

## UFR 06

**MASTER 2 – Gestion financière et fiscalité**  
**Séminaire décisions financières et fiscalité - F TURQ**
**TERRITORIALITÉ**

Territorialité : *Système législatif en vertu duquel une loi s'applique à tous ceux qui sont sur le territoire, quelle que soit leur origine (s'oppose au système de la personnalité des lois).*

Source : <http://atilf.atilf.fr>

Les règles de territorialité définissent le champ d'application de la loi nationale. Il y a un risque de superposition ou de concurrence des règles fiscales ayant pour origine les états des partenaires.

Le droit fiscal international est l'ensemble de règles qui, dans un environnement transfrontalier, déterminent où et comment un revenu d'un contribuable est imposable.

Il convient d'analyser les règles du droit interne, tant en matière d'impôt sur le revenu que pour l'imposition des sociétés,

**SECTION I - Impôt sur le revenu**

Les législations fiscales nationales définissent leur champ d'application :

| <b>FRANCE</b>   | <b>LUXEMBOURG</b>   |
|---|---|
| <b>Article 4 A CGI</b><br>Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus.<br>Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française. | Au Luxembourg, les contribuables résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu en raison de leurs revenus mondiaux (indigènes et étrangers). Les contribuables non résidents, résidant hors du Grand-Duché, sont soumis à l'impôt sur le revenu uniquement en raison de leurs revenus indigènes |

Il y a donc à préciser le territoire, ce qui se fait de diverses manières dans les conventions fiscales :

| <b>FRANCE</b>  | <b>USA</b>   |
|--|--|
| L'expression « France » s'entend, pour l'application de la législation relative à l'impôt sur les sociétés :<br>- de la France continentale, de la Corse et des îles du littoral ;<br>- des départements d'outre-mer, de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Guyane, de la Réunion et de Mayotte.<br>- du plateau continental ...<br>Source : BOI-IS-CHAMP-60-10-10 | <i>The term United States includes the following areas:<br/>           All 50 states and the District of Columbia<br/>           The territorial waters of the United States, and<br/>           The seabed and subsoil of those submarine areas that are adjacent to U.S. territorial waters and over which the United States has exclusive rights under international law to explore and exploit natural resources<br/>           The term does not include U.S. possessions and territories or U.S. airspace.</i><br>Source : IRS |

## Convention franco-marocaine - article 1 :

2. Le terme " France " désigne les départements européens et les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) de la République française.  
Le terme " Maroc " désigne le territoire du Royaume du Maroc.

Le champ d'application de l'impôt sur le revenu est habituellement déterminé par référence aux seules notions de domicile fiscal ou de source du revenu.

On distingue donc deux catégories de personnes passibles de l'impôt :

- d'une part, les personnes **domiciliées**, qui sont imposables à raison de l'ensemble de leurs revenus,
- d'autre part, les personnes ayant **leur domicile fiscal hors du pays** qui y sont imposables si elles en tirent des revenus.

| Domicile | Source du revenu  |                  |
|----------|---|------------------|
|          | Etat  | Etranger         |
| Etat     | <b>Imposition dans l'état (sur tous les revenus)</b>                    |                  |
| Etranger | <b>Imposition dans l'état sur les seuls revenus de source nationale</b> | Pas d'imposition |

Ce principe de résidence (domicile) est appliqué par la plupart des systèmes fiscaux. Parmi les exceptions, on trouve les États Unis, qui imposent bien évidemment les résidents sur leur territoire, mais aussi leurs **nationaux**, même s'ils résident à l'étranger, ainsi que le Royaume Uni qui, en sens inverse, avait défini des « résidents non domiciliés ».

|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>USA</b>         | <b>American citizens living outside</b> of the U.S. are subject to the same filing requirements that apply to American citizens living in the U.S. The U.S. tax filing requirement is based on worldwide income from all sources irrespective of residence     |
| <b>Royaume Uni</b> | The <b>non-domicile rule</b> allows some <b>residents</b> of the UK to cite some other country as their real domicile and then, unlike all other residents, to pay UK tax on their earnings in the rest of the world only if they "remit" the money to the UK. |

## A) PERSONNES DOMICILIÉES

Selon l'OCDE, l'expression « résident d'un État » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État ainsi qu'à toutes ses subdivisions politiques ou à ses collectivités locales.

### Modèle de convention OCDE - ARTICLE 4 RÉSIDENT

1. Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État ainsi qu'à toutes ses subdivisions politiques ou à ses collectivités locales. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située.

Les législations nationales donnent les caractéristiques de cette situation :

#### **Article 4 B CGI**

1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A :
  - a. Les personnes qui ont en France leur **foyer** ou le **lieu de leur séjour principal** ;
  - b. Celles qui exercent en France une **activité professionnelle**, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;
  - c. Celles qui ont en France le **centre de leurs intérêts économiques**.
  
2. Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les **agents de l'Etat** qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus.

#### **Article 4 bis CGI**

Sont également passibles de l'impôt sur le revenu :

- ...
- 2° Les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des bénéfices ou revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une **convention internationale relative aux doubles impositions**.

Selon le droit français, les critères a, b et c de l'alinéa 1 de l'article 4B ne sont pas cumulatifs et peuvent être analysés sans ordre prioritaire.

Sous réserve de l'application des conventions internationales, les personnes qui ont leur domicile fiscal dans un état, sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus, quelle qu'en soit l'origine.

Toutefois, dans le cas de la France, pour les personnes mariées ou liées par un PACS et soumises à imposition commune, si l'un des époux ou l'un des partenaires ne répond pas aux critères de domiciliation en France, l'obligation fiscale du couple ne porte que sur l'ensemble des revenus de l'époux ou du partenaire domicilié en France et les revenus de source française de l'autre époux ou de l'autre partenaire. En outre, si l'un des enfants à charge du contribuable ne répond pas aux mêmes critères, seuls ses revenus de source française sont compris dans l'imposition commune.

Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal dans un état :

#### **1. Les personnes qui ont leur foyer ou le lieu de leur séjour principal**

Il s'agit en fait de deux critères distincts.

##### **1° Foyer**

Le foyer s'entend du lieu où les intéressés habitent normalement, c'est-à-dire du lieu de la résidence habituelle, à condition que cette résidence ait un caractère permanent.

Aucun choix n'est ouvert au contribuable lorsqu'il s'agit de situer son domicile fiscal. Celui-ci est d'appréciation objective : il ne suffit pas de décider et de déclarer que l'on est domicilié dans tel état, en indiquant une certaine adresse à l'administration fiscale. Chacun a néanmoins la possibilité d'organiser sa situation personnelle de manière à ce qu'il en résulte ou non, selon ce qui est fiscalement le plus avantageux, une domiciliation fiscale en France.

Lorsque le foyer fiscal comporte plus d'une personne (couple marié, ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité, avec éventuellement une ou plusieurs personnes à charge), il convient :

- dans un premier temps d'examiner séparément la situation de chacun de ses membres au regard des critères du domicile fiscal
- et, dans un second temps de globaliser d'une part les revenus mondiaux et la fortune mondiale de ceux des membres du foyer domiciliés fiscalement dans l'état (par exemple du mari qui exerce son activité professionnelle principale au Maroc ou en France) et d'autre part les seuls revenus de source nationale et les seuls biens situés

dans l'état de ceux qui ne le sont pas (par exemple de l'épouse et des enfants habitant à l'étranger).

D'une manière générale, le foyer s'entend du lieu où le contribuable ou sa famille (épouse et enfants) habite normalement, c'est-à-dire du lieu de la résidence habituelle, à condition que cette résidence ait un caractère permanent. Cette résidence demeure le foyer du contribuable même si celui-ci est amené, en raison des nécessités de sa profession, à séjourner ailleurs temporairement ou pendant la plus grande partie de l'année, dès lors que, normalement, la famille continue d'y habiter et que tous ses membres s'y retrouvent.

## **2° Séjour principal**

La condition de séjour principal est réputée remplie lorsque les contribuables sont personnellement et effectivement présents à titre principal dans le pays. Peu importe que les intéressés vivent à l'hôtel ou dans un logement mis gratuitement à leur disposition.

En règle générale, doivent être considérés comme ayant le lieu de leur séjour principal dans le pays, les contribuables qui y séjournent pendant plus de six mois au cours d'une année donnée ( $365/2 = 183$ )

*M. Lagerfeld, soutenait qu'étant de nationalité allemande et résident monégasque, il n'était imposable en France que sur ses revenus perçus dans ce pays.*

*La Brigade des finances de Chieti, d'où est partie l'enquête, émet de sérieux doutes sur la résidence de l'acteur, qui vit officiellement Hongrie, où il a basé sa société de production. Or, selon l'enquête, Siffredi possède une magnifique villa à Rome et a acheté récemment moto de grosse cylindrée et une voiture de luxe. "En croisant les dates de tout ses achats et autres services domestiques, nous sommes arrivés à la conclusion qu'il vivait en Italie au moins la moitié de l'année", affirme le chef de la Brigade des finances.*

*Johnny Depp a décidé, avec sa femme Vanessa Paradis et leurs deux enfants, de quitter la France, ou y vivre maximum 183 jours par an, pour fuir la fiscalité !*

## **2. Les personnes qui ont le centre de leurs intérêts économiques**

Il s'agit du lieu où les contribuables ont effectué leurs principaux investissements, où ils possèdent le siège de leurs affaires, d'où ils administrent leurs biens. Ce peut être également le lieu où les contribuables ont le centre de leurs activités professionnelles, ou d'où ils tirent la majeure partie de leurs revenus.

Ainsi, il a été jugé :

*« a en France le centre de ses intérêts économiques, un contribuable propriétaire en France d'un appartement, d'un château et d'une exploitation agricole de dix hectares mise en valeur par deux chefs de culture et détient d'importantes participations dans plusieurs sociétés civiles immobilières et groupements fonciers agricoles, alors même qu'il exerce des fonctions d'administrateur de sociétés au Maroc et y possède un patrimoine, dont l'importance n'est pas établie »<sup>1</sup>*

## **3. Les personnes qui exercent une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire**

Pour les salariés, le domicile est fonction du lieu où ils exercent effectivement et régulièrement leur activité professionnelle.

Pour les contribuables non salariés, il convient de rechercher s'ils ont en France un point d'attache fixe, un établissement stable ou une exploitation.

Lorsque les contribuables exercent simultanément plusieurs professions ou la même profession dans plusieurs pays, les intéressés sont considérés comme domiciliés en France

<sup>1</sup> CAA Nantes, 1re ch., 29 juin 1994, n° 92-811

s'ils y exercent leur activité principale, qui s'entend de celle à laquelle ils consacrent le plus de temps effectif, même si elle ne dégage pas l'essentiel de leurs revenus. Si un tel critère ne peut être appliqué, il convient de considérer que l'activité principale est celle qui procure aux intéressés la plus grande part de leurs revenus « mondiaux ».

### **Modalités d'imposition**

Les contribuables domiciliés dans un pays y sont assujettis à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun à raison de **l'ensemble de leurs revenus**, qu'ils soient de source nationale ou étrangère, sous réserve de l'application des conventions internationales.

## **B) PERSONNES NON DOMICILIÉES MAIS AYANT DES REVENUS DE SOURCE NATIONALE**

### **a) Définition**

On est considéré comme domicilié hors du pays si on ne remplit aucune des conditions exposées précédemment. On est alors soumis à une obligation fiscale limitée aux seuls revenus de source nationale, et on est imposé d'après des modalités particulières.

### **b) Cas d'imposition**

Les revenus de source nationale soumis à l'impôt sur le revenu comprennent essentiellement :

- *ceux qui proviennent des revenus d'immeubles situés dans le pays ;*
- *les plus-values immobilières et opérations assimilées ;*
- *les pensions versées par les débiteurs domiciliés ou établis dans le pays ;*
- *les revenus des valeurs mobilières nationales et des autres capitaux mobiliers placés dans le pays ;*
- *les revenus d'exploitations dans le pays ;*
- *les revenus d'activités professionnelles, salariées ou non, exercées dans le pays.*

Les autres revenus sont soumis à une retenue ou à un prélèvement à la source qui concerne :

- *les revenus de capitaux mobiliers qui ne sont pas exonérés ;*
- *les traitements, salaires et pensions qui excèdent le seuil d'exonération ;*
- *les pensions de la Fonction publique lorsque les pensionnés résident à l'étranger ;*
- *les droits d'auteur, les redevances sur brevets, marques de fabrique, etc. et certaines rémunérations telles que celles relatives aux prestations de service fournies ou utilisées en France ;*
- *les plus-values immobilières qui ne bénéficient pas d'une exonération ;*
- *certaines plus-values mobilières (en cas de participations supérieures à 25 %) ;*
- *les rémunérations pour des prestations artistiques ou sportives fournies ou utilisées en France, quelle que soit leur qualification (salaires ou bénéfices non commerciaux).*

### **Droit français :**

#### **Article 164 A**

*Les revenus de source française des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France sont déterminés selon les règles applicables aux revenus de même nature perçus par les personnes qui ont leur domicile fiscal en France. Toutefois, aucune des charges déductibles du revenu global en application des dispositions du présent code ne peut être déduite.*

## **C) EXIT TAX**

Les taxes de sortie sont des taxes généralement prélevées lorsqu'une personne physique ou juridique quitte une juridiction fiscale donnée (c'est-à-dire lorsqu'elle change de résidence fiscale)

On les trouve dans de nombreux pays :

*The exit tax is being applied to the net unrealized gains on the covered expatriate assets estimated on the "mark-to-market" basis, as if the assets were sold on their fair market value on the day preceding the expatriation. Herewith, the tax base includes any interest in property that would have been taxable as part of your gross estate for federal estate tax purposes in case you die as a US citizen or resident, and assets are valued according to the rules governing estate tax computation.*

En France, l'exit tax a été créé pour freiner l'exil fiscal, notamment vers la Belgique. Ce pays n'imposant pas les plus-values lors de la vente d'actions, de nombreux entrepreneurs français ont pris l'habitude de quitter l'Hexagone afin de revendre leur société depuis Bruxelles. Désormais, avec l'exit tax, les contribuables qui quittent la France voient la part de la plus-value sur actions réalisée en France imposée, et s'y ajoutent les prélèvements sociaux.

#### **Article 167 bis**

*I.-1. Les contribuables fiscalement domiciliés en France pendant au moins six des dix années précédant le transfert de leur domicile fiscal hors de France sont imposables lors de ce transfert au titre des plus-values latentes constatées sur les droits sociaux, valeurs, titres ou droits ... directement ou indirectement, par les membres de leur foyer fiscal à la date de ce transfert lorsque ces mêmes droits sociaux, valeurs, titres ou droits représentent au moins 50 % des bénéfices sociaux d'une société ou lorsque la valeur globale desdits droits sociaux, valeurs, titres ou droits, déterminée dans les conditions prévues au premier alinéa du 2, excède 800 000 € à cette même date.*

*IV. – Il est sursis au paiement de l'impôt afférent aux plus-values et créances constatées dans les conditions prévues au I du présent article et aux plus-values imposables en application du II, lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement*

## **SECTION II - IMPOSITION DES SOCIÉTÉS**

Des règles particulières régissent la territorialité de cet impôt : elles diffèrent de celles applicables à l'impôt sur le revenu :

#### **Article 209**

*I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57, 237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions...*

| entreprise exploitée | Société « nationale » | Société étrangère |
|----------------------|-----------------------|-------------------|
| Sur le territoire    | IS « national »       |                   |
| Hors du territoire   | X                     | X                 |

En règle générale, par « entreprise exploitée » ou activité lucrative, il convient d'entendre :

- entreprise exerçant habituellement une activité sur le territoire
- qui peut s'exercer dans le cadre d'un établissement autonome
- ou bien, en l'absence d'établissement par l'intermédiaire de représentants dépourvus de personnalité professionnelle distincte,
- ou bien encore résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet.

Le principe de territorialité est appliqué dans des états européens et dans d'autres pays. Toutefois, la majorité des états membres de l'OCDE n'appliquent pas ce principe. On trouve ainsi :

- la Chine, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, applique le principe de mondialité dans lequel sont imposées les entreprises en fonction de leur nationalité. Toutefois, les sociétés étrangères ayant une activité en Chine ne sont imposables que sur leurs seuls bénéficiaires de source chinoise.
- Les sociétés constituées sur le territoire des Etats-Unis sont redevables de l'impôt fédéral sur l'ensemble de leurs bénéfices de provenance américaine ou étrangère. Les résultats des succursales étrangères sont donc inclus dans le résultat imposable aux Etats-Unis. Les sociétés étrangères (non constituées aux Etats-Unis) n'y sont soumises à l'impôt qu'à raison de leurs bénéfices de source américaine.
- le Royaume Uni :

*Different countries take different views about the genuine trading income of overseas subsidiaries. The exemption method countries (of which France and Holland are examples) simply do not assert taxing rights over it at all. They are not interested in it, speaking very broadly, whether it is earned by a subsidiary company, or indeed by a branch, though they may require that such income should be subject to foreign tax, at least in principle. And if the income is earned by a subsidiary company they do not even tax the dividends when they are sent home. Nevertheless such countries are concerned about the artificial diversion of profits from their countries to subsidiaries overseas. This can include the diversion of profits by the formation of overseas sales companies, simple moneybox companies that merely act as a repository for funds, which can be, invested tax free until required, and captive insurance companies - group insurance companies - which insure or purport to insure group risks. The simple point is that, just because a country employs the exemption method, it does not mean that it may not also need some form of tax haven legislation.*

*There are thus two important aspects of overseas subsidiary companies of United Kingdom parents. **The first is that** they can put profits, which would otherwise be branch profits out of the range of United Kingdom tax. But it follows that they put any losses beyond the scope of relief. **They can regulate the dividend flows** to the United Kingdom, and thus achieve a kind of remittance basis. Exchange control has in the past forced the profits home though in such a way that it did not necessarily benefit the Revenue. A distinction can be drawn between keeping profits abroad, once they have been earned, for the purpose of development and expansion on the one hand, and heaping them up and artificially retaining them out of the range of United Kingdom tax on the other. The second aspect is the artificial diversion of profit from the United Kingdom where there is no genuine economic activity. Examples of such diversion include sales companies, moneybox companies, companies to hold patent rights and captive insurance companies.*

*There has never been a statutory definition of what makes a company resident for the general purposes of the Taxes Acts. Yet it has long been recognised that the residence of a company is determined according to where its central management and control is to be found. That is still so even though since 1988 a company incorporated in the United Kingdom is, with some exceptions, regarded as resident in the United Kingdom for the purposes of the Taxes Acts. That rule overrides but does not eliminate the test of central management and control.<sup>2</sup>*

Il résulte des dispositions, du CGI français (art. 209), que les bénéfices passibles de l'IS sont constitués, en principe, par les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées sur le territoire ainsi que par ceux dont l'imposition est attribuée à l'état par une convention internationale relative aux doubles impositions. Pour qualifier l'exploitation, on fait état d'un établissement stable.

### **I - le concept d'exploitation**

La loi française ne prévoyant que le principe général de territorialité de l'impôt sur les sociétés, on doit s'appuyer sur la jurisprudence et la pratique administrative.

Selon l'OCDE, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

En France, le Conseil d'État a été amené à définir la notion d'« entreprise exploitée en France » ou à l'étranger. Bien évidemment, les critères définis par cette juridiction ne s'appliquent qu'en absence de dispositions conventionnelles. Il en résulte que, sont imposables, les entreprises :

- qui, sans posséder d'établissement sur le territoire, y utilisent néanmoins le concours de représentants n'ayant pas de personnalité professionnelle distincte de la leur ; ces intermédiaires sont considérés comme de véritables préposés exerçant une activité dans le pays pour le compte de l'entreprise étrangère ;
- ou bien, qui, sans avoir sur le territoire d'établissement ou de représentant qualifié, y réalisent des opérations formant un cycle commercial complet.

Inversement, les entreprises peuvent échapper à l'impôt sur les sociétés, non seulement à raison des profits tirés d'un établissement situé à l'étranger, mais aussi :

- lorsque les opérations qu'elles réalisent habituellement à l'étranger sont effectuées avec le concours d'intermédiaires n'ayant pas de personnalité professionnelle indépendante ;
- ou lorsque lesdites opérations forment un cycle commercial complet à l'étranger et se détachent des autres opérations de l'entreprise.

Aux États-Unis :

*Permanent Establishment Concept in U.S. Income Tax Treaties: In general, U.S. income tax treaties define a U.S. permanent establishment to include a fixed place of business in the United States through which the foreign enterprise carries on its business. However, a foreign enterprise will not be deemed to have a U.S. permanent establishment if its activities in the United States are limited to certain activities --generally those of a preparatory or auxiliary nature. A separate IPS unit covers this exception.*

Au Royaume Uni :

*Under the FA03/S148 definition, a non-resident company has a domestic law permanent establishment in the UK if :*

- *it has a fixed place of business here through which the business of the company is wholly or partly carried on, or*
- *an agent acting on behalf of the company has and habitually exercises here authority to do*

---

<sup>2</sup> [http://www.hmrc.gov.uk/manuals/ithmanual/html/ITH0200/03\\_0020\\_ITH228.htm](http://www.hmrc.gov.uk/manuals/ithmanual/html/ITH0200/03_0020_ITH228.htm)

*business on behalf of the company. (As long as that agent is not of independent status acting in the ordinary course of his business.)*

Selon l'article 5 de la convention modèle OCDE :

2. L'expression « établissement stable » comprend notamment :

- a) un siège de direction,
- b) une succursale,
- c) un bureau,
- d) une usine,
- e) un atelier et
- f) une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

3. Un chantier de construction ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse douze mois.

## **II - Exercice habituel d'une activité**

### **a - Établissement**

La condition d'exercice habituel d'une activité est notamment remplie lorsque l'entreprise exploite un « établissement » qui se caractérise, en principe, par l'existence :

- d'un organisme professionnel ;
- dont l'installation présente un certain caractère de permanence ;
- et qui possède une autonomie propre.

Il y a lieu de considérer comme tel toute unité de production ou d'échange formant un ensemble cohérent, apte à poursuivre certains buts économiques déterminés et siège d'opérations normalement génératrices de profits. Cet organisme est généralement concrétisé par une installation matérielle possédant une certaine permanence.

Enfin, l'établissement doit constituer une unité propre ayant une certaine autonomie au sein de l'entité juridique constituée par l'entreprise. L'autonomie de l'établissement peut être caractérisée, notamment, par l'existence des éléments suivants ou de certains d'entre eux :

- d'un personnel distinct ou d'un préposé spécialement délégué ;
- de services commerciaux, financiers ou techniques propres ;
- d'une comptabilité séparée de celle du siège ;
- d'un centre de décision.

Il est parfois procédé au fractionnement des activités sur le territoire : on évite ainsi l'apparition de l'établissement stable, entité dotée d'un certain nombre de moyens.

L'installation doit 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.

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

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.

Exemple :

Une succursale **sans autonomie de gestion** qui ne réalise aucune affaire en France, mais se borne à assurer pour le compte de son siège situé hors de France, auquel est refacturé l'ensemble des frais qu'elle expose, le suivi et la coordination de budgets de publicité, **ne peut être regardée comme exploitant une entreprise** en France, dès lors qu'il n'est pas établi que son gérant serait investi de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de la société ou d'intervenir comme instance de décision dans le traitement d'affaires.<sup>3</sup>

Certaines activités sont par ailleurs exclues de cette définition :

4. ... on considère qu'il n'y a pas « établissement stable » si :

- a) il est fait usage d'installations aux seules fins de **stockage, d'exposition ou de livraison** de marchandises appartenant à l'entreprise ;
- b) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;
- c) des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;
- d) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins **d'acheter des marchandises ou de réunir des informations**, pour l'entreprise ;
- e) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre **activité de caractère préparatoire ou auxiliaire** ;
- f) une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé d'activités mentionnées aux alinéas a) à e), à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un **caractère préparatoire ou auxiliaire**.<sup>4</sup>

L'établissement stable suppose normalement le caractère de permanence, aussi certaines entreprises ont-elles imaginé de fractionner les activités, pour faire disparaître cet élément :

#### **Splitting-up of contracts**

... The twelve month threshold has given rise to abuses; it has sometimes been found that enterprises (mainly contractors or subcontractors working on the continental shelf or engaged in activities connected with the exploration and exploitation of the continental shelf) divided their contracts up into several parts, each covering a period less than twelve months and attributed to a different company which was, however, owned by the same group<sup>5</sup>

La société Google France a récemment été à l'origine d'un contentieux au terme duquel le tribunal administratif de Paris a considéré qu'elle ne constituait pas un établissement stable :

Sur le pouvoir de la SARL Google France d'engager la société Google Ireland Limited :

...

9. Considérant qu'aux termes du contrat de prestations de services ... que l'article 2.1. Dudit contrat stipule par ailleurs : « Lors de la fourniture de l'assistance de soutien à la vente, [la SARL Google France] comprend et convient qu' [elle] **n'a pas le pouvoir d'engager la Société [Google Ireland Limited]**, d'agir comme mandataire ou représentant autorisé à agir en tant que mandataire pour le compte ou au nom de la Société [Google Ireland Limited], ou de signer tout contrat ou accord au nom de la Société. Plus spécifiquement, [la SARL Google France] ne négociera pas de contrats ou de licences pour le compte de la Société [Google Ireland Limited] ni n'acceptera de commandes pour le compte de [cette dernière] » ;

12. Considérant, toutefois, que si les éléments énumérés au point précédent tendent à faire regarder les tâches confiées à certains des salariés de la SARL Google France comme excédant le strict cadre des

<sup>3</sup> <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/4264-PGP.html>

<sup>4</sup> <https://juricaf.org/arret/FRANCE-COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE DOUAI-20170713-15DA01938>

<sup>5</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project- Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status - ACTION 7: 2015 Final Report

*missions dévolues à cette dernière aux termes du contrat de prestations de services décrit au point 9, aucun de ces éléments ne permet d'établir que les salariés concernés seraient investis du pouvoir d'agir pour le compte et au nom de la société Google Ireland Limited ;*<sup>6</sup>

La Cour d'Appel de Paris avait confirmé cette analyse et Google Ireland Limited n'était pas imposable en France sur la période de 2005 à 2010<sup>7</sup>. Par la suite, la filiale française du moteur de recherche a signé un accord transactionnel de 500 millions d'euros avec le parquet national financier, auquel s'ajoute un autre accord avec le fisc qui s'élève à 465 millions. La transaction signe l'arrêt des poursuites et l'arrêt de l'enquête pour fraude fiscale. Et écarte définitivement la perspective d'un procès pour Google dans ce dossier.

### **b - Opérations effectuées par des représentants**

L'exercice habituel d'une activité peut également s'exercer l'intermédiaire de « représentants ». Mais il convient de distinguer à cet égard selon que les « représentants » possèdent ou non une personnalité professionnelle distincte de celle de l'entreprise qui a recours à leurs services.

Représentants indépendants (commissionnaires, courtiers et d'une manière générale, tous intermédiaires à statut indépendant) : l'entreprise qui effectue des opérations par leur entremise dans un pays étranger doit être considérée comme n'exerçant personnellement aucune activité dans ce pays. Elle doit être regardée comme n'exploitant qu'une seule entreprise et elle est par suite imposable dans son propre pays à raison de l'ensemble des bénéfices afférents à cette entreprise, les opérations à destination de l'étranger étant analysées comme des exportations ou des livraisons intracommunautaires.

Bien entendu, les commissionnaires, courtiers et représentants indépendants demeurent personnellement imposables à raison des profits qu'ils réalisent dans le cadre de leur activité professionnelle, les charges engagées par eux n'étant pas des charges de l'entreprise française.

Selon l'article 5 de la convention OCDE :

*6. Une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un État contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.*

*On observe une pratique visant le contournement de la notion d'établissement stable : par simple contrat, on peut transférer une activité à un représentant apparemment indépendant. Au lieu d'un établissement réalisant une marge bénéficiaire, on a désormais un représentant rémunéré par une commission minimisée.*

*Un accord de commissionnaire désigne un accord en vertu duquel une personne vend des produits dans un État donné en son propre nom mais pour le compte d'une entreprise étrangère qui possède ces produits. Par le biais d'un tel accord, une entreprise étrangère est en mesure de vendre ses produits dans un État sans y avoir d'établissement stable auquel ces ventes pourraient être attribuées à des fins fiscales ; étant donné que la personne qui conclut les ventes ne possède pas les produits qu'elle vend, elle ne peut pas être imposée sur les bénéfices générés par ces ventes et ne peut l'être que sur la rémunération qu'elle perçoit pour ses services (généralement une commission).<sup>8</sup>*

Représentants sans personnalité professionnelle indépendante de celle de l'entreprise qui les emploie, agissant pour son compte et apparaissant en fait comme ses préposés (représentants permanents par exemple) : l'entreprise doit être considérée comme exerçant directement et personnellement dans le pays en cause une activité imposable.

<sup>6</sup> TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PARIS N° 1505113/1-1 – 12/07/2017

<sup>7</sup> COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS N° 17PA03067 – 25/04/2019

<sup>8</sup> OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status - Action 7: 2015 Final Report

### **c - Cycle commercial complet**

Un cycle complet correspond généralement à une série d'opérations commerciales, industrielles ou artisanales dirigées vers un but déterminé et dont l'ensemble forme un tout cohérent :

- L'exemple le plus caractéristique du cycle complet est celui des opérations d'achat de marchandises suivies de leur revente.
- On trouve également le cas d'une société d'assurance étrangère qui, sans représentant local, prospecte des clients potentiels, encaisse les primes et verse le capital, le tout à partir de son siège à l'étranger.
- Peuvent également constituer un cycle commercial complet les opérations d'extraction, de transformation, de lotissement de terrain, de prestations de services ou les opérations financières, dès lors qu'elles correspondent à l'exercice habituel d'une activité distincte.

### **III - Économie numérique**

L'évolution technologique et l'élargissement du champ géographique sont des éléments dont tous les systèmes fiscaux doivent tenir compte, notamment en matière de commerce électronique.

Traditionnellement, le concept d'établissement stable suppose une présence physique de l'entreprise sur le territoire, or Internet crée une nouveauté en permettant de réaliser des opérations commerciales sans disposer nécessairement d'une telle présence. Ce n'est que dans des cas exceptionnels où l'entreprise étrangère disposerait de son propre équipement informatique dans un état et y emploierait du personnel pour le faire fonctionner, qu'il serait facile de considérer que cette entreprise dispose d'un établissement stable dans cet état.

Cette conception traditionnelle permet cependant, s'agissant des serveurs, dans la mesure où leur appréhension dans l'espace et dans un lieu donné est susceptible d'être effectuée, de leur appliquer la notion d'établissement stable à l'emplacement où se trouve localisé le serveur.

Le Comité de l'OCDE a toutefois estimé que :

- la localisation d'un serveur ne permet pas à elle seule de retenir l'existence d'un établissement stable,
- il est nécessaire, en outre, que le serveur soit à la disposition de l'entreprise
- et que des fonctions essentielles de cette entreprise soient réalisées par l'intermédiaire du serveur.

Seul le respect de ces trois conditions cumulatives permet en conséquence de retenir l'existence d'un établissement stable en matière de commerce électronique et donc de déroger au principe de taxation dans l'État de résidence de l'entreprise.

Bien évidemment, dans le cadre de l'économie numérique, il est aisé de localiser l'infrastructure technique et physique dans un état à fiscalité privilégiée ; on peut ainsi éviter une imposition jugée trop lourde.

Cela est d'autant plus simple que :

- Les contrats sont généralement conclus à distance via l'Internet ou par téléphone.
- Les paiements s'effectuent exclusivement par carte de crédit ou par d'autres moyens de paiement électroniques, en utilisant des formulaires en ligne ou des plateformes liées ou intégrées aux sites Internet correspondants.
- Les sites Internet constituent l'unique vecteur utilisé pour entrer en relation avec l'entreprise ; aucun magasin ou aucune agence physique n'intervient pour exercer les activités fondamentales, à l'exception des bureaux situés dans les pays où la société mère ou la société exploitante est implantée.

- L'utilisation effective du bien numérique ou la fourniture du service numérique ne nécessite pas une présence physique ou la participation d'un produit matériel autre que l'utilisation d'un ordinateur

Cet état de fait a amené l'OCDE à proposer d'établir une imposition en cas de « **présence numérique significative**<sup>9</sup> ». Pour une entreprise engagée dans une activité entièrement dématérialisée, une présence numérique significative serait réputée exister dans un pays lorsque, par exemple :

- Un nombre significatif de contrats prévoyant la vente de produits ou la fourniture de services entièrement dématérialisés sont signés à distance entre l'entreprise et un client résident dans le pays à des fins fiscales.
- Les biens ou services numériques de l'entreprise sont largement utilisés ou consommés dans le pays.
- Des paiements substantiels sont effectués en faveur de l'entreprise par des clients situés dans le pays en lien avec des obligations contractuelles générées par la fourniture de biens ou de services numériques effectuée dans le cadre des activités fondamentales de l'entreprise.
- Une succursale existante de l'entreprise dans le pays exerce des fonctions secondaires, de type conseil ou commercialisation, qui ciblent des clients résidents du pays et qui sont étroitement liées aux activités fondamentales de l'entreprise.

La Commission européenne prévoit également une réforme fiscale commune applicable aux activités numériques. Celle-ci devrait permettre aux États membres de taxer les bénéfices (et non les revenus) qui sont réalisés sur leur territoire, même si une entreprise n'y est pas présente physiquement. Dans ce cas, on pourrait taxer ces plateformes numériques dans un État membre si elles ont, dans cet État, une « présence numérique » imposable ou un établissement stable virtuel. Notons qu'une plateforme numérique sera considérée comme ayant une « présence numérique » imposable ou un établissement stable virtuel dans un État membre si elle satisfait à l'un des critères suivants :

- elle génère plus de 7 millions € de revenus annuels dans un État membre ;
- elle compte plus de 100 000 utilisateurs dans un État membre au cours d'un exercice fiscal ;
- plus de 3000 contrats commerciaux pour des services numériques sont créés entre l'entreprise et les utilisateurs actifs au cours d'un exercice fiscal.

Selon le projet de directive<sup>10</sup> établissant des règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative :

1. Les bénéfices qui sont attribuables à une présence numérique significative ou au regard d'une présence numérique significative dans un État membre sont imposables dans le cadre fiscal applicable aux entreprises de cet État membre uniquement.
2. Les bénéfices attribuables à la présence numérique significative ou au regard de la présence numérique significative sont ceux que la présence numérique aurait réalisés s'il s'était agi d'une entreprise distincte et indépendante exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues, en particulier dans ses opérations internes avec d'autres parties de l'entreprise, compte tenu des fonctions exercées, des actifs utilisés et des risques assumés, par l'intermédiaire d'une interface numérique.
3. Aux fins du paragraphe 2, la détermination des bénéfices attribuables à la présence numérique significative ou au regard de la présence numérique significative repose sur une analyse fonctionnelle. Afin de déterminer les fonctions de la présence numérique significative et de lui attribuer la propriété économique des actifs et les risques, les activités économiquement significatives

<sup>9</sup> Relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – Note politique Telle qu'approuvée par le Cadre inclusif sur le BEPS le 23 janvier 2019 - OCDE

<sup>10</sup> Proposition de DIRECTIVE DU CONSEIL établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative

*exercées par cette présence par l'intermédiaire d'une interface numérique sont prises en considération. Pour ce faire, les activités réalisées par l'entreprise par l'intermédiaire d'une interface numérique en relation avec des données ou des utilisateurs sont considérées comme des activités économiquement significatives de la présence numérique significative qui attribuent les risques et la propriété économique des actifs à cette présence.*

*4. Lors de la détermination des bénéfices attribuables conformément au paragraphe 2, il est dûment tenu compte des activités économiquement significatives exercées par la présence numérique significative qui sont pertinentes pour le développement, l'amélioration, la maintenance, la protection et l'exploitation des actifs incorporels de l'entreprise.*

*5. Les activités économiquement significatives exercées par la présence numérique significative par l'intermédiaire d'une interface numérique comprennent, entre autres, les activités suivantes :*

- a) la collecte, le stockage, le traitement, l'analyse, le déploiement et la vente de données au niveau de l'utilisateur ;*
- b) la collecte, le stockage, le traitement et l'affichage du contenu généré par l'utilisateur ;*
- c) la vente d'espaces publicitaires en ligne ;*
- d) la mise à disposition de contenu créé par des tiers sur un marché numérique ;*
- e) la fourniture de tout service numérique non énuméré aux points a) à d).*

*6. Pour déterminer les bénéfices attribuables au titre des paragraphes 1 à 4, le contribuable utilise la méthode de partage des bénéfices, à moins que le contribuable ne prouve qu'une autre méthode fondée sur des principes acceptés au niveau international est plus adéquate eu égard aux résultats de l'analyse fonctionnelle. Les facteurs de partage peuvent inclure les dépenses engagées pour la recherche, le développement et la commercialisation, ainsi que le nombre d'utilisateurs et les données recueillies par État membre.*

Certaines entreprises se réfugient derrière l'exception de l'article 5 de la convention OCDE, en argumentant sur le caractère accessoire de certaines activités numériques.

### **SECTION III - DOUBLE IMPOSITION OU DOUBLE NON IMPOSITION ?**

Dans les cas d'activités sur plusieurs territoires, il peut résulter aussi bien de l'absence de convention que d'interprétations divergentes d'une même convention qu'une même personne physique ou morale soit imposée sur chacun des territoires.

Il faut toutefois observer que des situations de double non imposition sont envisageables.

Par ailleurs, même dans un espace économique coordonné, il peut s'établir une concurrence fiscale. C'est pourquoi, l'OCDE et l'Union Européenne ont mis en place très tôt des actions de réduction de telles distorsions :

- "Concurrence fiscale dommageable - Un problème mondial" OCDE 1998 et création du "Forum sur les pratiques fiscales dommageables",
- Conclusions du conseil ECOFIN du 1<sup>er</sup> décembre 1997 en matière de politique fiscale

#### **A) DOUBLE IMPOSITION**

Le risque est évident en absence de convention fiscale entre deux états, chacun d'entre eux pouvant déterminer la résidence du contribuable, mais il est également envisageable dans le cas d'une convention fiscale !

Ainsi, dans la convention entre la Belgique et la France, comme dans la plupart des conventions :

##### **Article 15**

*1. Les dividendes ayant leur source dans un Etat contractant qui sont payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.*

2. **Toutefois**, sous réserve des dispositions du paragraphe 3, ces dividendes peuvent être imposés dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident

## B) DOUBLE NON-IMPOSITION

On trouve aussi des situations opposées fort intéressantes pour les contribuables : aucun des états n'impose effectivement !

*Par exemple, si NoTax Inc. exerce ses activités à la fois au Canada et au Danemark, et que l'entreprise déclare une perte après la vente d'un bien immobilier une année, elle peut demander un allègement fiscal dans les deux pays sur le même revenu. Elle bénéficie donc d'une double déduction dans deux pays pour le même revenu.<sup>11</sup>*

Dès 2014, l'OCDE, dans le projet BEPS, mettait l'accent sur l'utilisation abusive des conventions fiscales lorsque les circonstances ne s'y prêtent pas<sup>12</sup>

Le Modèle de Convention fiscale de l'OCDE recommande la rédaction d'un préambule prévoyant expressément que les États qui concluent une convention fiscale entendent éliminer la double imposition sans créer de possibilités d'évasion et de fraude fiscales.

*La double non-imposition prive les États membres de recettes considérables et engendre une concurrence déloyale entre les entreprises au sein du marché unique. Elle survient lorsque des entreprises transfrontières échappent à l'impôt en raison de discordances entre les systèmes fiscaux nationaux. La planification fiscale agressive exploite souvent les vides juridiques existant entre les systèmes fiscaux des États membres précisément pour contourner l'impôt.<sup>13</sup>*

La commission européenne a ainsi identifié certaines situations :

- Les disparités de traitement d'un même instrument financier, présentant à la fois des caractéristiques de dettes et de capitaux ;
- L'application de conventions préventives de double imposition au sein de l'UE conduisant à une double non-imposition (par exemple, le cas où deux pays divergent dans l'interprétation de la notion d'établissement stable en matière de commerce électronique) ;
- Le financement par l'emprunt (avec intérêts déductibles) d'un revenu exonéré d'impôt
- Le traitement spécifique des revenus passifs tels que les intérêts et les redevances.

<sup>11</sup> <https://www.taxfairness.ca/fr/ressources/textes-explicatifs/texte-explicatif-que-sont-les-accords-de-double-non-imposition-avec>

<sup>12</sup> OCDE BEPS action 6

<sup>13</sup> [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-12-201\\_fr.htm?locale=FR](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-201_fr.htm?locale=FR)