociétés françaises ne peuvent imputer sur leurs résultats français les pertes subies par leurs établissements étrangers et la France est l'un des rares pays européens à retenir ce système d'imposition des bénéfices des entreprises. Les autres Etats ont souvent préféré opté pour un régime d'imposition mondiale des bénéfices des sociétés permettant aux sociétés résidentes de ce pays de compenser l'ensemble de leurs résultats quel que soit le lieu de leurs réalisations.

Conscient de pouvoir pénaliser les sociétés françaises en prohibant toute compensation de leurs résultats, le Législateur a mis en place une série de dispositions visant à favoriser leur expansion hors de France et leur permettre ainsi de rester compétitives au regard des entreprises de droit étranger. (Chapitre 1)

Mais il a également réagi aux diverses manœuvres et montages imaginés par les entreprises françaises pour tirer profit du principe de territorialité et ayant pour but ou pour conséquence d'échapper, ne fût-ce que partiellement, à l'IS français en délocalisant leurs activités à l'étranger. (Chapitre 2)

## Chapitre 1 : Les aménagements destinés à améliorer le fonctionnement des entreprises

Les entreprises sont rapidement conduites, dans leur développement, à se structurer sous forme de succursales (développement unitaire), et /ou de filiales, véritables organisations de groupe. Le groupe de sociétés peut être défini comme un ensemble constitué de plusieurs sociétés, ayant chacune leur existence propre, mais unies par des liens divers en vertu desquels, l'une d'entre elles, la société mère, exerce un contrôle sur l'ensemble, et fait prévaloir une unité de décision.

Les distorsions fiscales que subit un groupe par rapport à une forme unitaire pure (c'est-à-dire, celle qui ne dispose pas d'établissements stables à l'étranger, puisque dans ce cas, ils sont assimilés fiscalement à des filiales), proviennent essentiellement de l'absence de compensation des résultats entre la société chef de file et ses filiales, lorsque ceux-ci sont de sens contraire.

En droit fiscal, les résultats sont déterminés et imposés au nom de chaque personne morale distincte, la notion de groupe n'existe pas, sauf au travers de régimes spécifiques, tel celui de l'intégration fiscale.

Par ailleurs, nous l'avons vu, l'impôt frappe les résultats des entreprises exploitées en France. Une société française ne peut alors pas déduire, pour son imposition, les déficits de son établissement stable d'un autre pays.

Pour pallier ces difficultés, plusieurs régimes ont été instaurés de façon à permettre aux entreprises françaises à vocation internationale la possibilité (qu'avaient déjà certains de leurs concurrents étrangers opérant sur les marchés internationaux) de prendre en compte tout ou partie des résultats de leurs implantations étrangères.

Il s'agit, au premier chef, des régimes de bénéfice consolidé et mondial.

Succinctement, ils autorisent, sous certaines conditions, les entreprises agréées à faire masse des résultats de leurs exploitations en France et à l'étranger en y ajoutant (pour le régime du mondial) la quote-part leur revenant dans les résultats des filiales étrangères.

Le problème de la possibilité d'une compensation transfrontalière des pertes est également au centre des préoccupations de la Commission européenne. Elle est consciente du fait que la fiscalité est un des éléments majeurs de la compétitivité et de l'efficacité économique d'un pays. Cependant, elle déplore que les Etats se soient pour le moment plus concentrés sur un processus visant à protéger leurs recettes fiscales, oubliant parfois les intérêts des entreprises et de l'économie. Elle constate également que les Etats membres continuent, pour l'essentiel, « à appliquer aux entreprises les mêmes régimes fiscaux qu'avant la mise en place du marché intérieur »<sup>80</sup>. A ses yeux, la compétitivité des entreprises ne se joue pas à une échelle nationale, mais l'objectif à atteindre est de faire de l'Union européenne l'économie la plus compétitive du monde.

Les initiatives communautaires dans le domaine de la fiscalité des sociétés remontent à la création des Communautés européennes. Mais il semble que cette démarche visant à créer un « marché intérieur sans entraves fiscales » se soit intensifiée ces dernières années.

---

<sup>80</sup> Communication de la Commission, *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales, Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne*, [COM (2001) 582 final], p. 3

Connaissant la complexité du sujet et les obstacles politiques qu'il soulève, elle a organisé une conférence européenne les 29 et 30 avril dernier après avoir consulté les acteurs économiques européens. Lors de cette conférence, elle est revenue sur les difficultés que pouvait rencontrer la construction fiscale communautaire. Mais elle a également et surtout fait des propositions concrètes dont le point d'orgue est de parvenir à plus ou moins long terme à une assiette consolidée de l'IS dans l'Union. (Section 1)

Les entreprises françaises, qu'elles soient constituées sous forme de groupe ou qu'elles soient développées par le biais de succursales ont une autre carte à jouer pour limiter l'impact de l'application du principe de territorialité. Le Législateur au fil de l'évolution du contexte économique a pris conscience que l'avenir des sociétés appartenait à celles dont l'activité dépassait le cadre des frontières françaises. Il a voulu permettre à ces entreprises de s'implanter sur les marchés étrangers en instituant plusieurs types de provisions. Celles-ci, une fois constatées par l'entreprise, viendront provisoirement réduire, sous certaines conditions et dans certaines limites, la base imposable, soulageant ainsi l'entreprise française durant les premières années de son expansion. Ce qui n'était, semble-t-il, qu'un juste retour des choses a cependant été jugé comme dommageable du point de vue de la concurrence à l'échelle communautaire, et nous verrons quelle est la position de la Commission européenne sur ce point. (Section 2)

## **Section 1 : D'une conception unitaire de l'entreprise à la conception globale d'un groupe : état du droit et perspectives européennes**

Dépourvus de personnalité juridique, les groupes de sociétés ne sont pourtant pas inconnus du droit fiscal.

La France a rapidement tiré les enseignements de l'évolution du contexte économique dans lequel les entreprises étaient amenées à se développer et a doté le système fiscal français de plusieurs dispositions propres à répondre aux besoins qui se faisaient sentir.

Les entreprises, et surtout les groupes, ont tendance à étendre leurs activités au-delà des frontières, et si le principe de territorialité leur évite d'être doublement imposées, il leur ôte corrélativement la faculté de tenir compte des éventuelles pertes qu'elles viendraient à subir localement.

Deux régimes sont susceptibles de modifier cette situation.

Il s'agit du régime du bénéfice mondial et de celui du bénéfice consolidé mondial, qui font une entorse à des principes bien ancrés dans notre droit fiscal, à savoir les principes de territorialité de l'impôt sur les bénéfices et de personnalité de l'IS. (§ 1)

Par souci d'exhaustivité, nous évoquerons encore brièvement le régime dit d' « intégration fiscale » institué en 1988, et réaménagé par la loi de finances de 1994<sup>81</sup>. Ce régime, applicable sur simple option du contribuable (contrairement aux régimes qui vont être présentés), permet à une société mère, dite « tête de groupe », de se constituer seule redevable de l'IS à raison des résultats d'ensemble réalisés par le groupe qu'elle forme avec les sociétés dont elle détient directement ou indirectement 95% au moins du capital. Ce régime assure donc une meilleure neutralité dans le choix des structures de groupe (filiales ou établissements). Cependant, les

---

<sup>81</sup> Le régime de l'article 223 A du CGI a été assoupli par la loi de finances pour 2002. V. X..., *Régime d'intégration fiscale : détention du capital de la société mère*, La revue fiduciaire, 2002, n° 969, p. 6 ss.

filiales concernées doivent, contrairement au régime du bénéfice consolidé, être des sociétés françaises.

Cela dit, et malgré tous les efforts du Législateur pour encourager les entreprises françaises à s'implanter à l'étranger, les disparités de systèmes fiscaux, ne fût-ce qu'à l'échelle européenne, sont un facteur de complexité pour les contribuables et pour les Administrations nationales.

De plus, si les entreprises doivent affronter la concurrence à un niveau national, voire européen, la réalisation d'un véritable marché commun implique qu'elles fassent bloc face aux entreprises situées hors de l'Union européenne.

C'est la raison pour laquelle, la Commission européenne a organisé une conférence à Bruxelles en avril dernier afin de stimuler un débat large et approfondi sur le futur de la fiscalité des entreprises en Europe. Il en ressort essentiellement que l'imposition des sociétés en Europe pourrait, dans les années à venir, se faire sur une base consolidée de leurs résultats. (§ 2)

### **§ 1 : L'entreprise considérée comme une composante d'un groupe de sociétés**

D'une manière générale, ces dispositifs tendent à conférer aux entreprises françaises la possibilité de faire masse des résultats (bénéficiaires et déficitaires) enregistrés dans l'ensemble de leurs exploitations françaises et /ou étrangères comme s'il ne s'agissait que d'une seule entité française.

Il est dès lors évident qu'il ne bénéficiera qu'aux groupes français d'une certaine envergure à vocation internationale et présentant un certain profil. (A)

S'il nous faut, pour tenter d'être le plus complet possible, présenter les deux régimes mis en place à l'article 209 quinquies du CGI<sup>82</sup>, notons toutefois que celui du bénéfice mondial ne connaît que très peu d'applications pratiques<sup>83</sup>. (B)

#### **A- Les règles communes aux deux régimes**

L'accès à ces deux dispositifs est soumis à l'obtention d'un agrément délivré de façon discrétionnaire par le Ministre de l'économie et des finances. Précisons d'ores et déjà et à regret, que les groupes qui en bénéficient sont rares.

La demande d'agrément doit être assortie d'autorisations et d'engagements de la part des sociétés intéressées afin que l'Administration puisse exercer son contrôle.

---

<sup>82</sup> V. également Ann. II, art. 113 à 134 A

<sup>83</sup> Il semble qu'une seule entreprise dont l'activité se situe dans le domaine du BTP, ait été agréée au titre du bénéfice mondial. Aujourd'hui, l'Administration ne délivrerait plus d'agrément pour ce régime, les entreprises agréées au consolidé fiscal l'étant automatiquement au mondial pour leurs établissements stables étrangers. Cette information nous a été communiquée par M. Patrick de FREMINET, consultant à l'ANSA.

Le dossier que présentera le contribuable pourra notamment permettre à l'Administration fiscale d'apprécier les efforts d'implantation sur les marchés extérieurs qu'il a déjà réalisés ou projette de réaliser. Les groupes désireux de bénéficier de l'un de ces régimes, et plus particulièrement celui du bénéfice consolidé, ne doivent pas y voir une façon de contourner la législation française selon laquelle les pertes des filiales qu'elles pourraient avoir en France ne sont pas imputables sur le résultat de la société mère.

Si l'entreprise parvient à recevoir l'agrément de l'Administration, elle sera alors soumise, quel que soit le régime pour lequel elle a opté, à des règles dérogatoires du droit fiscal commun (1) dont les conséquences lui seront, dans l'ensemble, favorables. (2)

## 1) Les modalités d'imposition

Précisons tout d'abord que l'option pour l'un ou l'autre des deux régimes est en principe irrévocable, et ce, pendant toute la durée de la validité de l'agrément, qui est depuis le décret de 1991 d'une durée de 5 ans<sup>84</sup>. En revanche, il est possible pour les entreprises, pendant la durée de l'option, de passer du bénéfice mondial au bénéfice consolidé, sans pour autant pouvoir faire l'inverse.

Le but du régime étant d'assurer la compensation globale des résultats du groupe, selon qu'il s'agit du régime du bénéfice mondial ou du bénéfice consolidé, le résultat soumis à l'IS français correspondra à la somme algébrique des résultats de la société mère et de ceux de ses établissements ainsi que la part lui revenant dans les résultats de ses filiales situées à l'étranger.

Toutefois, les résultats d'origine étrangère seront déterminés par application des règles françaises du Code général des impôts.

C'est peut-être là d'ailleurs que réside l'inconvénient majeur de ces régimes. En effet, ils peuvent aboutir à surtaxer les bénéficiaires étrangers lorsque les règles fiscales locales sont moins contraignantes que les règles françaises ou encore si le taux d'imposition étranger est plus faible que celui de l'IS français.

Une fois le bénéfice du groupe recalculé selon les règles du CGI, il sera soumis à l'IS français. Son montant sera ensuite diminué des impôts versés à l'étranger au titre des établissements et le cas échéant, des filiales.

Il faut ajouter à cela quelques réserves : seuls sont imputables les impôts étrangers équivalant à l'IS, et perçus au profit d'Etats souverains, de territoires autonomes ou d'Etats membres d'Etats fédéraux ou confédérés. De plus, le montant de déductibilité de cet impôt est plafonné. Il n'est pas imputable pour la fraction qui serait supérieure au montant de l'IS français qui frapperait le bénéfice provenant de chacun de ces pays. Cette règle est dite « règle du butoir ». La fraction qui excéderait cette limite est cependant reportable sur les résultats des 5 exercices suivants dans le pays en cause.

Enfin, si la fraction des impôts étrangers déductible est supérieure à celui de l'impôt exigible au nom du groupe consolidé, la différence est reportable sur les 5 exercices suivants et remboursable si le contribuable en fait la demande.

---

<sup>84</sup> Agrément renouvelable par délais de 3 ans : Ann. II, art. 132 du CGI

## 2) Les conséquences

Ces régimes offrent tout d'abord la possibilité aux entreprises de compenser les profits et les pertes du groupe. On pourra donc prendre en compte les pertes éventuellement subies à l'étranger, ce qui peut être souvent le cas pour une entreprise qui vient de s'implanter hors de France et qui « démarre » donc son exploitation.

Il permet également, dans certains cas, une réduction de l'assiette consécutive à cette compensation des profits et des pertes des divers « établissements » français ou étrangers.

Avant le décret de 1991, le contribuable pouvait, en cas de changement de plus de 5 points du taux de l'IS, revenir sur son engagement et renoncer au bénéfice de l'un de ces régimes, qui dans ces conditions, le pénalisait plus qu'il ne le favorisait. Cette porte de sortie a été supprimée, et dorénavant les groupes qui souhaitent accéder aux régimes posés par l'article 209 quinquies doivent examiner avec attention les conséquences que ce choix entraîne. On ne saurait que trop leur conseiller de prévoir d'une manière très réaliste l'évolution potentielle de leurs exploitations.

De plus, les impôts étrangers payés à raison des bénéfices d'exploitations étrangères ainsi inclus dans le résultat d'ensemble sont imputables dans les conditions que nous venons de voir, sur l'IS frappant ce même résultat.

Enfin, en globalisant le résultat au niveau du groupe, cela permet l'amélioration des politiques de distributions de dividendes de la société française.

Les entreprises agréées sont dispensées de payer le précompte lorsqu'elles procèdent à une redistribution de dividendes, ce qui nous apparaît parfaitement cohérent puisqu' « ils ont été prélevés sur des bénéfices d'ensemble soumis à l'IS au taux normal »<sup>85</sup>.

Nous nous limiterons à rappeler ici que le précompte, qui ne fait pas partie de notre étude, est une disposition très particulière du droit interne français et constitue une contrepartie de l'avoir fiscal lié aux distributions des dividendes.

Les deux régimes du bénéfice mondial et du bénéfice consolidé, bien que présentant des caractéristiques communes, ne s'adressent pourtant pas aux mêmes entreprises.

Le premier semble concerner des sociétés qui auraient choisi de se développer à l'étranger sous forme d'entités telles que des succursales ou des comptoirs.

Le second, en revanche, est destiné à satisfaire les besoins des groupes internationaux à proprement parler puisqu'il permet d'englober les résultats générés non seulement par les établissements, mais également (à proportion de ses droits) ceux des filiales implantées hors de France.

Les conditions requises sont en conséquence variables selon la structure de la société ou du groupe qui fait la demande de l'agrément.

---

<sup>85</sup> Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 5<sup>e</sup> éd., 2001, Fr. Lefebvre, § 1014

## B- Les règles propres à chacun des deux régimes

Le bénéfice mondial n'est en réalité qu'une forme amputée du bénéfice consolidé. (1)

Il est alors compréhensible que les entreprises lui préfèrent son « jumeau » qui permet une plus grande souplesse de fonctionnement, et est, surtout, plus adapté aux choix stratégiques des sociétés. (2)

### 1) Les règles propres au régime du bénéfice mondial

Les personnes morales admises au régime du bénéfice mondial sont imposables sur les résultats de l'ensemble de leurs exploitations directes situées en France ou à l'étranger<sup>86</sup>.

Par « exploitation directe », il faut entendre les exploitations qui n'ont pas de personnalité juridique distincte de celle de la société. Cela concerne donc les succursales, les bureaux de vente, ou plus généralement les établissements.

Ce régime fait donc une application partielle du principe de mondialité, retenu habituellement par les autres Etats européens tel que l'Allemagne.

Il est ainsi dérogoire au principe local de territorialité, mais respecte celui d'unicité de la personne morale.

Les entreprises ayant opté pour ce régime ne peuvent transformer un établissement (ou toute autre structure dépourvue de la personnalité juridique) en une filiale sans l'accord de l'Administration, à moins qu'elles ne soient autorisées à se placer sous le régime du bénéfice consolidé.

Ce régime a connu peu de succès au regard de celui (lui même très modeste) remporté par le régime du bénéfice consolidé, et c'est probablement qu'il apparaissait comme incomplet ou inapte à servir les projets de développement d'un groupe. Ce dernier, dès qu'il atteindra une certaine importance, aura tendance à s'implanter à l'étranger sous forme de filiales et optera naturellement pour le régime du bénéfice consolidé ; mais ce choix sera le sien et il n'aura alors besoin d'aucune autorisation supplémentaire de l'Administration.

### 2) Les règles propres au régime du bénéfice consolidé mondial

Les personnes admises au régime du bénéfice consolidé sont imposables sur les résultats d'ensemble de leurs exploitations directes en France et hors de France, mais également sur une quote-part des résultats de leurs exploitations indirectes (filiales) situées en France ou à l'étranger dont elles détiennent au moins 50% du capital.

La participation requise pourra être inférieure à 50% : si par application d'une législation étrangère une société française ne peut détenir plus de 49% ; si une convention internationale prévoit une répartition obligatoire du capital entre partenaires ; ou encore si la nature des activités implique des participations moindres.

Le régime du bénéfice consolidé est donc d'application plus large que celui du bénéfice mondial, puisqu'il permet de retenir les résultats (au moins pour partie) de structures dotées

---

<sup>86</sup> Ann. II, art. 134 A du CGI

d'une personnalité juridique propre. Au-delà du principe de territorialité de l'IS, c'est celui de personnalité de l'impôt qui est mis à mal.

A titre de remarque, soulignons que les exploitations françaises, dont les résultats sont consolidés, restent personnellement redevables de l'IS ainsi calculé. Mais la part d'impôt afférente au bénéfice compris dans le résultat consolidé sera retranchée de l'impôt dû par la société agréée.

Sans attendre une distribution de dividendes, la société chef de file pourra inclure dans son résultat une part proportionnelle à sa participation du bénéfice réalisé par les filiales concernées. De même, elle pourra imputer sur son résultat une part des pertes subies par ses filiales, à hauteur de ses droits dans celles-ci.

Seule une dizaine de groupes très importants bénéficient à ce jour du régime du bénéfice consolidé mondial. Le Conseil des Impôts pense d'ailleurs lui-même que l'Administration devrait l'accorder de manière plus large, sans toutefois le banaliser compte tenu de son coût annuel pour l'Etat. Effectivement, on apprécie les avantages qu'il procure à tous niveaux à un groupe de sociétés à vocation internationale et désireuse d'étendre encore plus son activité à l'étranger. Il s'agit donc de parvenir à trouver un équilibre entre la nécessité de permettre aux entreprises françaises de rester compétitives avec leurs homologues étrangers, sans pour autant «encourager les délocalisations sans contrepartie pour l'économie française, indépendamment de l'intérêt propre de l'entreprise»<sup>87</sup>.

Il nous faut reconnaître que ces deux régimes conservent néanmoins certains inconvénients. Les formalités sont lourdes et les coûts de gestion élevés ; le périmètre de consolidation n'est en général pas sélectif...

En d'autres termes, ce régime ne s'adresse qu'à des sociétés qui sont déjà très développées au niveau national et international, et qui ont la faculté financière de se soumettre à un tel régime.

A cet égard, et bien qu'il présente, lui aussi, un inconvénient majeur qui est celui de ne prendre en compte que les résultats des filiales françaises d'un groupe, le système de l'intégration fiscale apparaît plus utilisé, notamment par certaines PME.

On voit bien que la clef de voûte de tous ces régimes est de permettre aux entreprises une compensation transfrontalière de leurs résultats.

Plusieurs projets visant à offrir la possibilité aux sociétés (et aux groupes) d'imposer leurs bénéfices de manière globale, c'est-à-dire de tenir compte pour la détermination de leur assiette imposable des pertes réalisées à l'étranger, avaient déjà été étudiés dans le cadre d'une construction communautaire de la fiscalité.

La France, très attachée à son principe de territorialité, s'y était d'ailleurs occasionnellement opposée. Ces projets sont, par conséquent, tous restés plus ou moins lettre morte. Le dernier en date (qui remonte à 1990) a été récemment abandonné par la Commission au profit d'un projet plus ambitieux.

---

<sup>87</sup> *Notes bleues de Bercy* 1995, n°68, p. 10

## § 2 : La perspective européenne : vers une base consolidée d'imposition des sociétés

La Commission européenne a le projet de rénover intégralement la fiscalité des Etats membres de l'UE pour la rendre plus attractive, et moins hétérogène.

La Commission, lucide quant aux difficultés qu'un tel projet est susceptible de rencontrer et de l'étendue du chantier qu'il représente (A), propose aux Etats membres de procéder en plusieurs étapes (B).

### A- Le contexte de la réflexion à l'échelle européenne

Il existe 15 corps distincts de règles fiscales pour la détermination de la base imposable dans le marché intérieur.

Or, le contexte économique de ces dernières années a été marqué de nombreuses et profondes évolutions qui ont à elles seules contribué à rendre les législations nationales plus complexes et surtout moins adaptées à cet environnement économique.

Parmi les évolutions les plus marquantes, nous pouvons notamment relever l'émergence du commerce électronique, qui a, nous avons tenté de le démontré en première partie, rendue plus difficile la définition et la préservation de l'assiette de l'IS.

Aussi, cette superposition de règles au niveau européen ne simplifie en rien les choses.

Ces disparités fiscales au sein de l'UE freinent le développement du marché intérieur et l'activité économique transfrontalière. Il existe encore des coûts de mise en conformité inutiles et anormalement élevés. Les considérations, aussi légitimes soient-elles, introduisent encore trop de distorsions au niveau des décisions économiques des agents.

Les statuts d'une Société Européenne<sup>88</sup> ont certes été adoptés. Ils ont été conçus « en vue de fournir aux opérateurs économiques un cadre juridique de coopération et de restructuration entre entreprises susceptible de faciliter l'extension ou le transfert de leurs activités dans l'ensemble du marché communautaire »<sup>89</sup>.

Ils ne comportent cependant aucune disposition fiscale. La société européenne de droit « commercial » reste par conséquent soumise à la législation fiscale de son pays d'activité<sup>90</sup>.

C'est pourquoi, le remaniement de la fiscalité à l'échelle communautaire pourrait bien s'avérer être son indispensable complément.

Cet impératif n'est pas ignoré des structures communautaires. La Commission a ainsi élaboré des propositions visant à lever les obstacles spécifiques.

Le droit communautaire n'est pas sans influence directe sur les législations nationales en matière d'impôt direct. Les Etats membres conservent, c'est entendu, une compétence réservée en la matière. Celle-ci s'exerce toutefois dans le respect de la règle de non-

---

<sup>88</sup> Dont le statut a été définitivement adopté le 8 octobre 2001

<sup>89</sup> Thierry SCHMITT, « Les aspects fiscaux de la société européenne », *Petites affiches* 2002, n°76, p. 30

<sup>90</sup> X..., « Societas europaea : in fisco veritas ? », *Bull. ANSA*, janvier 2002, n°3097

discrimination fondée sur la nationalité qui permet d'assurer, dans l'espace européen, la libre circulation des personnes, des marchandises et des capitaux.

D'avantage la Cour Européenne s'est déclarée compétente pour interpréter les dispositions nationales qui ont pour objectif de transposer le droit communautaire dans le droit interne<sup>91</sup>. Elle ne peut, en revanche, connaître des limites spécifiques introduites par le Législateur national pour l'application de ces dispositions communautaires.

La Commission, qui joue un rôle moteur prépondérant dans le processus législatif tout en se heurtant à la règle d'unanimité pour l'adoption des textes par le Conseil, est ainsi consciente du fait qu'une rénovation totale du système de l'imposition des bénéfices des sociétés ne peut se faire qu'à long terme. Pour parer au plus urgent, mais également pour préparer le terrain de l'avènement d'une nouvelle fiscalité paneuropéenne, plusieurs propositions ayant trait à différents aspects de la fiscalité des entreprises ont été faites.

Voyons à présent quelles sont les diverses suggestions et stratégies de la Commission<sup>92</sup> pour parvenir à supprimer les entraves à l'activité économique transfrontalière dans le marché intérieur.

## B- Les propositions de la Commission européenne

La Commission est parvenue à identifier un certain nombre d'obstacles fiscaux spécifiques. A côté de questions comme celles des prix de transfert intragroupe, de l'inefficacité partielle des conventions de double imposition dans l'UE, c'est celle de la compensation transfrontalière des pertes qui a attiré notre attention.

La commission relève que peu de pays autorisent cette compensation, alors qu'elle est pourtant susceptible d'entraîner une double imposition économique au sein même de l'UE.

Bien que la décision de procéder étape par étape nous paraisse des plus raisonnables avant d'entreprendre une réforme du système communautaire dans son ensemble, il nous faut toutefois émettre quelques doutes quant à sa réalisation. Pour ne parler que de la France, elle a toujours été très réticente à ce type de propositions. Consentant ça et là quelques faveurs aux entreprises, est-elle véritablement disposée à sacrifier son principe de territorialité, ne fût-ce sur l'autel de la construction du marché unique ?

C'est pourquoi nous formulons certaines réserves quant à la réalisation du projet de plus grande envergure encore qu'est celui de mettre en place une base commune et consolidée des bénéfices.

---

<sup>91</sup> V. CJCE, *LEUR BLOEM*, 17 juillet 1997, *Dr. fisc.* 1997, n° 38, p. 1103 ; CJCE, *ANDERSEN OG JENSEN*, 15 janv. 2002, *Dr. fisc.* 2002, n° 602.

<sup>92</sup> Communication de la Commission, *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales, Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne*, [COM (2001) 582 final]

Plusieurs approches, qui tendent toutes au même but, ont été envisagées. Nous n'en avons retenu que deux qui nous semblent être les plus réalistes et les plus réalisables.

La première consiste à permettre aux groupes de sociétés de calculer la base imposable correspondant à l'ensemble de leurs activités dans l'Union conformément à la réglementation fiscale de l'Etat membre de leur résidence.

La majorité des entreprises agissant sur leur marché domestique resteraient alors soumises à leur système national et à ses possibles dérives. De plus, les risques de délocalisation artificielle des sièges sociaux sont sérieusement à craindre.

Il semble que les acteurs économiques présents à la conférence aient porté leur préférence sur une seconde proposition, bien qu'une imposition selon les règles de l'Etat de résidence présente l'avantage de pouvoir être mise en œuvre plus rapidement.

La seconde approche, qui serait certainement la plus définitive mais également la plus difficile à mettre en œuvre, consiste à prévoir une base d'imposition consolidée et commune. Selon ce système, un groupe multinational pourrait calculer la base imposable correspondant à ses activités selon un nouvel ensemble commun de règles d'imposition propre à l'UE. Reste pour les Etats à se mettre d'accord sur le corps de règles en question et sur le principe lui-même.

Quoiqu'il en soit de l'issue de ce débat, ces projets ont donc tous comme caractéristique de prévoir une consolidation au niveau de l'Union européenne. La commission relève elle-même que « la création d'un tel système exigera également que tous les participants se mettent d'accord sur un mécanisme de répartition permettant, pour une société donnée, d'allouer une fraction de la base consolidée d'imposition à chaque Etat membre concerné, celui-ci l'imposant à son taux légal national. »<sup>93</sup>.

En effet, quelle que soit la formule choisie, la Commission a rappelé que la fixation des taux de l'impôt sur les sociétés était une question qui relevait de la compétence des Etats membres et qu'il ne serait fait aucune atteinte à leur souveraineté fiscale, sur ce point. Elle n'a pourtant pas manqué d'observer à l'occasion de la préparation de cette conférence, que des écarts pouvant aller jusqu'à 30% persistaient dans les taux effectifs d'imposition des sociétés à l'échelle européenne.

C'est peut être dans cette clef de répartition de l'assiette entre les Etats membres, que réside un autre obstacle à la réalisation de ce projet. Quelles pourront être les méthodes utilisables pour répartir équitablement l'assiette de l'IS ?

D'autres questions restent en suspens : La mise en œuvre dans les sociétés devra-t-elle être optionnelle ou obligatoire ? Si l'accès à ce régime revêt un caractère optionnel, n'y a-t-il pas un risque de discrimination ou de concurrence entre les entreprises ayant ou non opté pour cette formule ?

En conclusion, la Commission ne semble, quant à elle, pas encore avoir exprimé de préférence pour une des solutions qu'elle a présentées aux Etats membres. De plus, ces projets aussi séduisants soient-ils, n'en sont pour le moment qu'à un stade embryonnaire, et il paraît difficile d'apprécier exactement leur portée. Il ne faut pas oublier que la fiscalité, outre la dimension économique, relève également d'une approche politique de la part des Etats.

Elle a donc pris l'initiative de lancer plusieurs réunions et débats préparatoires afin de pouvoir élaborer des propositions plus précises, et qui devraient pouvoir recueillir l'approbation des Etats. Cela ne sera pas chose facile, d'autant plus que 10 pays doivent rejoindre l'Europe en

---

<sup>93</sup> Communication de presse du 23 oct. 2001, IP/01/1468, p.4

2004. La solution retenue devra en conséquence satisfaire tous les membres de l'Union qui comptera alors 25 pays<sup>94</sup>. Elle constituerait pourtant peut être le moyen de fournir une solution fiscale adaptée au statut de la SE et de la promouvoir dans les différents Etats membres. La Commission européenne va même plus loin puisqu'elle affirme qu'en l'état actuel des choses la réussite du statut de la SE pourrait être remise en cause si ce qu'elle considère comme étant les obstacles fiscaux actuels n'étaient pas supprimés. « Ainsi, le succès du statut de la SE apparaît comme étroitement lié à la mise en place d'un régime commun d'imposition des sociétés »<sup>95</sup>.

En attendant l'application d'une assiette consolidée qui permettrait aux groupes de compenser les résultats réalisés en France et ceux réalisés à l'étranger par l'intermédiaire de succursales ou de filiales, le Législateur français est intervenu pour mettre en place un système qui a pour but de favoriser l'installation et le développement d'exploitations françaises hors de nos frontières.

Les entrepreneurs qui débutent une nouvelle activité doivent en effet mobiliser des moyens financiers et matériels importants. L'entreprise est rarement bénéficiaire dans ses premières années, et il peut être extrêmement pénalisant d'avoir à supporter de lourdes pertes lorsque l'activité vient à peine de débuter.

Pour remédier à cette situation, trois types de provisions peuvent être constatées dans les résultats de la société mère française, au titre de ses activités étrangères, lui permettant d'alléger ses charges fiscales, en tout cas, au cours des premières années d'implantation de la structure à l'étranger. Les contribuables français se retrouvent donc, provisoirement, sur un pied d'égalité avec leurs concurrents internationaux.

Et encore une fois la Commission est intervenue pour examiner si ces dispositions n'avaient pas pour effet de créer des distorsions de concurrence avec leurs homologues étrangers. A la suite de cette intervention, elle s'est définitivement prononcée et a conclu qu'il fallait réduire le périmètre d'application des articles 39 octies A à D du CGI.

## **Section 2 : Les provisions pour implantation à l'étranger**

En application de l'article 209 I du CGI, les entreprises qui possèdent ou participent à une exploitation à l'étranger ne peuvent tenir compte des pertes qui y sont réalisées dans la détermination de leur résultat en France. Ce principe peut parfois s'avérer être très handicapant pour les sociétés françaises qui désirent étendre le champ de leurs activités hors de France, et conquérir les marchés étrangers. Il peut arriver qu'une entreprise française qui démarre son activité subisse des pertes importantes, et le fait de ne pouvoir les imputer sur les autres résultats peut la dissuader.

---

<sup>94</sup> Patrick de FREMINET, « A défaut d'une harmonisation, une coordination fiscale est-elle possible ? », *Petites affiches* 2002, n°97, p. 43

<sup>95</sup> Communication de la Commission, *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales, Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'impôt sur les sociétés couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne*, [COM (2001) 582 final], p. 23

Les provisions pour implantation à l'étranger, quel que soit leur type, permettent de corriger cette règle, en tout cas provisoirement. En effet, comme toutes les provisions réglementées elles présentent un caractère temporaire, et devront à un moment ou un autre faire l'objet d'une réintégration dans le résultat de la société française.

Ces provisions, prévues par les articles 39 octies A à D du CGI appartiennent à la catégorie des charges, dites « calculées ». Elles constituent par conséquent une « avance de trésorerie », une forme de différé d'impôt. Elles peuvent à ce titre être à même d'enrayer certaines inégalités vis à vis des entreprises étrangères qui ne sont pas soumises au principe de territorialité, et pour lesquelles la possibilité est offerte de compenser les résultats bénéficiaires et déficitaires de l'entreprise principale et de ses exploitations sous forme de succursales. (§1)

Le principe de territorialité est ainsi aménagé, pour partie, par les régimes de provisions pour implantation à l'étranger.

Assimilées à une ou subvention indirecte par allègement des charges fiscales, ces provisions pourraient cependant heurter certains principes communautaires.

En voulant éliminer les cas de discriminations à rebours qui pourraient se présenter en application des principes de détermination de la base imposable selon notre droit fiscal, il semblerait que ces régimes créent des situations discriminatoires à l'insu des entreprises qui ne sont pas soumises à l'IS français. (§2)

### **§ 1 : Les différents types de provisions destinées à encourager l'implantation à l'étranger**

Il ne faut pas perdre de vue l'objectif de cette réglementation dérogatoire des règles de droit fiscal traditionnelles qui est de favoriser ou d'aider les entreprises françaises à renforcer leur implantation hors de France. C'est pourquoi, le Législateur a mis en place certains garde-fous de façon à pouvoir surveiller que les entreprises agissent dans ce but et ne profitent pas de la faveur qui leur est accordée pour contourner les règles de droit commun.

Selon le secteur d'activités de l'entreprise française qui souhaite s'établir à l'étranger, le type de provision qui pourra être constatée en France et déduite de son résultat par la société française va varier.

L'implantation pourra être de type commercial, de services (A), le régime s'applique alors quel que soit le pays d'implantations aux seules sociétés soumises à l'IS.

Le dispositif concerne également les investissements industriels ou agricoles (B). Il vise, dans ce cas, toutes les sociétés, mais pour les implantations hors de l'UE.

## A- Les provisions pour implantation commerciale ou de services

Le régime des provisions pour implantation commerciale est celui qui est le plus largement accessible aux entreprises françaises. (1) S'agissant des provisions pour implantation de services, elles ont trouvé place plus récemment dans la législation fiscale française, et bien que les sociétés doivent recevoir un agrément pour pouvoir en bénéficier, elles concernent tout de même un vaste secteur d'activités. (2)

### 1) Implantation commerciale

Le régime des provisions pour implantation commerciale à l'étranger est sans conteste le plus accessible pour les entreprises dans la mesure où elles en bénéficient de plein droit pour leurs exploitations à l'intérieur de l'UE et dans les pays tiers, pourvu qu'elles remplissent les conditions posées à l'article 39 octies D du CGI.

Tout d'abord concernant les bénéficiaires de l'aide : il doit s'agir d'une entreprise qui a une activité de production de biens. Parallèlement, puisque ce régime est destiné à favoriser la vente à l'étranger de produits français, l'exploitation étrangère doit quant à elle permettre de commercialiser ces produits. Cette activité de commercialisation doit, de plus, être prépondérante pour l'exploitation étrangère. Elle sera considérée comme telle si la vente des biens fabriqués en France représente plus de 50% de son chiffre d'affaires. A noter que seront assimilés aux produits de la société qui constate la provision, les produits fabriqués par d'autres entreprises si le groupe bénéficie du régime d'intégration fiscale au sens de l'article 223 A du CGI. On voit bien, par cet exemple, que le groupe au sens du droit fiscal est véritablement reconnu comme constituant une seule et même entreprise, ce qui paraît justifier les aménagements apportés aux principes de territorialité et de personnalité de l'IS.

La seule restriction au bénéfice de ces provisions concerne le type de produits commercialisés à l'étranger : il ne peut s'agir de produits à caractère bancaires, financiers, d'assurance ou immobiliers.

S'agissant maintenant des modalités de l'aide : l'entreprise française qui souhaite s'implanter à l'étranger peut le faire sous forme de filiale ou d'établissement. Si l'exploitation prend la forme d'une structure dotée de la personnalité juridique, la participation de la société française dans la filiale étrangère devra être d'au moins un tiers.

Pour une exploitation prenant la forme d'un établissement, les pertes qu'il réalisera pourront être intégralement provisionnées.

Si l'implantation est réalisée *via* une filiale, les pertes seront naturellement déductibles dans la proportion des titres détenus ouvrant droit à dividendes.

Si au cours des années, la société française vient à augmenter sa participation dans la filiale de plus de 10% au-delà du seuil du tiers, elle pourra constater une provision au prorata du taux de sa nouvelle participation.

Le montant des provisions constatées par l'entreprise française au cours de l'exercice clos après l'investissement et pendant les quatre années suivantes, est toutefois plafonné. Qu'il s'agisse d'un établissement ou d'une filiale, elles ne pourront excéder le montant de l'investissement de la société française.

Il nous faut préciser que le montant des provisions déductibles sera calculé selon les règles fiscales françaises.

Enfin, comme toutes provisions, les charges revêtent un caractère provisoire et devront être reprises successivement dès l'apparition d'un bénéfice, et au plus tard à l'issue du dixième exercice suivant celui de la réalisation de l'investissement qui a ouvert droit à la provision.

Si la société française vient à réduire sa participation dans la filiale étrangère, ou de façon plus générale, si elle ne remplit plus les conditions posées par l'article 39 octies D du CGI, la reprise sera alors immédiate.

## 2) Implantation de services

Plus récemment autorisées par la loi<sup>96</sup>, ces provisions sont également plus exceptionnelles que les précédentes, car elles sont soumises à l'agrément du Ministre chargé du budget.

Cet agrément permet à l'Administration de vérifier si l'implantation étrangère a effectivement pour effet de promouvoir l'« exportation durable et significative de prestation de services »<sup>97</sup>.

La demande d'agrément doit être déposée avant la création de la société et /ou la souscription en capital.

Concernant les modalités d'utilisation de la provision, ce sont les mêmes que celles concernant les entreprises commerciales. Cependant, la loi vient plafonner, en valeur absolue, le montant des provisions déductibles à un seuil d'investissement égal à 3 000 000 €

### B- Les provisions pour implantation industrielle ou agricole

Des trois, ce régime est celui qui connaît l'application la plus restrictive.

En premier lieu, il faut souligner le fait que l'implantation qui est réalisée doit l'être dans un Etat hors de l'Union européenne.

De plus, le bénéfice des dispositions de l'article 39 octies A- II du CGI est soumis à un agrément ministériel préalable et est en principe limité à la première implantation dans le pays et le secteur considéré.

L'investissement industriel en question doit correspondre à une activité de fabrication ou de transformation de biens qui peut par exemple prendre la forme d'une usine.

Il faut cependant veiller à ce que cette exploitation ne permette pas à l'entreprise française de délocaliser de la main d'œuvre à l'étranger, où celle-ci sera moins coûteuse qu'en France.

C'est peut-être là une des raisons qui tendrait à expliquer que le régime de ces provisions est moins accessible que celui de l'article 39 octies D du code général des impôts<sup>98</sup>. L'agrément ministériel permettrait alors à l'Administration de vérifier les conditions dans lesquelles s'effectue l'investissement à l'étranger et les répercussions que cette implantation serait susceptible d'avoir sur les emplois en France.

---

<sup>96</sup> Introduites par la loi de finances pour 1992 et étendu aux activités libérales ( article 92- 1 du CGI) par la loi de finances pour 1995

<sup>97</sup> Article 39 octies D IV du CGI

<sup>98</sup> Maurice COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec 2000, p.299.

Il semble également que l'agrément ne sera accordé que si dans les 5 années suivant l'investissement, « les retombées économiques correspondent au moins au double de l'investissement »<sup>99</sup>

Le taux de participation requis dans une exploitation prenant la forme d'une filiale est de 10% ; il n'existe en revanche pas de plancher si l'investissement se réalise par le biais d'un établissement.

Les modalités de calcul et de réintégration sont, elles, plus simples que pour les autres types de provisions. En effet, le montant de la provision constatée par l'entreprise française est égal à 50% des investissements en capital réalisés au cours des 5 premières années d'exploitation. Puis, elle doit faire l'objet d'une réintégration progressive par cinquième de la provision cumulée sur 5 exercices et cela à compter du 6<sup>ème</sup> exercice (celui qui suit l'exercice de réalisation de l'investissement)<sup>100</sup>.

Bien que ces différents régimes soient très favorables aux entreprises à vocation internationale, ils n'en restent pas moins provisoires et pour la plupart soumis à agrément. Ils ne constituent qu'un léger aménagement à la rigueur du principe de territorialité et pourtant, le droit communautaire en a encore récemment réduit la portée.

## **§ 2 : La compatibilité des provisions pour implantation avec le marché commun du charbon et de l'acier**

C'est tout d'abord le groupe « code de conduite » (fiscalité des entreprises), sous la présidence de Mme PRIMAROLO, qui a mis les provisions prévues par les articles 39 A à D du CGI sur la sellette. En effet, dans un rapport soumis au Conseil ECOFIN le 29 novembre 1999, ce groupe de travail avait identifié différentes mesures nationales au sein de l'UE qui auraient pu être considérées comme dommageables et qui devaient, en conséquence, être éliminées des différents systèmes fiscaux.

Après examen, le groupe n'a retenu que 66 mesures et pratiques à caractère dommageable parmi lesquelles les provisions pour implantation à l'étranger ne figurent pas<sup>101</sup>.

La Commission européenne n'avait pourtant pas fini de s'interroger sur l'impact de ces provisions. Par une lettre adressée à la France en date du 28 novembre 2000<sup>102</sup>, elle rappelle que toutes les subventions ou aides accordées par les Etats à leurs entreprises sont incompatibles avec le marché commun du charbon et de l'acier. Après avoir réexaminé les dispositions litigieuses, elle est arrivée à la conclusion que ces provisions pouvaient être assimilées à des aides d'Etat favorisant certaines entreprises ou certaines productions et étaient à ce titre prohibées.

---

<sup>99</sup> Pierre LEGROS, « Soutien financier d'une filiale : augmentation de capital ou abandon de créances », *BF Lefebvre* 1998, n°8-9, p. 481

<sup>100</sup> La réintégration de la provision se fera donc de N+6 à N+10 ; N correspondant à l'exercice de l'investissement initial

<sup>101</sup> V. le rapport du groupe « Code de conduite » (fiscalité des entreprises) /Groupe PRIMAROLO, disponible sur le site de la Commission européenne : [http://europa.eu.int/comm/index\\_fr.htm](http://europa.eu.int/comm/index_fr.htm)

<sup>102</sup> Lettre à la France, 23 nov. 2000, *JOCE* C n°160, 2/06/01, p. 12

Après y avoir été invitée par la Commission européenne, la France a présenté ses observations et a continué de soutenir que ces provisions n'étaient pas constitutives d'aides d'Etat pour plusieurs raisons. Tout d'abord, ce régime serait un élément constitutif du système de territorialité de l'IS applicable en droit français qui n'aurait pour effet que de replacer les entreprises réalisant une implantation à l'étranger dans une situation comparable à celle des entreprises étrangères dont l'ensemble des résultats est pris en compte pour le calcul de l'impôt. Nous adhérons sur ce point au raisonnement de la France qui est conforme aux raisons pour lesquelles ce régime a été introduit dans notre système fiscal.

Conformément aux principes communautaires, la Commission reprochait également au système des provisions des articles 39 octies A à D du CGI son caractère ciblé. Il exclut, en effet, de son champ d'application certaines activités comme celle des secteurs financiers ou immobiliers. Elle soutenait que le principe de territorialité de l'IS tel qu'envisagé en France ne saurait justifier ces restrictions. Pour sa « défense », la France a fait encore une fois référence aux motifs qui ont présidé à la mise en place de ces provisions. Elles contribuent à favoriser des activités qui auraient une incidence directe sur le volume d'activités de la maison mère. Or, « la valorisation financière ou boursière des actifs d'une entreprise » relèverait d'une toute autre logique.

Enfin, la Commission retenait le fait que l'agrément délivré par le Ministre du Budget revêt un caractère discrétionnaire. La France répond à cet argument en affirmant que cet agrément n'est destiné qu'à vérifier le bien-fondé de l'application du dispositif.

Les arguments soulevés par la France n'ont pas semblé remporter la conviction de la Commission, puisque celle-ci persiste à soutenir que dans la mesure où le bénéficiaire de ce régime ne peut pas bénéficier à toutes les entreprises CECA, il génère une inégalité entre les sociétés qui sont susceptibles d'y avoir accès et les autres.

Ce régime constitue par conséquent une aide d'Etat et est contraire au Traité CECA<sup>103</sup> puisque aucune des dérogations prévues dans la décision n°2496 / 96 / CECA ne s'applique dans cette hypothèse.

En conclusion, la Commission décide que les provisions accordées par la France sont incompatibles avec le Traité CECA puisqu'elles faussent le jeu normal de la concurrence et invite la France à « adopter (...) les mesures appropriées pour exclure les entreprises sidérurgiques CECA imposables en France du bénéfice des aides » des articles 39 octies A et suivants du CGI<sup>104</sup> et ce, dans un délai de deux mois à compter de la notification de cette décision.

Il nous semble que le Législateur s'est efforcé d'atténuer les effets pervers induits par le principe de territorialité et a, en bonne partie, réussi.

Il est certain que ces aménagements ne sont pas pleinement satisfaisants puisque les avantages accordés aux entreprises françaises restent soit temporaires, soit réservés à un très petit nombre de sociétés, mais ils restent susceptibles d'influencer la décision d'une entreprise d'étendre son activité hors de France.

Cette entreprise peut d'ailleurs prendre l'initiative de délocaliser ses activités à l'étranger mais pour des raisons qui plus qu'économiques seraient d'ordre fiscal. Afin de réprimer de

---

<sup>103</sup> Rappelons que ce traité a été signé le 18 avril 1951 pour une durée de 50 ans et qu'il a expiré le 23 juillet dernier

<sup>104</sup> Décision de la Commission, 21 nov. 2001, *JOCE* L n°126, 13/05/2002, p. 27 à 30

tels comportements, certaines mesures ont été adoptées et s'avèrent de manière générale efficaces.

L'article 209 B du CGI fait partie de ces dispositions destinées à sanctionner les entreprises qui se rendent « coupables » de fraude ou d'évasion fiscales.

## Chapitre 2 : Un aménagement au principe de territorialité destiné à sanctionner l'entreprise : l'article 209 B du CGI

Les techniques d'optimisation fiscale<sup>105</sup> sont fonction des objectifs que poursuit le contribuable.

Celui-ci peut tout d'abord choisir de transférer ses bénéfices à une entité résidant dans un pays à fiscalité plus faible. L'objectif est de réduire le résultat réalisé en France et d'augmenter corrélativement celui réalisé dans cet autre Etat, en profitant d'échanges économiques entre l'entité française et celle bien domiciliée. Pour lutter contre ces pratiques, l'administration fiscale dispose de différentes armes.

Les articles 57 et 238 A du code général des impôts prévoient, en premier lieu, des présomptions de transferts illicites de bénéfices entre sociétés liées, dont l'une ou plusieurs sont installées dans un pays à régime fiscal privilégié.

Le premier permet à l'Administration de corriger les résultats déclarés par l'entreprise qui est sous la dépendance juridique d'une entreprise étrangère, ou qui possède le contrôle de l'entité étrangère<sup>106</sup>. Sur le fondement de l'article 57 du CGI, l'Administration peut donc faire la « chasse aux prix de transfert »<sup>107</sup> en ajoutant au résultat déclaré en France les bénéfices qu'elle considère comme transférés indirectement par voie de majoration ou de minoration des prix d'achat ou de vente, ou tout autre moyen.

Seules deux conditions doivent être remplies pour qu'un transfert soit présumé et que cette disposition soit applicable :

- L'entreprise doit bénéficier d'un avantage particulier ;
- Il doit exister un lien de dépendance entre les deux sociétés. Toutefois, ce lien de dépendance n'a pas à être prouvé lorsque le transfert s'opère au profit d'un résident d'un Etat soumis à un régime fiscal privilégié.

Cet article s'inscrit logiquement dans la construction jurisprudentielle de l'acte anormal de gestion, qu'il présume en certaines circonstances.

C'est justement cette notion de « régime fiscal privilégié » que vise l'article 238 A. Il pose une présomption de transfert illicite de bénéfices (ou de revenus) de certains paiements (charges, redevances ou rémunération de services) effectués par une entreprise française à des personnes domiciliées dans un pays à fiscalité privilégiée.

Cette présomption a pour conséquence un renversement de la charge de la preuve. Elle n'est toutefois pas totalement irréfragable, puisque l'entreprise française peut s'en dégager si elle parvient à prouver que les dépenses effectuées correspondent à des opérations réelles et que le prix stipulé ne présente pas un caractère exagéré.

---

<sup>105</sup> Nous emploierons dans cette partie les termes d' « évasion » ou de « fraude » fiscales de façon indifférente. Il semble cependant que certains auteurs introduisent une nuance entre les deux vocables selon que la manœuvre en cause est ou non légale. V. Thierry LAMBERT, « Marché intérieur et évasion fiscale », *Petites affiches* 2002, n°97, p. 34.

<sup>106</sup> Cette dernière condition ne sera pas exigée si une entité est résidente d'un pays fiscalement privilégié.

<sup>107</sup> V. Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Droit fiscal général*, 3<sup>e</sup> éd., 2001, Dalloz, p. 244.

Le contribuable, s'il est domicilié dans un Etat à haute pression fiscale, peut également songer à délocaliser la matière imposable vers une structure dotée de la personne morale ou un établissement stable qu'il contrôle directement ou indirectement ; l'attrait est renforcé si la structure est établie dans un pays à fiscalité privilégiée.

Les articles 155 A et 209 B du CGI autorisent l'Administration fiscale à considérer que les produits ou bénéfices ainsi externalisés dans ce « paradis fiscal » seront néanmoins fiscalisés en France dès lors que les personnes qui contrôlent de manière ultime l'entité étrangère sont eux-mêmes fiscalisés ou fiscalisables en France.

En ce sens, ils constituent un aménagement au principe de territorialité en permettant d'imposer en France les produits perçus par une entité étrangère, mais nous verrons aux cours des développements qui vont suivre, qu'ils font également bon marché du principe de personnalité et d'unicité de l'impôt.

La nécessité du dispositif conçu à l'article 155 A du CGI est notamment apparue à l'occasion de dossiers particuliers, des artistes ayant imaginé de mettre à l'abri leurs revenus en créant une société employeuse dans un Etat à fiscalité très favorable.

La personne physique apparaît alors comme un simple salarié de cette société, dont le salaire est naturellement beaucoup plus faible que celui perçu à raison de ses prestations. Par voie de conséquence, une partie des revenus sera imposée en France au taux normal, mais la majeure partie du « cachet », encaissée par la société, y échappera.

L'article 155 A prévoit que les rémunérations de prestations de services perçues par la société seront, sous certaines conditions, imposables au nom de la personne physique qui les réalise.

Ceci étant rappelé, nous étudierons exclusivement l'article 209 B<sup>108</sup>, car c'est celui-ci qui soulève à l'heure actuelle le plus d'interrogations. Cependant, notre réflexion vaut, dans une certaine mesure, aussi pour l'article 155 A du CGI dont le mode d'application est sensiblement identique. (Section 1)

Si les systèmes mis en place par ces deux dispositions sont nettement comparables, nous pouvons penser que l'article 155 A peut lui aussi faire douter de sa compatibilité avec les conventions internationales liant la France et les libertés garanties par le droit communautaire, bien qu'à ce propos ce soit une fois de plus l'article 209 B qui attire l'attention de la doctrine contemporaine. (Section 2)

---

<sup>108</sup> Pour une étude plus approfondie sur les techniques d'évasion fiscale et les dispositifs, autre que l'article 209 B, destinés à lutter contre, V. Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 5<sup>e</sup> éd., 2001, Fr. Lefebvre, § 2400 ss.

## Section 1 : Une chausse- trappe fiscale : l'article 209 B du CGI

Succinctement, reprenant l'esprit de l'arsenal répressif en la matière, l'article 209 B autorise, sous conditions, l'imposition en France des résultats réalisés par des filiales ou des établissements stables dans des pays étrangers, à fiscalité privilégiée.

Ses modalités de mise- en- œuvre du régime de l'article 209 B ont été modifiées de façon significative par la loi de finances pour 1993 de façon à lutter encore plus efficacement contre l'évasion fiscale internationale. Le champ d'application de cet article a été considérablement étendu, au point d'embrasser parfois des situations qui pourraient ne pas relever d'une volonté de fraude fiscale. (§1)

Si nous avons choisi de traiter de cet article dans le cadre de notre étude, c'est qu'il tient une place tout à fait exemplaire dans notre système fiscal attaché à un régime d'imposition territoriale des résultats. En effet, le caractère punitif de cette disposition réside en une application exceptionnelle et surtout, à sens unique, du principe d'imposition du bénéfice mondial. (§2)

### § 1 : Le champ d'application de l'article 209 B

Le dispositif répond à la volonté du Législateur de tenir en échec des montages artificiels permettant à des sociétés françaises de délocaliser leurs bénéfices dans un territoire fiscalement privilégié, et d'en profiter, directement, sans taxation, le rapatriement étant effectué en toute légalité, sous couvert du régime mère- fille posé par les articles 145 et 216 du CGI. (A)

L'application par l'Administration de son arme anti-délocalisation ne peut donc se faire qu'à condition que la zone, où sont nichés les bénéfices litigieux, puisse effectivement être qualifiée de « paradis fiscal ». (B)

#### A : Les conditions d'application de l'article 209 B du CGI

Depuis la réforme intervenue en 1993, l'article 209 B du CGI appréhende les bénéfices réalisés par le biais de toutes les formes de structures, qu'elles soient dotées ou non d'une personnalité juridique propre. (1)

De plus, ce remaniement a eu pour objet d'abaisser le seuil requis de la participation de la société française dans l'entité étrangère, rendant ainsi le dispositif plus largement applicable.(2)

Cette réforme rend le système de l'article 209 B plus compliqué qu'il n'était, puisque, de fait, il laisse coexister deux régimes applicables aux sociétés selon qu'elles ont été constituées avant ou après le 30/09/92.

Nous n'envisagerons ici, par souci de simplicité, que l'hypothèse des entités nouvellement créées ou acquises ( après le 30/09/92).<sup>109</sup>

### 1) la nature de la structure génératrice de profits

L'article 209 B vise aujourd'hui non seulement les bénéfices qui seraient réalisés par l'intermédiaire d'une filiale établie dans un Etat à fiscalité privilégiée, mais plus généralement ceux de toute entreprise ou groupement, ce qui paraît bien évidemment inclure le cas des établissements.

De ce point de vue, ce dispositif présente une double originalité :

- d'une part, s'il s'agit de bénéfices réalisés par le biais d'une filiale, il constitue alors une dérogation au principe d'unicité de la personne imposable. La filiale possède, par définition, une personnalité juridique et *a fortiori* fiscale et doit, à ce titre être imposée personnellement à raison des bénéfices qu'elle réalise ;
- d'autre part, dans l'hypothèse où les bénéfices en cause sont ceux générés par un simple établissement, il constitue une véritable curiosité au regard du principe de territorialité tel qu'il vient d'être présenté et en application duquel ces bénéfices devraient être fiscalement détachables de ceux réalisés en France par la société « principale » et imposés au lieu même de leur réalisation.

C'est sans doute beaucoup demander à un seul article, et il se trouve âprement discuté tant au regard de sa compatibilité avec les conventions qu'avec le droit communautaire, malgré les limites posées par le Législateur.

L'exercice effectif d'une activité industrielle ou commerciale principalement sur le marché local fait en effet échec à l'imposition en France.

Mais si l'on parle de dérogation au principe de territorialité, il s'agit en vérité plus précisément d'une dérogation aux règles qui gouvernent la détermination de la base imposable (le 2<sup>ème</sup> volet du principe de territorialité).

L'exemple suivant (très théorique et simple !) illustre ce régime. Une société installée en France achète en France des produits pour 50 €, et les revend à sa filiale située aux Bermudes pour le double, soit 100€. Le bénéfice réalisé en France est soumis en France à l'IS au taux de droit commun. Si cette filiale revend à son tour la marchandise, sans intervention d'aucune sorte, sur le marché français et par exemple, pour 150 €, elle réalisera sur cette vente un bénéfice de 50€ mais qui ne sera imposé qu'à un très faible taux local. La société française qui aura encaissé au final 100 € de bénéfice brut, ne sera taxé au taux commun que sur la moitié.

Signalons encore, que le régime antérieur à 1993, qui ne prenait en compte que le cas des profits réalisés par le biais de filiales, présentait, à notre sens, quelque incohérence.

En effet, l'établissement et la filiale possèdent de nombreuses caractéristiques communes, et notamment celle d'avoir une personnalité fiscale propre. Tous deux sont à ce titre imposés séparément de la société à laquelle ils se rattachent ;

---

<sup>109</sup> Sur le régime applicable aux sociétés créées ou acquises avant le 30/09/92, Bruno GOUTHIÈRE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 5<sup>e</sup> éd., 2001, Fr. Lefebvre, § 2521

Dans de telles conditions, il nous semblait regrettable de ne pas respecter une certaine symétrie des règles en n'appliquant pas, au moins sur ce point, l'intégralité du régime de la filiale au cas de l'établissement.

Les bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'un établissement étant imposés distinctement, au taux de l'Etat dans lequel il est implanté, ils permettaient à leur bénéficiaire, tout comme dans l'hypothèse de la filiale, d'éviter l'IS français.

En d'autres termes, tout en procurant les mêmes avantages fiscaux que la filiale, l'établissement offrait la possibilité aux destinataires des bénéfices d'en limiter les désagréments.

Il nous semble que la réforme de 1993 a permis de rétablir un certain équilibre entre le régime de la filiale et celui de l'établissement, les rapprochant encore un peu plus au point de ne plus parvenir à les dissocier véritablement.

Elle a renforcé l'efficacité du régime en abaissant le seuil de détention nécessaire pour son application.

## 2) les conditions de seuils

L'article 209 B du CGI n'est susceptible de s'appliquer que si la participation de la société française franchit l'un des deux seuils évoqués par lui.

L'un est un seuil de participation donc un critère quantitatif ; l'autre est un seuil financier, puisque c'est le prix de revient de cette participation qui sera pris en considération.

Pour ce qui est du seuil de détention de la participation, la loi de finances pour 1993 l'a abaissé à 10% (il était jusqu'alors à 25%). Ce pourcentage se calcule en ajoutant aux droits détenus directement ceux détenus indirectement. Sans entrer dans le détail, signalons tout de même que cette notion de détention indirecte est interprétée de manière très large : ce peut être celle qui s'effectue par le biais d'une autre entreprise, ou celle détenue, par exemple, par les dirigeants ou les salariés de l'entreprise.

Quant au prix de revient de la participation, il s'agit de la valeur pour laquelle les titres sont inscrits au bilan ; elle peut correspondre, selon l'origine des titres, à la valeur d'acquisition, à la valeur vénale ou à la valeur d'apport.

Enfin, concernant la date à laquelle la participation doit être appréciée : il y a lieu de retenir le pourcentage ou le prix de revient de la participation à la clôture de l'exercice ou, s'il est plus élevé, le pourcentage ou le prix de revient de la participation détenue pendant 183 jours au cours de cet exercice.

Si par un heureux hasard (?)<sup>110</sup> ces seuils correspondaient jusqu'à la loi de finances pour 2001 à ceux déclenchant l'accès au régime mère-fille, cela n'est aujourd'hui plus le cas. En effet, le seuil de participation requis pour l'application de ce régime a été abaissé à 5% et le critère du prix de revient a été supprimé.

Quoi qu'il en soit, les entreprises soucieuses de limiter leurs charges fiscales disposent théoriquement d'un nouvel espace de liberté et peuvent, sous réserve des cas d'abus de droit

---

<sup>110</sup> Instr. 15 fév. 1983 : B.O.D.G.I. 4 H-2-83, *Dr. fisc.* 1983, n°12, p. 7643

décélés et établis par l'Administration fiscale<sup>111</sup>, faire remonter en quasi- franchise d'IS leurs bénéficiaires en France si leur participation dans l'entité paradisiaque se situe entre 5 et 10%. Il est cependant rare, au niveau de ce seuil de participation, qu'elles détiennent un pouvoir de décision suffisant à assurer la maîtrise de la filiale qui seule rend le montage efficace.

Si une société cherche à éluder l'impôt français en délocalisant ses bénéficiaires à l'étranger, cela suppose que ce montage lui procure un avantage. Il faut donc que la société « écran » dont il est question soit située dans un pays ou une zone plus clémente pour que la manœuvre présente un intérêt. Mais l'identification de cette zone est plus subtile qu'il n'y paraît, et requiert un examen minutieux des conditions d'imposition de la structure étrangère.

## B : La notion de régime fiscal privilégié

Le régime punitif (ou à tout le moins, dissuasif) mis en place par l'article 209 B du CGI est destiné à faire échec aux montages par lesquels une entreprise cherche à délocaliser ses bénéficiaires de façon à acquitter un impôt notablement inférieur à celui auquel elle aurait été soumise en France, dans les mêmes conditions.

Ainsi cet article (comme les montages qu'il tend à rendre inefficaces) ne trouve t'il de sens que si l'entité contrôlée, par laquelle la société « principale » cherche à extérioriser ses résultats, est elle-même soumise dans son Etat d'implantation à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A auquel l'article 209 B renvoie directement.

Ici encore, le Législateur et le juge font preuve de pragmatisme puisque, pour que l'article 209 B soit applicable, il ne suffit pas que la structure soit implantée dans un pays dit à fiscalité privilégiée, encore faut-il qu'elle bénéficie personnellement des bénéficiaires de cette implantation.

En d'autres termes, l'Administration fiscale examine *in concreto* les modalités d'imposition de la structure étrangère pour déterminer si elle bénéficie réellement et quel que soit le lieu de son établissement des faveurs fiscales offertes par l'Etat d'accueil.

Comme le souligne Maurice COZIAN, le terme de « paradis fiscal » apparaît dans ces conditions dépassé (en plus du fait qu'il est susceptible de froisser les susceptibilités des pays qui pourraient être ainsi qualifiés), puisqu'une entreprise établie dans un pays dont la pression fiscale n'est pas globalement réputée pour être anormalement basse, pourra tout- à- fait faire les frais de l'application de l'article 209 B du CGI s'il est démontré, qu'à son niveau, elle aura bénéficié d'un traitement fiscal plus favorable que celui qu'elle aurait connu en France<sup>112</sup>. Inversement, une entreprise implantée dans un pays portant l'étiquette de « paradis fiscal », tel que Jersey<sup>113</sup> par exemple, pourra échapper à l'application de l'article 209 B si l'impôt acquitté sur place équivaut à celui qu'elle aurait eu à subir en France.

---

<sup>111</sup> Certains auteurs estiment que ce seuil objectif des 10 % « interdit de manière absolue à l'Administration d'utiliser l'arme de l'abus de droit » : Allard de WAAL, « L'article 209 B : mythe ou réalité ? », *Dr. fisc.* 1991, n°30, p. 1149

<sup>112</sup> V. sur ce point : CE, 21 mars 1986, *RJF* 1986, n°5, p. 267

<sup>113</sup> Sur ce point, Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 5<sup>e</sup> éd., 2001, Fr. Lefebvre, § 2408 : sous certaines conditions, les « sociétés peuvent y être traitées comme des « exempt companies », c'est-à-dire être exonérées d'impôt sur les sociétés et n'acquitter (...) qu'une somme fixe assez modeste lors de leur constitution. ».

Ce n'est donc pas le lieu d'établissement de l'entité qui déterminera l'application de l'article 209 B, même s'il fait peser sur l'entreprise française une présomption de transfert illicite de ses bénéficiaires, mais une appréciation concrète et comparative de la charge fiscale supportée à l'étranger au regard de celle qui aurait été la sienne en France dans des conditions similaires (même structure, mêmes bénéficiaires)<sup>114</sup>.

Ainsi, bien que l'Administration ait dressé une liste des pays « suspects », laissant présumer pour les sociétés qui décideraient de s'y implanter, une volonté d'éluder une imposition jugée trop lourde, celle-ci n'est ni exhaustive, ni contraignante.

Reste à savoir ce qu'il faut entendre par imposition « notablement moins élevée qu'en France » ; sur ce point, le juge a dû une fois de plus intervenir pour préciser cette notion. Il a jugé, dans un arrêt rendu le 25/01/85, que celle-ci devait être considérée comme nettement inférieure au sens de l'article 238 A du CGI si elle l'était de plus d'un tiers en comparaison au taux normal de l'IS français.

Cependant, par souci de réalisme (comme c'est souvent le cas en droit fiscal français), la doctrine administrative estime que ce seuil n'a qu'un caractère indicatif, et elle n'exclut pas la possibilité de recourir à d'autres critères si ceux-ci peuvent s'avérer plus pertinents.

De plus, on voit déjà poindre ici l'une des difficultés d'application de ce système qui nécessite la reconnaissance du caractère privilégié du régime fiscal : le secret bancaire est souvent de mise dans ces territoires « paradisiaques » (et c'est ce qui fait également leur charme) et il devient alors difficile pour l'Administration d'identifier et de localiser le contribuable et les bénéficiaires dont il est le bénéficiaire.

Une fois que l'administration a identifié le contribuable malchanceux et a réuni les éléments nécessaires à la mise-en-œuvre de la présomption posée par l'article 209 B, comment sera-t-il sanctionné ?

## **§2 : Les effets de l'application de l'article 209 B du CGI : « la consolidation-punition »<sup>115</sup>**

Ainsi que nous l'avons vu, le principe de territorialité présente pour ses détracteurs l'inconvénient majeur de ne pas offrir la possibilité de prendre en compte les bénéfices réalisés à l'étranger par le biais d'établissements, mais surtout ne pas pouvoir compenser ces bénéfices avec d'éventuels déficits subis en France.

Si le droit fiscal français consent quelques entorses à cette règle pour favoriser certaines entreprises, il peut également sanctionner celles qui chercheraient à éluder l'impôt en n'appliquant que partiellement le principe de mondialité et, en ne retenant que son aspect punitif.

En effet, l'article 209 B prévoit que la société française sera taxée à l'IS sur les résultats bénéficiaires constatés par l'entité étrangère, qu'il conviendra alors de déclarer en France. (A) Cependant, le contribuable français ne reste pas démuni. S'il parvient à rapporter la preuve de l'effectivité de ses activités à l'étranger, il pourra alors être se dégager de la présomption qui pèse sur lui et être ainsi épargné. (B)

---

<sup>114</sup> Instr. 4 H- 3- 98

<sup>115</sup> Maurice COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec 2000, p.303.

## A : Une application intentionnellement partielle du principe de mondialité

Une distinction doit être faite selon que l'entité est un établissement ou une filiale : s'il s'agit d'une structure non dotée de la personnalité juridique, ses bénéfices seront globalement déterminés par application des règles fiscales françaises.

En revanche, pour les entités qui sont des filiales, les résultats de celles-ci ne seront imposés au nom de la mère française qu'à hauteur des droits sociaux que détient la mère dans sa filiale, et ce même en l'absence de distribution de dividendes<sup>116</sup>.

Mais cette « consolidation - punition » ne vaut que pour les résultats bénéficiaires ; l'impôt ainsi liquidé est un impôt séparé, et il n'y aura pas de confusion entre les résultats français et les résultats étrangers.

En d'autres termes, la société française ne pourra imputer les déficits subis à l'étranger sur les éventuels bénéfices réalisés en France.

D'autre part, cette imposition séparée signifie que la société française se verra refuser l'application du régime mère-fille.<sup>117</sup>

Enfin, l'article 209 B permet tout de même l'imputation sur l'IS français des impôts sur les bénéfices pays dans l'Etat étranger, mais à la condition que cet impôt soit comparable à l'IS français.

Par la mise-en-œuvre de cet article, on va au-delà du principe de territorialité puisque qu'on écarte l'écran de la personnalité juridique : on en vient à estimer que les résultats de la structure étrangère sont, économiquement réalisés par la société française : ainsi perce-t-on le voile de la personnalité fiscale<sup>118</sup>.

On aperçoit clairement la rigueur du dispositif que constitue, à dessein, l'article 209 B du CGI, et fort heureusement, les entreprises ont la possibilité de combattre la lourde présomption qui pèse sur elles et d'échapper aux foudres de l'Administration fiscale.

Bien que ce renversement ne paraisse pas être chose facile, il n'est pas non plus impossible et le juge fera vraisemblablement preuve de clémence si les circonstances de l'affaire laissent à penser que le contribuable est de bonne foi. On pourrait presque y voir une résurgence de l'élément intentionnel sous-entendu dans les concepts de fraude ou d'évasion fiscales. A ce propos, l'OCDE propose de définir la fraude fiscale comme « toute action du contribuable qui implique une violation de la loi, lorsque l'on peut prouver que l'intéressé a agi dans le dessein délibéré d'échapper à l'impôt. ». L'évasion s'en distingue par le fait que les procédés mis en œuvre sont légaux. Elle ne peut trébucher que sur l'abus de droit.

Mais qu'il s'agisse d'évasion ou de fraude, les deux suggèrent une volonté du contribuable d'éluder l'impôt, ce que l'Administration française ne prend, à première vue, pas en compte.

---

<sup>116</sup> Il est possible qu'un jour l'entité française procède à une distribution des bénéfices qu'elle a pu réaliser. Dans ce cas, la quote-part perçue par la mère française ne devra pas être comprise dans le résultat fiscal constaté au titre de l'exercice de distribution. Dans le cas contraire, il y aurait double imposition.

<sup>117</sup> Ce qui paraît logique compte tenu du fait que l'on considère que la personnalité morale de la fille est fictive.

<sup>118</sup> Et morale

## B : Les conditions du renversement de la présomption fiscale

Il paraît évident que les sociétés françaises qui décident de s'établir à l'étranger n'ont pas toujours une volonté d'é luder l'impôt.

Les attraits fiscaux d'un Etat, s'ils peuvent influencer le choix d'une entreprise, ne sont (ou ne devraient être) qu'exceptionnellement le moteur de sa stratégie.

C'est pourquoi le Législateur a prévu le moyen pour les entreprises de se défendre de la mise en œuvre de l'article 209 B, dont « le domaine de chasse »<sup>119</sup>, à l'éléphant en règle générale, semble dépasser le cadre de la répression de l'évasion fiscale internationale.

Le mécanisme de l'article 209 B est complété par un paragraphe II qui dispose que la société peut y échapper si elle parvient à démontrer que les opérations de l'entité étrangère n'ont pas principalement pour effet de délocaliser les bénéfices.

Pour cela, il incombe à l'entreprise française de rapporter la preuve que :

- la société ou l'entreprise étrangère exerce une activité commerciale ou industrielle effective, ce qui paraît exclure toute activité libérale ou civile.  
La réalité de cette activité se mesurera, à titre pratique, au regard de son chiffre d'affaires. Elle sera vraisemblablement jugée principale si elle correspond à plus de 50% de son chiffre d'affaires ;
- de plus, cette activité doit être effective ; cette condition est assez classique et signifie que la structure étrangère ne doit pas être une coquille vide ;
- enfin, la société doit réaliser ses opérations de façon prépondérante sur le marché local.  
On tiendra certainement compte ici de la taille de l'entreprise française, de ses stratégies de développement, de la demande sur place etc...

Plus généralement, la démarche de l'entreprise française pour s'implanter à l'étranger doit sembler cohérente compte tenu de ses antécédents, de ses facultés d'évolution. D'ailleurs, M. MARTIN laissait entendre que « l'ampleur de la dérogation apportée par l'article 209 B aux règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés peut inciter à apprécier avec attention les éléments économiques et commerciaux de l'opération, sans faire de la charge de la preuve un obstacle insurmontable. ».

*A contrario*, l'exotisme de l'activité ou du régime juridique est un facteur de risque pour l'entreprise en ce domaine.

C'est justement parce que l'article 209 B « déroge » de façon exceptionnelle et très pénalisante pour les entreprises françaises qu'il pose des problèmes d'application au niveau international.

Notre analyse rejoint ici celle qui pourrait être faite concernant l'article 155 A du CGI. L'application de ces deux articles par l'Administration française ne paraît pas soulever de difficultés particulières dans l'hypothèse où la société– relais est située dans un pays non-membre de la Communauté européenne et non lié avec la France par une convention bilatérale. Il en va, en revanche, différemment dans un contexte communautaire. En effet, à quel titre la France serait-elle en droit d'imposer une société d'un autre Etat membre et elle-même imposée dans les conditions de droit commun dans cet autre Etat ?

---

<sup>119</sup> Xénia LEGENDRE et Gérard MADEC, « Comment l'administration lutte contre l'évasion fiscale là où il n'y en a pas (quelques réflexions sur l'application ou la non- application de l'article 209 B) », *Petites Affiches* 2000, n° 3, p. 4 à 7

Ou bien encore, la France peut-elle se permettre d'ignorer unilatéralement les stipulations d'une convention à laquelle elle a personnellement adhéré ?

Ces questions suscitent ces dernières années un profond débat qui pourrait donner lieu à une nouvelle refonte de l'article 209 B du CGI.

## **Section 2 : Le contentieux lié à l'incompatibilité de l'article 209 B avec les conventions internationales et le droit communautaire**

Ainsi que nous venons de le voir, l'article 209 B du CGI a pour but de dissuader les sociétés françaises de délocaliser leurs activités, et de les attribuer à des filiales domiciliées dans pays où le régime fiscal est plus clément puis de faire remonter, en quasi- franchise d'impôts, les bénéfices réalisés par lesdites filiales.

Or, compte tenu des disparités existant entre les systèmes fiscaux des différents pays, il se peut fort bien qu'un Etat apparaisse à certains égards plus attractif que la France, sans faire pour autant de lui un pur paradis fiscal. Peut-on reprocher à une société française de chercher à profiter de ces avantages, surtout s'il s'agit d'un Etat membre de la Communauté ?

Il est évident que chaque pays cherche à attirer les entreprises sur son sol afin de pouvoir imposer les bénéfices qu'elles y réalisent. De la même façon, les Etats essaient de limiter les fuites de revenus au profit de pays voisins. La France n'est donc pas la seule à avoir pris des mesures protectionnistes à caractère incitatif ou dissuasif.

La CJCE a par conséquent déjà eu à se prononcer sur la compatibilité de ce type de dispositifs avec les principes qu'elle défend dans des affaires ne mettant pas en cause directement la France, mais pour laquelle les arrêts rendus sont riches d'enseignements. (§2)

En revanche, la question de l'articulation de l'article 209 B avec des conventions internationales liant la France a fait l'objet d'un arrêt retentissant de la CAA de Paris et plus récemment du CE. (§1)

### **§1 : L'article 209 B et les conventions internationales : un concubinage houleux**

Les rédacteurs des conventions internationales ont, comme la France, opté pour le principe de territorialité afin de régler les situations de double imposition qui pourraient survenir si les deux Etats parties étaient chacun en droit d'imposer les bénéfices en cause. C'est parce que la France décide d'appliquer exceptionnellement et unilatéralement le principe de mondialité que les difficultés apparaissent.

Lorsque l'Etat en question n'a pas signé de conventions à caractère fiscal avec la France et s'avère être un authentique paradis fiscal, l'application de l'article 209 B ne pose pas de problème.

En revanche, dans le cas où un accord lierait ce dernier avec la France, la question de la compatibilité entre les dispositions de cette convention et de l'article 209 B a fait couler beaucoup d'encre.

Sur ce point, la position de l'Administration fiscale diffère de celle de la doctrine majoritaire<sup>120</sup>. (A) et c'est pour celle de cette dernière que le Conseil d'Etat semble s'être récemment décidé. (B)

#### A : Les thèses en présence

Les arguments au soutien de la position de l'administration sont repris par M. GOUTHIERE<sup>121</sup> et sont essentiellement au nombre de deux :

- d'une part, le dispositif de l'article 209 B vise à lutter contre l'évasion fiscale internationale ; il ne serait dès lors pas très cohérent que celui-ci soit mis en échec par une convention ;
- d'autre part, l'Administration considère que l'application de cet article ne conduit ni à une double imposition juridique (la société française et la société étrangère étant deux contribuables distincts) ni à une double imposition économique (de par le crédit d'impôt permettant de prendre en compte l'impôt précédemment acquitté<sup>122</sup>).

Selon l'Administration, ce ne serait pas les bénéfices de la société étrangère qui seraient imposés en France, mais seulement une fraction de ceux-ci proportionnelle aux droits de la société française dans l'entité étrangère.

D'ailleurs, le fait que les pertes de la filiale étrangère ne soient pas prises en compte dans la détermination du résultat de la société française démontrerait que l'entité étrangère n'est pas considérée comme un sujet de droit fiscal français.

S'il nous fallait prendre partie, nous devrions reconnaître que de tels arguments ne parviennent pas à nous convaincre pleinement.

En effet, si la motivation de l'Administration de lutter contre la fraude fiscale nous paraît parfaitement louable, elle ne peut pour autant se substituer aux objectifs des conventions, et notamment celui d'éviter les situations de double imposition.

En second lieu, quant au fait que les conventions se bornent à répartir le droit d'imposer des contribuables, nous ne pouvons adhérer à cette théorie ; rappelons qu'à notre sens, le principe de territorialité trouve justement comme justification de répartir une matière imposable<sup>123</sup>. D'ailleurs, l'article 209 B dispose, dans une section consacrée à « la détermination du bénéfice imposable » que les règles de droit interne s'appliquent en l'absence de conventions internationales. Ce qui *a contrario* signifie qu'il appartient à ces conventions de procéder à cette répartition.

Par conséquent, si une telle convention a été conclue par la France, pourquoi devrait-on passer outre et ne pas s'en tenir à ce que les parties ont, d'un commun accord, décidé.

L'application de l'article 209 B constitue par elle-même une extension exorbitante des règles de droit commun de la fiscalité française suffisamment importante sans pour en plus permettre à l'Administration d'ignorer les stipulations d'une convention à laquelle elle serait partie, et

---

<sup>120</sup> Notamment Mrs P. DIBOUT et J. TUROT

<sup>121</sup> Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 5<sup>e</sup> éd., 2001, Fr. Lefebvre, § 2525.1

<sup>122</sup> A ce sujet, il nous semble que le système du crédit d'impôt n'est qu'un remède à l'échec d'une convention visant à éviter les situations de double imposition, puisque celle-ci a précisément pour objet d'attribuer directement, intégralement ou partiellement

<sup>123</sup> Ce qui s'avère extrêmement complexe pour une entreprise exerçant une activité internationale.

ce, quand bien même elle aurait en tête de réprimer des comportements frauduleux. Cela apporterait une dérogation illicite, car non prévue par la convention, à cet accord qui rattache l'imposition des bénéficiaires des entreprises<sup>124</sup> à leur Etat de résidence et en permettant ainsi à la France d'imposer unilatéralement les bénéficiaires d'une société qui n'y est pas résidente. Cette position procède du souci de conférer aux conventions internationales un effet utile, réflexion qui vaut également pour le TCE comme nous le verrons plus tard. Que cette imposition ne se fasse qu'à hauteur de la participation de la société française dans l'entité étrangère ne nous semble pas susceptible de modifier le sens de notre analyse.

L'Administration française devait elle-même être consciente des failles que présentait le recours à l'article 209 B en présence d'une convention, puisqu'elle a pris, depuis un certain temps, la précaution d'y introduire une clause suivant laquelle l'accord ne tenait pas en échec l'applicabilité de l'article 209 B<sup>125126</sup>.

Ces contrariétés d'opinions ont trouvé écho dans trois décisions retenant des solutions opposées dans des situations semblables, à savoir des sociétés françaises possédant des filiales en Suisse et imposées à ce titre en France sur le fondement de l'article 209 B du CGI. Depuis l'arrêt rendu par le Conseil d'Etat réuni en assemblée, la question pourrait bien être à ce jour tranchée<sup>127</sup>.

#### B : L'arrêt SCHNEIDER : la fin d'un débat ?

Le premier arrêt, rendu par le TA de Paris le 21/11/1995<sup>128</sup> suivi d'un autre en date du 13/02/1996 entendait suivre la thèse de l'Administration fiscale.

Il avait en particulier conclu à la compatibilité de l'article 209 B avec les articles 9 et 7 de la convention franco-suisse<sup>129</sup>.

Cette décision a été contredite par deux arrêts du 12/12/1996<sup>130</sup> et du 25/02/1999<sup>131</sup>. Les deux ont tranché dans le même sens en adhérant aux arguments avancés par les sociétés, suivant lesquels les bénéficiaires d'une société suisse, ne disposant pas d'établissement stable en France, ne pouvaient y être imposés, ne fût-ce au nom de la société mère française.

La CAA de Paris, en examinant l'appel interjeté par le contribuable contre le jugement du 13/02/1996 s'est finalement ralliée à cette interprétation dans un arrêt rendu le 30/01/2001<sup>132</sup>. Elle a écarté les prétentions de l'Administration au motif qu'on ne saurait invoquer un principe général pour s'affranchir d'une disposition claire<sup>133</sup> qui vise à attribuer à chaque Etat

---

<sup>124</sup> Sauf en présence d'un établissement stable

<sup>125</sup> Pour exemple : l'article 24. 1 e) de la convention avec les Etats-Unis du 31/08/94 : « Les dispositions de la convention n'empêchent en rien la France d'appliquer les dispositions de l'article 209 B de son code général des impôts ou d'autres dispositions analogues qui amèneraient ou remplaceraient celles de cet article ».

<sup>126</sup> Mais quel va être leur avenir suite à l'arrêt Schneider ci-après commenté ? Surtout si l'on s'attache à l'effet utile des conventions

<sup>127</sup> Pour un rappel des faits et un commentaire de la décision : *Bull. ANSA*, juillet 2002, n° 3127

<sup>128</sup> TA Paris, n° 92 7093, 21 nov. 1995, *Sté Schneider*, *RJF* 2/97, n°123

<sup>129</sup> Telle qu'en vigueur avant la prise d'effet de l'avenant du 27/07/1997.

<sup>130</sup> TA Strasbourg, n° 9158, 12 déc. 1996, *Sté Strafor Facom*, *Dr. fisc.* 1997, n°18, p. 600 à 605.

<sup>131</sup> TA Poitiers, 25 février 1999, *SA Rémy-Cointreau*, *RJF* 7/99, n°847

<sup>132</sup> V., CAA Paris, Plén., n° 96 1408, 30 janv. 2001, *Schneider Electric SA*, *RJF* 2001, n° 4, p. 322 à 324.

<sup>133</sup> En l'occurrence, l'article 7§1 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966.

la matière imposable lui revenant et selon laquelle « les bénéfiques d'une entreprise d'un Etat ne sont imposables que dans cet Etat ».

Le « feu au lac »<sup>134</sup> allumé par cet arrêt n'a pas été éteint par l'arrêt du CE. En effet, celui-ci a été rendu contrairement aux conclusions du commissaire du Gouvernement<sup>135</sup>. La haute assemblée fait une lecture stricte des dispositions de l'article 209 B. Selon ce texte, il s'agit des « résultats bénéficiaires » de la structure étrangère qui sont « réputés acquis » par la société française. Par conséquent, si l'on s'en tient à une analyse *stricto sensu* des bénéfiques résultant de l'exploitation d'une entreprise à l'étranger, ceux-ci ne peuvent être re-qualifiés de « distributions de bénéfiques présumées opérées » par la filiale française.

L'existence d'une convention internationale apparaît ici comme une « porte de sortie » pour le contribuable qui ne pourrait bénéficier de la clause de sauvegarde prévue par le droit interne.

Pour conclure, il est prématuré de savoir quelle sera l'incidence de la décision du CE sur ce qui nous semble relever plus d'engagements politiques, de coopération internationale contre les paradis fiscaux que d'obligations juridiques.

M. HAMEL lors de la séance au Sénat visant à l'adoption de l'avenant à la convention franco-suisse, soulignait déjà que l'article 209 B tel qu'il est « actuellement conçu et appliqué » n'emportait pas l'approbation de la commission des finances. Il suggérait en outre, à titre d'amélioration envisageable, l'imputation sur les résultats des pertes subies par la filiale étrangère et le renversement de la charge de la preuve sur le fisc français lorsqu'il existe entre les deux parties à la convention des « clauses d'échange de renseignements et de coopération administrative ».

Ce problème de la charge de la preuve est précisément au centre des préoccupations des auteurs qui doutent de la compatibilité de l'article 209 B du CGI avec les dispositions communautaires.

## §2 : Le sort de l'article 209 B face aux libertés garanties par le droit communautaire

On le sait, l'objectif des rédacteurs du TCE est d'éradiquer les discriminations exercées par les Etats membres, et, un des moyens d'y parvenir, consiste à harmoniser, autant que faire se peut, les différentes législations nationales.

Le droit communautaire n'a de cesse que de vouloir étendre son influence en imposant aux Etats membres le respect de principes généraux alors que les Etats considèrent le domaine de la fiscalité comme une « chasse gardée » et ne tolèrent que très difficilement des incursions dans leur intimité (*cf supra*).

On comprend aisément la raison pour laquelle ceux-ci voient d'un très mauvais œil les atteintes portées à leur souveraineté fiscale : les impôts et notamment l'IS représente une source de revenus non négligeable. Dans un contexte d'internationalisation des échanges, les Etats sont donc en situation de concurrence les uns vis-à-vis des autres. Il s'agit pour eux de prendre des mesures fiscales, tendant aussi bien à éviter les fuites de ressources vers l'étranger que d'attirer les entreprises sur leur territoire.

En conséquence, l'harmonie des législations et recherchée parfois par voie de directives n'est pas synonyme d'uniformité. Au contraire, les disparités existant entre les législations des

---

<sup>134</sup> Bernard BOUTEMY et Eric MEIER, « L'article 209 B et la convention fiscale franco-suisse : le feu au lac ? », Petites affiches 2001, n°36, p. 6 à 13

<sup>135</sup> X..., commentaire sur CE, n° 232 276, Ass. 28 juin 2002, *Sté Schneider Electric, Dr. fisc.* 2002, n°28, p. 1029

différents membres de l'Union peuvent constituer un facteur de dynamisme pour les entreprises et pour les Etats eux-mêmes.

La CJCE a cependant du rappeler aux Etats membres que si la fiscalité directe relève bien de leur compétence, « il n'en reste pas moins que ces derniers doivent l'exercer dans le respect du droit communautaire »<sup>136</sup>.

Deux arrêts ont particulièrement attiré notre attention, et bien que la France n'y soit pas personnellement en cause, la solution adoptée dans ces deux espèces pourrait tout- à fait être étendue à la législation fiscale française. L'article 209 B pourrait en effet être constitutif d'une discrimination à la sortie, de nature à décourager les entreprises françaises d'aller s'établir à l'étranger, fût- ce dans l'un des pays de la Communauté européenne<sup>137</sup>.

La première décision à laquelle nous nous intéresserons concerne la compatibilité d'une disposition fiscale issue de la législation britannique avec l'un des principes les plus importants du droit communautaire, à savoir la liberté d'établissement<sup>138</sup>.

Dans l'arrêt ICI<sup>139</sup>, la disposition litigieuse accordait à une société appartenant à un consortium, sous certaines conditions, le droit de déduire les pertes fiscales des sociétés filiales dudit consortium lorsque celles- ci étaient en majorité établies sur le territoire britannique. La société ICI avait sollicité le bénéfice de ce régime auprès de l'Administration, qui le lui refusa au motif que la majeure partie des sociétés contrôlées par le consortium avaient leur siège dans des pays tiers.

A la question préjudicielle que la House of Lords lui pose sur le point de savoir si cette disposition était, comme le soutenait la société ICI, contraire au principe de liberté d'établissement, la CJCE répond par l'affirmative.

Le deuxième arrêt concerne l'Administration des Pays- Bas. Une fois encore la CJCE « désapprouve » l'Etat membre qui refusait d'accorder à un de ses nationaux, le bénéfice d'une exonération de l'IR pour des dividendes d'actions provenant d'une société implantée à l'étranger<sup>140</sup>. C'est sur le fondement de la liberté de circulation des capitaux<sup>141</sup> que la Cour motive sa décision.

Ces décisions mettent clairement en lumière la démarche de la CJCE en répondant à plusieurs interrogations susceptibles de se poser dans un cadre proprement français si l'on considère que l'article 209 B exerce une discrimination à rebours sur les contribuables les pénalisant<sup>142</sup> par rapport aux nationaux d'autres pays en ne leur permettant pas de bénéficier des différences fiscales qui existent entre les Etats membres et qui pourraient leur être favorables.

Tout d'abord, la Cour rejette l'argument selon lequel la lutte contre l'évasion ou la fraude fiscales permet aux Etats membres de prendre toutes les mesures fiscales nécessaires à les

---

<sup>136</sup> CJCE, 14 fév. 1995, aff. C- 279/ 93, *M. Schumacker*, *Dr. fisc.* 1995, n°20, comm. 1089

<sup>137</sup> Au point qu'il peut apparaître comme « un épouvantail des investisseurs français à l'étranger » : Xénia LEGENDRE et Gérard MADEC, « Comment l'administration lutte contre l'évasion fiscale là où il n'y en a pas (quelques réflexions sur l'application ou la non- application de l'article 209 B) », *Petites Affiches* 2000, n° 3, p. 4 à 7

<sup>138</sup> Le principe de liberté d'établissement figure à l'article 43 (ex- 52) du TCE

<sup>139</sup> CJCE, 16 juillet 1998, aff. C- 264/ 96, *Imperial Chemical Industries (ICI)*, CJCE, 16 juillet 1998, aff. C- 264/96, *Dr. fisc.* 1998, n°48, p. 1481

<sup>140</sup> CJCE, 6 juin 2000, aff. C- 35/ 98, *Verkooijen*, *Dr. fisc.* 2000, n°42, p ; 792

<sup>141</sup> Ce principe figure à l'article 58 (ex- 73 D) du TCE

<sup>142</sup> A sens unique

prévenir ou à les réprimer<sup>143</sup>. Le raisonnement est ici le même que celui que nous venons de développer concernant les conventions internationales, mais il semble que la Cour introduise en plus une notion fondamentale, celle de proportionnalité<sup>144</sup>.

En effet, si les Etats sont en droit de vouloir sanctionner des contribuables mal intentionnés, ils ne peuvent en revanche entraver par leur législation la liberté de ces mêmes contribuables de s'établir où bon leur semble, dans le cadre de leurs affaires, tant qu'il n'est pas prouvé qu'ils avaient, véritablement et exclusivement, pour intention d'éluider l'impôt.

En d'autres termes, une disposition nationale peut légitimement défendre les intérêts de son pays et sanctionner un comportement manifestement frauduleux, mais encore faut-il prouver qu'il y a fraude.

Et c'est là que le bât blesse ; comme cela a été dit précédemment, le champ d'application de l'article 209 B dépasse, et de loin, les objectifs qui lui étaient initialement assignés. Il s'applique systématiquement à une situation d'après des critères matériels et objectifs, sans prendre en compte la finalité de l'opération, telle qu'envisagée par le contribuable.

Ce qui apparaît choquant dans le système d'application de l'article 209 B, c'est le renversement de la charge de la preuve qu'il implique en présumant un transfert illicite de bénéfices ; s'il revenait à l'Administration, et non au contribuable, de rapporter la preuve de la fictivité de la structure paradisiaque<sup>145</sup>, le dispositif ne semblerait plus contredire réellement la position défendue par la Cour de Justice<sup>146</sup>. Il pourrait alors justifier les aménagements induits par l'application de l'article 209 B aux principes fiscaux français de personnalité et de territorialité de l'impôt et à ceux de liberté d'établissement et de libre circulation des capitaux, pour ce qui est du droit communautaire.

En conclusion à ce qui vient d'être dit, l'on peut s'interroger sur l'avenir de l'article 209 B dans la législation fiscale française. Même si la France n'est pas le seul pays à avoir adopté ce type de dispositif, quelle pourra bien être sa place dans les années à venir si l'on tient compte du fait qu'elle paraît en contradiction aussi bien avec les conventions internationales liant la France qu'avec les principes du droit communautaire.

Bien que l'Administration fiscale française n'ait pas modifié sa position sur ce point et continue de prétendre que cette mesure est tout à fait « soluble » dans le droit communautaire<sup>147</sup>, il semble qu'elle ne pourra pas le soutenir plus longtemps. En effet, le Conseil d'Etat vient de conclure à l'incompatibilité de l'article 209 B avec les conventions internationales et il se pourrait que la CJCE soit amenée à trancher dans le même sens. Comme le soulignait déjà M. DIBOUT il y a déjà plus de 10 ans, « ce ne serait pas l'un des moindres prolongements de l'arrêt « Nicolo »<sup>148</sup>, constitutif, selon les points de vue, d'une

---

<sup>143</sup> Pour les faits susceptibles de justifier des atteintes aux libertés garanties par le TCE, V. Christian LOUIT, « L'unité territoriale communautaire et le principe d'égalité », *Petites affiches* 2002, n°97, p. 7

<sup>144</sup> V. sur ce point : Patrick DIBOUT, « La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux », à propos de l'arrêt CJCE, 6 juin 2000, aff. C- 35/98, *Verkooijen*, *Dr. fisc.* 2000, n°42, p. 1365

<sup>145</sup> Pour la CJCE, l'évasion fiscale consiste en l'adoption d'un « montage purement artificiel », CJCE, 16 juillet 1998, aff. C- 264/ 96, *Imperial Chemical Industries (ICI)*, *Dr. fisc.* 1998, n°48, p. 1482

<sup>146</sup> V. pour la nécessité pour un Etat de rapporter la preuve du bien-fondé et de l'utilité d'une mesure qui restreint une liberté essentielle du TCE : CJCE, 8 nov. 1979, aff. C- 251/ 78, *Denkavit Füttermittel*, *Rec. CJCE*, p. 3369

<sup>147</sup> Instr. 6 mars 1992 : B.O.I. 4 H-9-92, *Dr. fisc.* 1992, n°17

<sup>148</sup> CE Ass., 20 oct. 1989, *Nicolo*, *R. F. D. A.* 1989, p. 806

atteinte grave à la souveraineté fiscale de l'Etat ou d'un atout important pour l'internationalisation des entreprises françaises dans le cadre européen. »<sup>149</sup>.

Que la solution puisse se trouver dans la création d'une société européenne jouissant d'un régime fiscal harmonisé, il y a là matière à débat.

En tout état de cause, il est possible que l'Administration soit amenée à devoir modifier les termes de l'article 209 B. D'ailleurs, suite à l'arrêt Schneider rendu par la CAA de Paris, un auteur avait intitulé son article commentant la décision « L'article 209 B du CGI : le début de la fin ? »<sup>150</sup>.

Cependant, le principe de territorialité adopté par la France n'est, quant à lui, *a priori* pas directement menacé puisqu'il ne semble induire aucune discrimination au sens du droit communautaire<sup>151</sup>.

---

<sup>149</sup> Patrick DIBOUT, « L'article 209 B du CGI est-il compatible avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire ? », *Dr. fisc.* 1990, n°44, p. 1485

<sup>150</sup> Daniel GUTMANN, « L'article 209 B du code général des impôts : le début de la fin ? », *Dr21.* 2001, ER 018

<sup>151</sup> Jérôme TUROT, « L'article 209 B est-il soluble dans le droit communautaire ? », à propos de l'arrêt CJCE, 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries (ICI)*, *RJF* 1998, n°12, p. 944

## CONCLUSION

Ainsi que nous l'avons souligné à plusieurs reprises au cours de cette étude, le droit fiscal poursuit un objectif, qui est celui de rester le plus proche possible des réalités économiques.

Il est alors certain que les principes qui ont été dégagés à une époque où l'activité des entreprises était essentiellement concentrée sur le territoire français, peuvent sembler ne plus être en adéquation avec un contexte économique qui devient de plus en plus international. Rares sont de nos jours, les sociétés d'une certaine envergure, qui ne cherchent pas à s'implanter hors de France.

Cette évolution transfrontalière est d'ailleurs vivement encouragée par les institutions communautaires qui cherchent à faire de l'économie de l'Union européenne une des plus compétitives au monde.

Les entreprises françaises et étrangères disposent aujourd'hui de moyens techniques et juridiques performants pour se développer sous des formes très diversifiées. Les montages auxquels elles font appel sont de plus en plus complexes, mais de plus en plus conformes à leurs besoins.

Il est alors évident que l'Administration fiscale française et le juge de l'impôt ont eu, eux aussi, à s'adapter à ces nouvelles réalités.

A première vue, il pourrait donc sembler qu'un système reposant sur un principe d'imposition territoriale des bénéficiaires soit en contradiction avec l'évolution stratégique et économique de ces entreprises. Pourtant, et ainsi que nous avons tenté de le démontrer, ce principe de territorialité de l'IS ne paraît pas soulever de véritables difficultés d'application. Au contraire, il pourrait même s'avérer particulièrement favorable aux sociétés françaises puisqu'il leur évite d'être imposées doublement à raison des bénéfices qu'elles ont pu réalisés à l'étranger, sans avoir à recourir à la méthode du crédit d'impôt.

Le Législateur a également essayé d'atténuer un inconvénient majeur résultant du principe de territorialité en permettant à certaines sociétés de retenir pour la détermination de l'assiette imposable en France les résultats de certains de leurs établissements à l'étranger. Ainsi aménagé, ce principe n'apparaît plus aussi handicapant pour les entreprises françaises qui ont une activité internationale.

Le système français dispose donc d'un arsenal de mesures qui a su, à notre sens, s'adapter aux réalités économiques. Il nous paraît délicat d'affirmer brutalement que le principe de territorialité, qui est le fondement de ces mesures, a plus ou moins de valeur que le principe de mondialité pour lequel certains Etats ont montré leur préférence. Il est tout simplement différent.

D'ailleurs, si l'on veut absolument procéder une comparaison qualitative de ces deux systèmes d'imposition, rappelons qu'il est une difficulté qu'aucun d'entre eux n'est aujourd'hui parvenu à résoudre et qui est posée par le commerce électronique.

En effet, que l'on retienne le critère d'imposition de la source des bénéficiaires ou celui de la résidence de l'entreprise qui les réalise, encore faut-il réussir à identifier, localiser, qualifier et quantifier ces bénéficiaires.

Le e-commerce soulève donc un problème auquel, en l'état actuel du droit, aucun des deux principes, que cela soit celui de territorialité ou celui de mondialité, n'a su s'adapter.

Il faudra sans doute attendre que les administrations françaises et étrangères se familiarisent davantage avec cette nouvelle technologie pour pouvoir établir un système d'imposition cohérent et équitable.

La seule véritable difficulté qui subsiste par conséquent en France en matière d'imposition des bénéficiaires des entreprises ayant une activité internationale ne réside pas dans l'application du principe de territorialité et ne lui est pas propre. Ce sont les critères mêmes de la fiscalité française et étrangère, qui sont des critères physiques, qui semblent « dépassés ».

Autrement dit, fondé sur un principe territorial de localisation, éventuellement complété par les conventions conclues, l'impôt sur les sociétés français constitue une charge proportionnée, à hauteur des choix politiques (taux), à la réalité des activités économiques hexagonales d'une personne morale.

Aménagé pour favoriser l'expansion des entreprises et protéger leurs intérêts tout en luttant contre la délocalisation des résultats contraire à l'intérêt général, l'économie du régime ne peut ignorer les impératifs du droit communautaire, et faire entrave à la libre circulation des personnes.

Ainsi relativement adaptée et équilibrée, elle devrait vraisemblablement évoluer pour répondre aussi bien aux transformations économiques, notamment à la dématérialisation des échanges et de l'information, qu'aux nécessités de la construction progressive d'une union européenne efficace.

## BIBLIOGRAPHIE

### OUVRAGES GENERAUX

1. Philippe COLIN et Gilles GERVAISE, *Fiscalité pratique des affaires*, 16<sup>e</sup> éd., 1991-1992, Dunot.
2. Maurice COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, 24<sup>e</sup> éd., 2000- 2001, Litec.
3. *Mémento fiscal 2000*, Ed. Francis Lefebvre.
4. Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Droit fiscal général*, 3<sup>e</sup> éd., 2001, Dalloz.

### OUVRAGES SPECIAUX

1. Frédéric HUET, *Fiscalité du commerce électronique*, Litec, 2000.
2. Bruno GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, 5<sup>e</sup> éd., 2001, Fr. Lefebvre.

### ARTICLES - ETUDES

1. Bernard BACCI, « Stratégie d'implantation géographique des entreprises », *Petites affiches* 2002, n° 97, p. 17 à 20.
2. Maurice- Christian BERGERÈS, « Le principe de territorialité en matière d'impôt sur le revenu. », *Petites affiches* 1993, n°145, p. 8 à 15.
3. Olivier BOUTELLIS, « L'avenir de la notion d'établissement stable à l'ère de l'entreprise virtuelle : évolution ou révolution ? », *Petites affiches* 1999, n°14, p. 25 à 31.
4. Bernard CASTAGNEDE, « Evolution et cohérence des règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés », *RFFP* 1999, n°68, p. 277 à 299.
5. Raphaël COIN, « Territorialité de l'impôt sur les sociétés : abandon d'un principe ? », *Petites affiches* 1993, n°66, p. 11 à 14.
6. Patrick DE FREMINET, « A défaut d'une harmonisation, une coordination fiscale est-elle possible ? », *Petites affiches* 2002, n°97, p.41 à 45.

7. Bernard DELIGNERES, *Impôt sur les sociétés, Généralités*, Juris-classeur, droit fiscal international français, Fasc. 305, p. 1 à 3.
8. Patrick DIBOUT, « Rupture d'égalité ou rétroactivité de la loi fiscale », *Dr. fisc.* 1994, n°11, p. 473 à 482.
9. Patrick DIBOUT, « L'article 209 b du CGI est- il compatible avec les conventions fiscales internationales et le droit communautaire ? », *Dr. fisc.* 1990, n°44, p. 1485 à 1491.
10. Patrick DIBOUT, « La relativité du territoire fiscal de la France », *Dr. fisc.* 1985, n°17 – 18, p. 628 à 635.
11. Pierre- Jean DOUVIER, « Le régime des quartiers généraux », *D. P. C. I.* 1994, Tome 20, n°3, p. 374 à 400.
12. Pierre- Jean DOUVIER, « La globalisation des économies : politique des prix de transfert et problème de l'établissement stable. », *D. P. C. I.* 1994, Tome 20, n°2, p. 346 à 370.
13. Pierre- Jean DOUVIER, « L'internationalisation des affaires et la répartition de l'assiette imposable : notion d'établissement stable », *BF Lefebvre*, 1993, n°12, p. 745 à 758.
14. Frédéric HUET, « Le défi fiscal du commerce électronique : vers une réponse législative ? », *Revue de fiscalité européenne et de droit international des affaires* 2000, n°1, p. 13 à 20.
15. Nicolas JACQUOT, « La réaction des Etats face à l'optimisation fiscale. », *Petites affiches* 2002, n°97, p. 20 à 22.
16. Philippe JUILHARD, « Pour qui sonne le glas ? », *RJF* 2001, n°4, p. 3003 et 304.
17. Ludovic JULIÉ, « La fiscalité confrontée à Internet », *Petites affiches* 2001, n°16, p. 12 à 15.
18. Thierry LAMBERT, « Marché intérieur et évasion fiscale », *Petites affiches* 2002, n° 97, p.34 à 43.
19. Jean-Pierre LE GALL, « Internet : cyberfiscalité ou cyberparadis fiscal ? », *Droit de l'informatique et des télécoms* 1998, n°1, p. 35 à 43.
20. Xénia LEGENDRE et Gérard MADEC, « Comment l'Administration lutte contre l'évasion fiscale internationale là où il n'y en a pas (quelques réflexions sur l'application ou la non- application de l'article 209 B) », *Petites affiches* 2000, n° 3, p. 4 à 7.
21. Pierre LEGROS, « Soutien financier d'une filiale à l'étranger : augmentation de capital ou abandon de créances », *BF Lefebvre*, 1998, n°8- 9, p. 479 à 482.
22. Christian LOUIT, « L'unité territoriale communautaire et le principe d'égalité », *Petites affiches* 2002, n°97, p. 4 à 7.

23. Thierry SCHMITT, « Les aspects fiscaux de la société européenne », *Petites affiches* 2002, n° 76, p. 29 à 36.
24. Henri VALLAT, « Les règles de territorialité en matière d'impôt sur les sociétés », *JCP* 1981, éd. CI, I, n° 9381, p. 13.
25. Dominique VILLEMOT, « La qualité requise pour invoquer le bénéfice des conventions fiscales internationales », *Dr. fisc.* 2001, n° 47, p. 1530 à 1533.
26. Allard de WAAL, « La portée des articles 155 A et 209 B à la lumière de la jurisprudence française », *RDAl* 1999, n° 2, p. 242 à 251.
27. Allard de WAAL, « De l'inégalité de traitement entre succursales et filiales », *RDAl* 1997, n°5, p. 631 à 652.
28. Allard de WAAL, « La question de l'incompatibilité des articles 155 A et 209 B avec les conventions fiscales internationales », *RDAl* 1994, n°5, p. 653 à 668.
29. Allard de WAAL, « L'article 209 B du CGI : mythe ou réalité ? », *Dr. fisc.* 1991, n° 30, p. 1149 à 1155.
30. X..., « La fiscalité directe du commerce électronique (approche internationale) », *Revue de fiscalité européenne et de droit international des affaires* 1999, n°4, p. 49 à 59.
31. X..., « La lutte contre l'évasion fiscale à l'épreuve des conventions internationales », *Les nouvelles fiscales* 2001, n°844, p. 4 à 6.
32. X..., *La territorialité de l'IS*, La Revue fiduciaire, 1995, n° 820, p. 105 à 114.
33. X..., *La territorialité de l'IS*, La revue fiduciaire, 2001, n° 894, p. 110 à 120.
34. X..., *Régime d'intégration fiscale : détention du capital de la société mère*, La revue fiduciaire, 2002, n° 969, p. 6 à 8.
35. X..., « Societas europaea : in fisco veritas ? », *Bull. ANSA*, janvier 2002, n° 3097.

## **JURISPRUDENCE**

1. Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, « Priorité à l'examen de la situation du contribuable au regard du droit interne », concl. sur CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., n° 85894, 17 mars 1993, *M. MEMMI*, *RJF* 1993, n° 5, p. 359 à 360.
2. Bernard BOUTEMY et Eric MEIER, « L'article 209 B et la convention fiscale franco-suisse : le feu au lac ? », note sous CAA Paris, Plén., n°96-1408, 30 janv. 2001, *SA Schneider*, *Petites affiches* 2001, n° 36, p. 6 à 13.
3. Jean COURTIAL, commentaires sur CE, 01 juin 2001, *SA SOGEC*, *BDCF*, 8-9/ 2001, n° 107.

4. Patrick DIBOUT, « La compatibilité de l'article 209 B du CGI avec les conventions internationales en question », *Réflexions sur TA Paris*, n°92-7093, 21 nov. 1995, *SA Schneider* et *TA Strasbourg*, n°91-58, 16 déc. 1996, *Sté Strafor Facom*, *Dr. fisc.* 1997, n°18, p. 600 à 605.
5. Patrick DIBOUT, « La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux », à propos de l'arrêt CJCE, 6 juin 2000, aff. C- 35/98, *Verkooijen*, *Dr. fisc.* 2000, n° 42, p. 1365 à 1372.
6. Patrick DIBOUT, « Territorialité de l'impôt, répression de l'évasion fiscale et liberté d'établissement dans la communauté européenne. », à propos de l'arrêt *Imperial Chemical Industries (ICI)*, CJCE, 16 juillet 1998, aff. C- 264/96, *Dr. fisc.* 1998, n° 48, p. 1475 à 1483.
7. Guillaume GOULARD, « Quelle est la portée de la notion de cycle commercial complet à l'étranger, justifiant l'exonération d'IS ? », concl. sur CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s.-s., n°146 930, 4 juillet 1997, *SA Marbrek*, *BDCF* 4/97, n°71, p. 4 à 6.
8. Françoise GUILLEMOT- DAUDET, « L'existence d'un établissement stable peut- elle se déduire de la présence d'un bureau employant une salariée qui n'a qu'une mission d'assistance ? », concl. sur TA Rennes, 2<sup>ème</sup> ch., n°92-5492, 5 mars 1998, *Sté ADAC Reise GmbH*, *BDCF* 4/98, n°94, p. 102 à 106.
9. Micheline MARTEL, « Quelles sont les conditions posées au constat d'un transfert indirect de bénéfices à l'étranger ? », concl. sur CAA Paris, 11 fév. 1997, *SA Borsumij Whery France*, *BDCF* 2/98, n°35, p. 38 à 40.
10. Caroline MARTIN, « Les quartiers généraux sont- ils soumis à l'IS ? », concl. sur CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., n°94-1614, 22 janv. 1998, *Sté Publicis FCB Europe*, *BDCF* 2/98, n°33, p. 31 à 33.
11. Antoine MENDRAS, « Les critères de l'établissement stable pour l'application des conventions fiscales ne suivant pas le modèle OCDE », concl. sur CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., n°95-2795, 22 oct. 1996, *SA CG Doris*, *BDCF* 1/97, n°24, p. 74 à 78.
12. Daniel MORTELECQ, « Les dispositions de l'article 209 B du CGI sont- elles contraires aux stipulations de la convention franco- suisse ? », concl. sur CAA Paris, Plén., n°96-1408, 30 janv. 2001, *Schneider Electric SA*, *BDCF* 4/01, n°52, p. 23 à 27.
13. Jean- Marc TIRARD, « Imposition en France de bénéfices réalisés à l'occasion de ventes à l'étranger de produits achetés hors de France », commentaire sur CE, 4 juillet 1997, *SA Marbrek*, *BGFE* 1997, n°4, p. 3 à 4.
14. Jérôme TUROT, « L'article 209 B est- il soluble dans le droit communautaire ? », à propos de l'arrêt CJCE, 16 juillet 1998, *Imperial Chemical Industries (ICI)*, *RJF* 1998, n°12, p. 940 à 945.
15. X..., observations sur CAA Paris, Plén., n° 96 1408, 30 janvier 2001, *Schneider Electric SA*, *RJF* 2001, n° 4, p. 322 à 324.

16. X..., commentaire sur CE, Ass., n° 232 276, 28 juin 2002, *Sté Schneider Electric*, *Dr. fisc.* 2002, n° 28, p. 1029.
17. X..., commentaires sur CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., n° 26 338, 22 déc. 1982, *Dr. fisc.* 1983, n° 39, p. 1134.
18. X..., commentaires sur CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., n° 94 1614, 22 janv. 1998, *Sté Publicis FCB Europe*, *RJF* 1998, n° 2, p. 267 à 268.
19. X..., commentaires sur CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., n° 95 3510, 22 janv. 1998, *Territoire de la Polynésie française*, *Dr. fisc.* 1998, n° 44, p. 1371.
20. X..., commentaires sur CAA Nancy, 1<sup>e</sup> ch., n° 89 1323, 30 oct. 1990, *S.P.R.L. Vanrobaeys*, *Dr. fisc.* 1991, n° 43, p. 1563.
21. X..., commentaires sur CAA Paris, 2<sup>e</sup> ch., n° 95 1188, 10 nov. 1998, *Sté France Touristik Service*, *Dr. fisc.* 1999, n° 25, p. 878 à 879.
22. X..., commentaires sur CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., n° 7098, 14 mars 1979, *Dr. fisc.* 1980, n° 9, p. 296 ; *JCP* 1980, Ed. CI, II, n° 13412, p. 609.
23. X..., commentaires sur CE, 8<sup>e</sup> s-s., n° 59 936, 14 déc. 1987, *RJF* 1988, n° 2, p. 95 et 96.
24. X..., commentaires sur CE, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., n° 5761, 30 avril 1980, *RJF* 1980, n° 6, p. 262.
25. X..., commentaires sur CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., n° 94137, 19 oct. 1992, *Floating through France LTD*, *RJF* 1992, n° 12, p. 1013.
26. X..., commentaires sur CAA Nancy, 2<sup>e</sup> ch., n° 94 914, 9 mai 1996, *Dr. fisc.* 1996, n° 40, p. 1226.
27. X..., commentaires sur CE, Sect., n° 99 444, 23 juin 1978, *JCP* 1980, Ed. CI, I, n° 7337, p. 268 ; *RJF* 1978, n° 9, p. 245.
28. X..., commentaires sur CE, 9<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> s-s., n° 34380, 17 mai 1989, *Procofrance*, *RJF* 1989, n° 7, p. 419.
29. X..., commentaires sur CJCE, 17 juillet 1997, *Leur Bloem*, *Dr. fisc.* 1997, n° 38, p. 1103.
30. X..., observations sur CAA Paris, 2<sup>ème</sup> ch., n° 93 407 et 93 232, 30 déc. 1993, *Sté Schlumberger*, *RJF* 1994, n° 5, p. 314.
31. X..., commentaires sur CJCE, 15 janvier 2002, *Andersen OG Jensen*, *Dr. fisc.* 2002, n° 602.
32. X..., commentaires sur CE, 7<sup>e</sup>, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s-s., n° 81 999 et 82 309, 25 oct. 1972, *Dr. fisc.* 1973, n° 22, p. 13 à 17.
33. X..., commentaires sur CE, n° 40 035, 6 juillet 1957, *RO*, p. 391.

# TABLE DES MATIÈRES

	Pages
<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>5</b>
<b>TITRE I : LE PRINCIPE DE TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS : CONTENU ET APPLICATION</b> .....	<b>12</b>
<b>Chapitre 1 : Un problème de localisation physique : l'affectation d'un résultat à un Etat</b> .....	<b>13</b>
<b>Section 1 : L'uniformité des critères en droit interne français et en droit conventionnel : des principes clairs</b> .....	<b>14</b>
§ 1 : La signification du principe de territorialité en droit interne à travers trois critères indissociables .....	<b>15</b>
A- <u>L'établissement autonome</u> .....	<b>15</b>
B- <u>Le représentant qualifié ou la règle du ni trop, ni trop peu</u> .....	<b>18</b>
C- <u>Le cycle commercial complet</u> .....	<b>20</b>
§ 2 : La reprise du principe de territorialité par le droit conventionnel .....	<b>22</b>
<b>Section 2 : La remise en question de la pertinence des critères traditionnels par le commerce électronique</b> .....	<b>26</b>
§ 1 : Avec les nouvelles technologies, de nouveaux problèmes .....	<b>26</b>
§ 2 : L'inadaptation des solutions envisageables au regard des principes traditionnels .....	<b>29</b>
<b>Chapitre 2 : Un problème d'identification de la base imposable : le rattachement à l'Etat bénéficiaire d'un bénéfice</b> .....	<b>31</b>
<b>Section 1 : Le principe de territorialité : un principe de détermination d'une base imposable</b> .....	<b>31</b>
§ 1 : Comment déterminer la part du bénéfice réellement réalisée par l'exploitation étrangère ? .....	<b>32</b>

§ 2 : Le cas des « ensembles industriels clefs en main » _____	35
<b>Section 2 : La ventilation des résultats en cas de partage de la société française entre la France et l'étranger</b> _____	<b>38</b>
§ 1 : Les méthodes de ventilation _____	38
A- <u>La méthode dite « de répartition proportionnelle »</u> _____	39
B- <u>La méthode de répartition par comparaison</u> _____	39
§ 2 : Les modalités d'application _____	40
A- <u>Ventilation portant sur des bénéfiques</u> _____	40
B- <u>Ventilation portant sur les frais et les charges</u> _____	41
1) Ventilation des dépenses supportées pour le seul compte de l'établissement _____	41
2) Ventilation des dépenses supportées dans l'intérêt général de l'entreprise _____	42
<b>TITRE II : LES AMÉNAGEMENTS AU PRINCIPE DE TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS</b> _____	<b>44</b>
<b>Chapitre 1 : Les aménagements destinés à améliorer le fonctionnement des entreprises</b> _____	<b>45</b>
<b>Section 1 : D'une conception unitaire de l'entreprise à la conception globale d'un groupe : état du droit et perspectives européennes</b> _____	<b>46</b>
§ 1 : L'entreprise considérée comme une composante d'un groupe de sociétés _____	47
A- <u>Les règles communes aux deux régimes</u> _____	47
1) Les modalités d'imposition _____	48
2) Les conséquences _____	49
B- <u>Les règles propres à chacun des deux régimes</u> _____	50
1) Les règles propres au régime du bénéfice mondial _____	50
2) Les règles propres au régime du bénéfice consolidé mondial _____	50
§ 2 : La perspective européenne : vers une base consolidée d'imposition des sociétés _____	52

A- <u>Le contexte de la réflexion à l'échelle européenne</u>	52
B- <u>Les propositions de la Commission européenne</u>	53
<b>Section 2 : Les provisions pour implantation à l'étranger</b>	<b>55</b>
§ 1 : Les différents types de provisions destinées à encourager l'implantation à l'étranger	56
A- <u>Les provisions pour implantation commerciale ou de services</u>	57
1) <u>Implantation commerciale</u>	57
2) <u>Implantation de services</u>	58
B- <u>Les provisions pour implantation industrielle ou agricole</u>	58
§ 2 : La compatibilité des provisions pour implantation avec le marché commun du charbon et de l'acier	59
<b>Chapitre 2 : Un aménagement au principe de territorialité destiné à sanctionner l'entreprise : l'article 209 B du CGI</b>	<b>62</b>
<b>Section 1 : Une chausse- trappe fiscale : l'article 209 B du CGI</b>	<b>64</b>
§ 1 : Le champ d'application de l'article 209 B	64
A : <u>Les conditions d'application de l'article 209 B du CGI</u>	64
1) <u>la nature de la structure génératrice de profits</u>	65
2) <u>les conditions de seuil</u>	66
B : <u>La notion de régime fiscal privilégié</u>	67
§2 : Les effets de l'application de l'article 209 B du CGI : « la consolidation-punition »	68
A : <u>Une application intentionnellement partielle du principe de mondialité</u>	69
B : <u>Les conditions du renversement de la présomption fiscale</u>	70
<b>Section 2 : Le contentieux lié à l'incompatibilité de l'article 209 B avec les conventions internationales et le droit communautaire</b>	<b>71</b>
§1 : L'article 209 B et les conventions internationales : un concubinage houleux	71
A : <u>Les thèses en présence</u>	72
B : <u>L'arrêt SCHNEIDER : la fin d'un débat ?</u>	73

§2 : Le sort de l'article 209 B face aux libertés garanties par le droit communautaire	74
<i>CONCLUSION</i>	78
<i>BIBLIOGRAPHIE</i>	80
<i>RÉSUMÉ</i>	89

## RÉSUMÉ

La plupart des Etats imposent l'ensemble des bénéfices réalisés par les sociétés qui sont résidentes dans leur pays, quelle que soit leur origine. Ainsi soumettent-ils à l'IS tous les résultats des entreprises dont le siège est situé dans leur pays, qu'il s'agisse de ceux réalisés par cette même société ou de ceux réalisés par l'intermédiaire de structures dépourvues de personnalité juridique propre.

La France, quant à elle, pays du droit du sol, a choisi de n'imposer que les revenus provenant d'entreprises exploitées sur son territoire.

Voici ce que l'on nomme le « principe de territorialité », et qui est généralement repris par les conventions fiscales internationales.

Il ne s'agit, d'ailleurs, en vérité pas que d'un principe, mais de deux.

Le premier consiste à localiser une activité en utilisant différents critères et à la rattacher à un pays, si elle y est suffisamment permanente et autonome.

Et le second consiste à déterminer les bénéfices qui seront réellement imposables dans cet Etat.

Ces principes présentent l'intérêt d'éviter aux entreprises françaises d'être doublement imposées pour les mêmes résultats puisqu'il attribue exclusivement ces bénéfices à un Etat. Mais il leur interdit, symétriquement, d'imputer les déficits qu'ils auraient pu subir à l'étranger sur leurs résultats français. Cette dernière conséquence peut alors s'avérer pénalisante pour les entreprises françaises.

Alors, afin de ne pas trop freiner le développement de ces sociétés à l'étranger, certains correctifs ont été instaurés, destinés à encourager les implantations des sociétés nationales à l'étranger.

A l'inverse, le Législateur a mis en place plusieurs dispositifs propres à dissuader ou à sanctionner les entreprises françaises qui auraient pensé à profiter du principe de territorialité pour délocaliser leurs bénéfices et les faire ainsi échapper à l'IS français.

Dans l'ensemble, les règles de l'IS ont été adaptées pour tenir compte des évolutions du contexte économique et le système fiscal français s'avère être cohérent et efficace.

Seul un problème reste à résoudre : celui de l'imposition des bénéfices réalisés par l'intermédiaire du commerce électronique, qui contrevient à de nombreux concepts traditionnellement acceptés en droit français et international.

Mais, la solution ne sera peut-être pas purement nationale. Ce pourrait être à tous les pays européens de mettre leur système fiscal en conformité avec cette nouvelle donne, dans le respect des principes communautaires. Plus qu'une simple réforme, l'avenir n'est-il pas à un système européen unique d'imposition ?