

## **Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CHAMP-60-10-10-27/06/2014

Date de publication : 27/06/2014

### **IS - Champ d'application et territorialité - Définition des règles de territorialité**

---

#### **Positionnement du document dans le plan :**

IS - Impôt sur les sociétés

Champ d'application et territorialité

Titre 6 : Territorialité

Chapitre 1 : Principes généraux de détermination du lieu d'imposition

Section 1 : Définition des règles de territorialité

#### **Sommaire :**

I. Définition du terme « France »

II. Notion d'exploitation

A. Règles générales

B. Exercice habituel d'une activité

1. Notion d'établissement

2. Opérations effectuées par l'intermédiaire de représentants

3. Opérations formant un cycle commercial complet

4. Dispositions relatives aux entreprises de navigation maritime ou aérienne

a. Règle générale

1° Opérations réalisées sous le couvert d'un établissement

2° Opérations réalisées en dehors de tout établissement

3° Cas d'une entreprise étrangère de navigation aérienne ne possédant pas de comptabilité spéciale pour la partie de ses lignes de transport exploitée en France

b. Exemption réciproque : régime prévu par l'article 246 du CGI

5. Cas particulier des expositions internationales

#### **I. Définition du terme « France »**

**1**

Au regard des règles de territorialité, l'expression « France » s'entend, pour l'application de la législation relative à l'impôt sur les sociétés :

**10**

- de la France continentale, de la Corse et des îles du littoral ;

## 20

- des départements d'outre-mer, de la Guadeloupe, de la Martinique, de la Guyane, de la Réunion et de Mayotte.

## 30

- du plateau continental sur lequel la République française exerce un droit de souveraineté conformément à la Convention de Genève du 29 avril 1958. Il s'agit non seulement du plateau continental entourant les territoires visés ci-dessus, mais également de celui qui entoure les autres collectivités territoriales de la République. Les conditions d'exploitation du plateau continental français et d'exploitation de ses ressources naturelles ont été déterminées par la [loi n° 68-1181 du 30 décembre 1968](#).

À cet égard, l'article 15 de cette loi précise que les produits extraits du plateau continental doivent, pour l'application de la législation fiscale, être considérés comme extraits du territoire français métropolitain.

Aux termes de l'article premier de la Convention internationale sur le plateau continental en date du 29 avril 1958, l'expression « plateau continental » désigne :

- le lit de la mer et le sous-sol des régions sous-marines adjacentes aux côtes, mais situées en dehors de la mer territoriale, jusqu'à une profondeur de 200 m ou, au-delà de cette limite, jusqu'au point où la profondeur des eaux sous-jacentes permet l'exploitation des ressources naturelles desdites régions ;
- le lit de la mer et le sous-sol des régions sous-marines analogues qui sont adjacentes aux côtes des îles.

## 40

En revanche, les autres collectivités territoriales énumérées ci-après ont des régimes fiscaux autonomes ; elles sont donc traitées, au regard des règles de territorialité applicables en matière d'impôt sur les sociétés, comme des territoires étrangers :

- territoires d'outre-mer (Nouvelle-Calédonie et dépendances, Polynésie française, terres australes et antarctiques françaises, Wallis-et-Futuna) ;
- Saint-Pierre-et-Miquelon.

Par ailleurs, la principauté de Monaco, bien que se trouvant en situation d'union douanière avec la France, ne fait pas partie du territoire fiscal français en ce qui concerne le champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

## II. Notion d'exploitation

### A. Règles générales

---

## 50

Il résulte des dispositions du I de l'[article 209 du code des impôts \(CGI\)](#) relatives aux règles de la territorialité que le lieu d'exploitation des entreprises détermine en principe -sous réserve des dérogations résultant notamment de l'application des conventions internationales- l'imposition des bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés.

Ainsi, les bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées à l'étranger par des sociétés ayant leur siège en France se trouvent soustraits à l'application de l'impôt français, même si la comptabilité de ces exploitations est centralisée en France.

En revanche, les entreprises dont le siège est situé hors de France sont, quelle que soit leur nationalité, imposables dans notre pays à raison des profits tirés de leurs exploitations en France.

## 60

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

Conformément à la jurisprudence de la Haute Assemblée et aux précisions apportées également par la doctrine administrative, la notion d'exploitation, au sens du I de l'article 209 du CGI, s'entend de l'exercice habituel d'une activité qui peut :

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

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

## 70

Il est rappelé que ces différents critères ne sont à retenir que dans l'hypothèse, bien entendu, où aucune convention internationale relative aux doubles impositions n'est applicable.

## 80

Sous cette réserve, il y a lieu de considérer comme imposables en France les entreprises étrangères :

- qui, sans posséder en France d'établissement, 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 notre pays pour le compte de l'entreprise étrangère ;
- ou qui, sans avoir en France d'établissement ou de représentant qualifié, y réalisent des opérations formant un cycle commercial complet.

Inversement, les entreprises françaises 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 et se détachent des autres opérations de l'entreprise.

## **B. Exercice habituel d'une activité**

---

### **1. Notion d'établissement**

---

## 90

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.

### **100**

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.

### **110**

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.

### **120**

D'une manière générale, sont considérés comme constituant des établissements :

- le siège de la direction d'une entreprise ;
- une usine ou un atelier de fabrication ;
- un bureau, un comptoir d'achat ou de vente ;
- une succursale, un magasin, une agence ;
- une mine, carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ;
- un chantier nécessitant des travaux importants, continus, de longue durée ainsi que la prise de décisions techniques par des responsables se trouvant sur ce chantier.

### **130**

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

### **140**

C'est ainsi que doit être regardée comme exploitant un établissement autonome hors de France une société française ayant dans un pays étranger un représentant, rémunéré à la commission, qui occupe un local loué à son nom mais portant l'enseigne de la société, qui a qualité pour traiter avec la clientèle et établir les factures au nom de la société et qui est assisté par un employé payé par la société. Celle-ci n'est dès lors pas imposable en France à raison des bénéfices réalisés par son établissement étranger (RM Bureau n°277, JO déb. cham., 17 février 1933, p. 814).

#### 150

*De même, en raison de la durée, de la continuité, de l'importance des travaux et de l'autonomie technique des opérations réalisées sur place, un chantier à l'étranger d'une entreprise française doit être considéré comme une entreprise exploitée hors de France (CE, arrêts des 29 mars 1978, n° 04883, RJ 1978, vol. II, p. 67 et 29 juin 1981, n° 16095, RJ 1981, vol. II, p. 91).*

#### 160

La notion d'établissement telle qu'elle vient d'être définie rejoint dans une certaine mesure celle d'« établissement stable », utilisée dans les conventions internationales, mais elle ne lui est toutefois pas identique (BOI-IS-CHAMP-60-10-20).

## 2. Opérations effectuées par l'intermédiaire de représentants

#### 170

L'exercice habituel d'une activité peut également s'exercer, en l'absence de toute installation présentant le caractère d'un « établissement », par 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.

#### 180

Lorsque les « représentants » ont une personnalité professionnelle indépendante (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.

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.

#### 190

Lorsqu'au contraire, les « représentants » n'ont pas de personnalité professionnelle indépendante de celle de l'entreprise qui les emploie, agissent pour son compte et apparaissent 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.

## 3. Opérations formant un cycle commercial complet

#### 200

L'exercice habituel d'une activité peut enfin résulter de la réalisation d'un cycle commercial complet

d'opérations, alors même que l'entreprise ne posséderait dans le pays concerné aucun établissement ou représentant permanent.

## **210**

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.

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.

## **220**

Lorsque des opérations sont effectuées sans le support d'un véritable établissement ou d'une représentation stable, la notion de « cycle complet » n'est cependant pas toujours déterminante pour apprécier si les résultats sont imposables là où les opérations sont réalisées.

Ainsi, les opérations réalisées à l'étranger par une société française dans le cadre d'un cycle complet demeurent soumises à l'impôt français si elles ne sont pas détachables, par leur nature ou par leur mode d'exécution, des opérations réalisées en France par l'entreprise ([BOI-IS-CHAMP-60-10-20](#) au III-B § 180 et suivants).

Inversement, une société étrangère est normalement passible de l'impôt sur les sociétés dès lors qu'elle effectue en France des opérations habituelles alors même que celles-ci ne comportent pas tous les éléments caractéristiques du « cycle complet » ([BOI-IS-CHAMP-60-10-30](#) au III-A § 200).

## **4. Dispositions relatives aux entreprises de navigation maritime ou aérienne**

---

### **a. Règle générale**

---

## **230**

Conformément au principe général de la territorialité en matière d'impôt sur les sociétés, les entreprises françaises de navigation maritime ou aérienne ne sont pas imposables en France à raison des bénéfices provenant des opérations qu'elles effectuent à l'étranger, lorsque lesdites opérations constituent l'exercice habituel d'une activité commerciale hors de France.

## **240**

Corrélativement, les entreprises étrangères doivent être imposées en France à raison des opérations qu'elles y réalisent, lorsque lesdites opérations constituent dans ce pays l'exercice habituel d'une activité commerciale.

### **1° Opérations réalisées sous le couvert d'un établissement**

---

## **250**

Il est rappelé que l'établissement se caractérise, en droit interne, par l'existence d'un organisme professionnel dont l'installation présente un certain caractère de permanence et qui possède une autonomie propre.

*Entre notamment dans cette catégorie, l'agence ou la succursale que possède dans un port français une compagnie de navigation maritime étrangère lorsque cette agence, à la tête de laquelle est placé un directeur, se livre, pour le compte de la compagnie, à des opérations commerciales consistant principalement dans la délivrance de billets, la réception d'ordres de transmission et l'encaissement des sommes dues (CE, arrêt du 4 juillet 1924, n° 81282, RO 4918).*

Dans le même sens, il a été indiqué qu'une compagnie étrangère devait être assujettie à l'impôt français à raison des résultats retirés des opérations réalisées en France par l'intermédiaire d'un courtier de fret patenté chargé de la représenter, encore qu'elle ne soit signalée au public que par un écriteau apposé à la porte des bureaux du courtier.

## 260

En revanche, les navires d'une entreprise de navigation ne peuvent, en principe, être regardés comme un établissement mobile du pays dont ils battent pavillon (pays d'immatriculation) ; ils constituent les éléments matériels de transport de l'exploitation. Il n'en serait autrement que si une clientèle leur était rattachable en raison de leur affectation à une ligne exclusive.

*Le Conseil d'État a jugé, à cet égard, qu'une compagnie étrangère de navigation maritime, qui n'a d'établissement qu'en France, y est imposable à raison de l'ensemble des résultats de son activité, y compris ceux des opérations de transport effectuées de port étranger à port étranger par des navires eux-mêmes immatriculés à l'étranger (CE, arrêt du 3 mars 1958, n° 41135, RO, p. 78).*

## 270

**Remarque :** Les diverses opérations réalisées dans un établissement installé en France peuvent ne pas dégager de « chiffre d'affaires » et correspondre à des prestations de services accessoires que les compagnies étrangères de navigation maritime ou aérienne se rendent à elles-mêmes en France (informations, recherche de clientèle...). Dans cette situation, les résultats imposables sont déterminés par comparaison avec les marges bénéficiaires qui seraient prélevées par des entreprises françaises fournissant les mêmes services.

## 2° Opérations réalisées en dehors de tout établissement

### 280

Les entreprises étrangères de navigation maritime ou aérienne sont également imposables en France, en dehors de tout établissement au sens du **II-B-4-a-1° § 250 et suivants**, à raison des opérations qu'elles effectuent par l'intermédiaire de représentants n'ayant pas de personnalité distincte et apparaissant de ce fait comme de véritables préposés ou lorsque les opérations réalisées forment un cycle complet.

### 290

Les mêmes règles sont applicables aux entreprises françaises de navigation qui effectuent des opérations à l'étranger en dehors d'un établissement. Mais les profits correspondants n'échappent à l'impôt français que si les opérations sont détachables de l'activité exercée en France.

## 3° Cas d'une entreprise étrangère de navigation aérienne ne possédant pas de comptabilité spéciale pour la partie de ses lignes de transport exploitée en France

### 300

Cette entreprise recevait par ailleurs de gouvernements étrangers, dans l'intérêt de l'ensemble de son réseau, des subventions qui, lui étant immédiatement acquises, devaient être remboursées par elle par prélèvement sur les bénéfices, après rémunération du capital social.

*Le Conseil d'État a jugé :*

*- d'une part, que le bénéfice imposable de l'exploitation française avait pu être valablement déterminé en appliquant au bénéfice accusé par le bilan de la société le rapport existant entre le chiffre d'affaires réalisé en France et le chiffre d'affaires total de l'entreprise ;*

*- d'autre part, que les subventions allouées par les gouvernements étrangers à la société ne devaient pas être distraites des recettes de l'entreprise, dès lors que leur remboursement présentait le caractère d'un partage des bénéfices sociaux (CE, arrêt du 25 mars 1941, n° 51558, RO, p. 108).*

## **b. Exemption réciproque : régime prévu par l'article 246 du CGI**

---

### **310**

Aux termes de l'article 246 du CGI, les bénéfices réalisés en France par les entreprises de navigation maritime ou aérienne établies à l'étranger et provenant de l'exploitation de navires ou d'aéronefs étrangers sont exonérés d'impôt sur les sociétés à condition qu'une exemption réciproque et équivalente soit accordée aux entreprises françaises de même nature.

### **320**

À l'inverse, les bénéfices réalisés, dans les pays ayant consenti l'exonération réciproque prévue au paragraphe précédent, par les entreprises de navigation maritime ou aérienne qui ont leur siège en France sont compris dans les bases de l'impôt dû en France par ces entreprises.

### **330**

Si la réciprocité ne joue qu'envers certains pays, le bénéfice global des entreprises françaises pourra être réparti au prorata des recettes de fret et de passages.

### **340**

L'exonération réciproque résulte soit des conventions fiscales générales, soit d'accords particuliers.

## **5. Cas particulier des expositions internationales**

---

### **350**

Les entreprises étrangères qui participent aux expositions internationales et qui agissent simplement en qualité d'exposant sont exonérées de l'impôt français, même si elles procèdent, à la clôture de l'exposition, à la vente de leurs modèles ou échantillons défraîchis, encombrants ou onéreux à emporter.

Toutefois, celles qui possèdent une succursale en France sont imposables à raison des profits que leur aura procuré l'ensemble des opérations effectuées par la succursale française, y compris celles qui auront été réalisées à la suite de commandes prises ou d'ordres reçus dans le stand d'exposant.

Il est par ailleurs admis qu'aucune imposition n'est établie à la charge des participants aux foires et expositions de courte durée, comme la Foire de Paris.