RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CHAMP-60-10-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012

IS - Champ d'application et territorialité - Détermination du lieu d'imposition des entreprises dont le siège est situé en France

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 2 : Détermination du lieu d'imposition des entreprises dont le siège est situé en France

Sommaire :

I. Existence d'un « établissement » hors de France
II. Opérations réalisées hors de France par l'intermédiaire de représentants
III. La notion de « cycle commercial complet »
A. Opérations formant à l'étranger un cycle commercial complet et se détachant des autres opérations de l'entreprise
B. Opérations réalisées à l'étranger non détachables des autres opérations de l'entreprise
1. Opérations commerciales
2. Opérations diverses
a. Cession ou concession de brevets, de licences d'exploitation ou d'autres droits de propriété industrielle ou commerciale
b. Placements financiers
3. Revenus des immeubles figurant à l'actif d'une entreprise ayant son siège en France
a. Les immeubles situés à l'étranger sont affectés à l'exercice d'une activité commerciale habituelle dans le pays de leur situation ou constituent de par leur gestion, l'exploitation d'une véritable entreprise indépendante
b. Les immeubles à l'étranger ne sont pas affectés à une activité commerciale habituelle de la personne morale propriétaire et les conditions de leur gestion ne sont pas caractéristiques d'une activité détachable de celle du siège
IV. Entreprises françaises exploitant exclusivement des établissements situés à l'étranger et n'ayant en France que leur siège social

1

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

internationales conclues avec la France.

10

En application de la jurisprudence du Conseil d'État et de la doctrine administrative exposées au BOI-IS-CHAMP-60-10-10 au II-B, les bénéfices réalisés par une entreprise qui a son siège en France échappent à l'impôt sur les sociétés lorsqu'ils résultent d'opérations caractéristiques de l'exercice habituel d'une activité hors de France.

20

Tel est le cas de l'entreprise ayant son siège en France et qui se trouve dans l'une des situations suivantes :

- elle exploite un « établissement » hors de France ;

- elle réalise à l'étranger des opérations par l'intermédiaire d'une représentation stable n'ayant pas de personnalité professionnelle distincte de la sienne ;

- elle effectue hors de France des opérations qui forment un cycle commercial complet et qui peuvent être considérées comme se détachant des autres opérations de cette entreprise.

30

Inversement, les bénéfices d'une entreprise possédant son siège en France y demeurent imposables à l'impôt sur les sociétés lorsqu'ils proviennent d'opérations qui ne sont pas caractéristiques de l'exercice habituel hors de France d'une activité au sens des indications qui précèdent.

40

Les bénéfices imposables en France comprennent notamment ceux qui proviennent des éléments suivants lorsqu'ils ne sont pas rattachables par nature à un établissement situé hors de France :

- immeubles situés hors de France ou droits correspondants ;

- brevets, licences d'exploitation ou autres droits incorporels cédés ou concédés hors de France ;

- placements financiers effectués hors de France.

50

Le cas des sociétés qui ont leur siège social en France mais qui n'y exercent aucune activité est évoqué ci-après.

I. Existence d'un « établissement » hors de France

60

Sous réserve de l'application des dispositions de l'article 209 quinquies du code général des impôts commentées au BOI-IS-CHAMP-60-20, les bénéfices provenant d'opérations effectuées par les entreprises françaises dans les « établissements » qu'elles possèdent à l'étranger ne sont pas imposables à l'impôt sur les sociétés en France.

70

Corrélativement les charges ou les pertes afférentes aux opérations effectuées hors de France ne sont pas déductibles des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés en France.

80

Il est rappelé que constituent notamment des établissements, le siège d'une entreprise, une usine, un bureau, un comptoir d'achat ou de vente, une succursale et, d'une manière générale, toute installation fixe possédant un certain caractère de permanence et ayant une autonomie propre.

90

À cet égard, un chantier à Monaco d'une société française de travaux publics doit être considéré comme une entreprise exploitée hors de France en raison de la durée, de la continuité et de l'importance des travaux alors même que certaines tâches de direction, de gestion et d'approvisionnement sont exercées en France (CE, arrêt du 29 mars 1978, req. n° 04883, RJ 1978, vol. II, p. 67).

100

De même, dans le cas d'une entreprise française qui, pendant plusieurs années, a exécuté -dans un pays étranger qui n'était pas lié à la France par une convention fiscale- des opérations de forage exigeant la prise de décisions techniques par des responsables se trouvant sur le chantier, il a été jugé qu'une telle activité devait s'analyser comme celle d'une entreprise exploitée hors de France, eu égard à la continuité, à l'importance et à l'autonomie technique des opérations réalisées sur place, alors même que des tâches de direction et de gestion étaient exécutées en France (CE, arrêt du 29 juin 1981, req. n° 16095, RJ 1981, vol. II, p.91).

A contrario, en ce qui concerne un chantier exploité en France par une entreprise étrangère,voir CE, arrêt du 30 avril 1980, req. n° 05761 et BOI-IS-CHAMP-60-10-30.

II. Opérations réalisées hors de France par l'intermédiaire de représentants

110

Une entreprise qui a son siège en France est réputée exercer personnellement une activité habituelle à l'étranger lorsque les opérations caractérisant cette activité sont réalisées pour son compte par ses préposés. Les bénéfices réalisés par leur entremise échappent donc à l'impôt sur les sociétés en France.

Ainsi, une société immobilière qui a son siège en France ne peut y être taxée à raison du gain qu'elle réalise sur la vente d'un immeuble qu'elle possède dans un pays étranger, dès lors qu'elle a habilité dans ce pays un représentant qualifié, chargé par elle d'y gérer ses immeubles et, le moment venu, d'en opérer l'aliénation devant notaire (CE, arrêt du 5 juin 1937, req. n° 42274, RO, p. 351). Il y a lieu, en pareil cas, de réintégrer dans la base d'imposition en France, la quote-part correspondante des frais généraux d'administration.

120

Les opérations effectuées à l'étranger devraient toutefois être regardées comme non détachables de l'activité française et, par suite, ne constitueraient pas l'exercice habituel d'une activité à l'étranger, si elles étaient organisées, contrôlées et gérées par le siège de l'entreprise en France.

130

En revanche, une entreprise ayant son siège en France qui effectue des opérations à l'étranger par l'entremise d'intermédiaires ayant une personnalité distincte de la sienne (commissionnaires, courtiers et, d'une manière générale, tous intermédiaires à statut indépendant) doit être considérée comme n'exerçant personnellement aucune activité à l'étranger. Les bénéfices retirés des opérations effectuées hors de France doivent, dès lors, être regardés comme réalisés en France et soumis, à ce titre, à l'impôt sur les sociétés.

C'est ainsi qu'une société qui, sans posséder à l'étranger d'agence ou de succursale, y vend par l'intermédiaire d'une maison de commission ayant une personnalité indépendante de la sienne, les produits qu'elle fabrique en France, doit être regardée comme exploitant une seule entreprise sise en France : elle est par suite imposable à raison de l'ensemble des bénéfices afférents à cette entreprise (CE, arrêt du 18 mars 1932, req. n°s 16452, 21607 et 24688, RO, 5797).

Tel est le cas, également, d'une société effectuant en France -où elle a son siège et ses bureaux- des opérations de courtage de réassurance ; les opérations de même nature qu'elle réalise à l'étranger où elle ne dispose d'aucune succursale, ni d'aucun établissement, et qu'elle effectue, soit par correspondance émanant de son bureau en France, soit par l'intermédiaire de sous-courtiers installés à l'étranger et ayant une personnalité indépendante, doivent être regardées comme se rattachant à l'activité exercée en France (CE, arrêt du 18 juin 1969, req. n° 68042, RJCD 1re partie, p. 135).

III. La notion de « cycle commercial complet »

A. Opérations formant à l'étranger un cycle commercial complet et se détachant des autres opérations de l'entreprise

140

Même en l'absence de tout établissement hors de France ou de représentant qualifié à l'étranger, une entreprise française échappe à l'impôt sur les sociétés à raison des opérations qu'elle effectue à l'étranger dès lors que celles-ci forment un cycle commercial complet et se détachent, par leur nature ou leur mode d'exécution, des opérations faites en France.

150

Les opérations détachables par leur nature sont, en principe, facilement identifiables lorsqu'aucun lien ne les rattache à celles qui constituent habituellement l'objet même de l'entreprise.

Dans certains cas, cependant, il convient de procéder à une appréciation objective des conditions matérielles dans lesquelles les opérations en cause ont été réalisées.

160

À cet égard, le Conseil d'État a jugé que ne pouvaient être imposés en France les profits réalisés par une entreprise à l'occasion d'actes de commerce faits exclusivement à l'étranger, dès lors que ces actes se détachaient, par leur mode d'exécution, des opérations -pourtant de même nature- effectuées en France par cette entreprise et caractérisaient l'exercice habituel d'une activité commerciale à l'étranger. Il s'agissait, au cas particulier, d'une société qui se livrait habituellement

à l'expédition de fruits et primeurs tant en France qu'à l'étranger. Le Gouvernement anglais ayant interdit en 1935 l'importation des pommes de terre françaises, la société s'était vue dans l'obligation, pour conserver ses marchés, de se procurer des pommes de terre d'autre provenance. À cet effet, deux associés s'étaient rendus en Espagne pendant quelques semaines en vue de procéder aux achats nécessaires. En même temps, un autre associé assurait en Angleterre la vente des marchandises au fur et à mesure de leur importation d'Espagne. Aucun des intéressés n'avait d'installation fixe à l'étranger (CE, arrêt du 14 février 1944, req. n° 67442, RO, p. 38).

170

En outre, en ce qui concerne les sociétés françaises qui effectuent à l'étranger des opérations d'installation d'usines -accompagnées de prestations annexes (maintenance, formation technique du personnel)- connues sous le nom de « livraisons d'usines clefs en main », la Haute Assemblée s'est prononcée pour la non-imposition de la part des bénéfices correspondant aux opérations effectivement réalisées sur place à l'étranger par les sociétés françaises.

Ainsi, il a été jugé, dans le cas de la livraison à l'étranger d'un ensemble industriel par une société ayant son siège et ses bureaux d'études en France, que l'ensemble des opérations effectivement réalisées dans le pays d'implantation de l'usine, tels les travaux de construction des bâtiments et de montage des machines ainsi que la formation, sur place, des personnels chargés du fonctionnement de l'usine, devait être regardé, en l'absence de convention applicable à l'époque entre la France et le pays considéré comme constituant une activité exercée à l'étranger dont les résultats échappaient, par conséquent, à l'impôt français sur les sociétés (CE, arrêt du 23 juin 1978, req. n° 99444, RJ 1978, vol. II, p. 92).

Cette solution a été confirmée, à l'occasion de décisions rendues par le Conseil d'État en 1989 et 1991.

Ainsi, il a été jugé que dans le cas de la vente d'une usine clés en main à l'étranger, les études réalisées en France ainsi que les opérations faites à l'étranger dans la mesure où elles ne sont que l'accessoire de ces études constituent une activité exercée en France. En revanche, doit être regardée comme constituant une activité exercée à l'étranger par l'entreprise l'ensemble des opérations effectivement réalisées dans le pays d'implantation de l'usine, telles que la passation et le suivi des contrats, la réalisation des installations sur le site, la mise en place de l'infrastructure de chantier, les études d'ingénierie complémentaires exigées sur le site, les modifications des installations en résultant ou décidées à la suite de défaillance du matériel, la direction, la supervision et le contrôle du déroulement des opérations de construction, les opérations de mise en service et les essais de performance, l'étude et les négociations du financement de l'ensemble du marché ainsi que les opérations relatives à l'exportation des matériels nécessaires constituent une activité exercée à l'étranger (CE, arrêt du 17 mai 1989, n° 34 380, 9e et 8e ss.).

De même, une société qui réalise dans le cadre d'une vente d'une usine clés en main, des travaux d'ingénierie en France ainsi que les études accessoires réalisées sur le site, exécute en France ses opérations. En revanche, les études réalisées sur place d'équipements supplémentaires non prévues aux contrats initiaux, la direction des opérations de construction et de montage par des sociétés étrangères auxquelles la société accorde une assistance technique constituent des opérations exécutées à l'étranger (CE, arrêt du 11 juillet 1991, n° 57 391, 7e et 9e ss.).

B. Opérations réalisées à l'étranger non détachables des autres opérations de l'entreprise

1. Opérations commerciales

180

Les opérations qu'une société française réalise à l'étranger dans le cadre d'un cycle commercial complet sont imposables à l'impôt sur les sociétés si elles n'apparaissent pas détachables, par leur nature ou par leur mode d'exécution, de celles effectuées en France (RM à M. Jean Valleix, JO, AN 22 septembre 1980, p. 4019).

190

Le Conseil d'État se montre généralement très strict dans l'appréciation du caractère « détachable » des opérations caractérisant l'exercice habituel d'une activité commerciale à l'étranger par une entreprise française.

200

C'est ainsi que demeurent imposables les opérations suivantes :

- Dans le cas d'une entreprise sise en France qui, ayant cédé une usine qu'elle exploitait au Japon, a consenti à l'acquéreur la location de certains éléments de son matériel industriel moyennant une redevance en partie fonction des bénéfices, la Haute Assemblée a estimé que la société ne pouvait être regardée, par le seul fait de ce contrat, comme exerçant habituellement une activité commerciale à l'étranger, qu'au contraire cette opération rentrait par sa nature, bien que le matériel fût loué hors de France, dans le cadre de l'exploitation de l'entreprise en France, et ne pouvait, dans les conditions où elle avait été réalisée, en être détachée, nonobstant la circonstance qu'un représentant ait été spécialement chargé de surveiller sur place l'exécution dudit contrat (CE, arrêt du 5 février 1945, req. n°s 68348, 72132 et 73150, RO, p. 234).

- Une compagnie de navigation ayant à l'étranger son siège social où elle ne possède ni local spécial ni préposé et où elle ne traite aucune affaire, alors qu'elle a en France le siège de sa direction, où sont installés ses services techniques, administratifs et commerciaux ainsi que ceux du contentieux et de la comptabilité, doit être assujettie à l'impôt sur les sociétés au lieu de ce dernier siège pour l'ensemble de ses activités. Jugé à cet égard, que les opérations de transport de la compagnie doivent être considérées comme effectuées en France dès lors :

- *d'une part, que ladite compagnie ne possède à l'étranger, ni agence, ni succursale et que, si elle traite certaines opérations de fret par l'intermédiaire d'entreprises étrangères, celles-ci n'ont pas qualité pour l'engager et gardent une personnalité commerciale distincte de la sienne ;*

- *d'autre part, que l'exploitation de ses navires, bien qu'immatriculés hors de France et effectuant d'un port étranger à un autre port étranger des transports dont le prix est payé à l'étranger, ne représente pas une activité détachable des autres opérations de l'entreprise (CE, arrêt du 3 mars 1958, req. n° 41135, RO, p. 78).*

- Une société française qui exploitait une verrerie avait conclu un contrat relatif à la construction, à l'équipement et à la mise en fonctionnement d'une usine de même nature dans un pays d'Asie. Le contrat comportait une clause d'assistance technique au cours de la première période de fonctionnement de l'usine, clause en vertu de laquelle la société percevait des redevances. Au cas d'espèce il a été jugé que :

- *d'une part, ni la construction -d'ailleurs exécutée en sous-traitance par une tierce entreprise- ni l'équipement de ladite usine ne constituaient, pour la société intéressée, l'exercice habituel à l'étranger d'une activité commerciale détachable de son activité en France ;*

- *d'autre part, les prestations fournies au titre de l'assistance technique, ayant été exécutées à l'aide d'un personnel mis temporairement à la disposition de son cocontractant, devaient être regardées comme une extension occasionnelle de son activité, alors même que celle-ci n'aurait pas comporté jusqu'alors de prestations de l'espèce (CE, arrêt du 3 avril 1968, req. n° 70822, RJCD, 1re partie, p. 121).*

210

La Haute Assemblée a également jugé que les opérations commerciales réalisées matériellement à l'étranger, mais décidées, traitées et contrôlées directement en France ne pouvaient être détachées de celles qui sont effectuées dans ce pays ni, par conséquent, être considérées comme constituant un cycle commercial distinct échappant à l'impôt français.

Une société, concessionnaire exclusif en France pour la vente, le montage et la réparation de matériels d'une firme allemande, avait constitué dans les anciens territoires de l'union française un réseau de concessionnaires indépendants avec qui elle avait, en tant qu'agent général de la firme allemande, passé des contrats aux termes desquels, moyennant le paiement d'une commission, elle faisait livrer auxdits concessionnaires les matériels, fixait les prix, établissait les factures « pro-forma » et procédait éventuellement aux démarches nécessaires pour l'obtention des licences d'importation. Le Conseil d'État a considéré que les opérations effectuées outre-mer étant organisées, contrôlées et gérées par le siège de l'entreprise en France devaient, bien qu'elles fussent réalisées selon des modalités différentes de celles utilisées dans notre pays, être regardées comme constituant, non un cycle commercial distinct, mais le simple prolongement des opérations effectuées par ladite entreprise en France, où se situait le centre de décision (CE, arrêt du 5 février 1968, req. n° 62333, RJCD, 1re partie, p. 26).

Dans le même ordre d'idées, il a été jugé que les bénéfices résultant d'opérations d'importation en Algérie de blés en provenance des États-Unis, réalisées dans le cadre d'une association en participation avec une société étrangère par une société française d'importation, d'exportation, de négoce et de courtage, provenaient d'une entreprise exploitée en France, dès lors que lesdites opérations avaient obtenu l'autorisation de l'Office français des céréales, à la suite de démarches faites en France et avaient bénéficié de subventions également encaissées dans notre pays (CE, arrêt du 3 mars 1976, req. n° 98680 ; dans le même sens : CE, arrêt du 4 juillet 1973, req. n° 78179).

220

Cette jurisprudence a été confirmée dans le cas de sociétés françaises achetant, entreposant et vendant en gros des vins à l'étranger sans y posséder d'établissement stable.

Il a été en effet jugé que ces opérations de commerce international, bien que matériellement exécutées hors de France, ne pouvaient être regardées comme réalisées par une entreprise exploitée hors de France dès lors que toutes les décisions relatives à ces opérations étaient prises en France, où les sociétés avaient leur siège et leur seul établissement, et que tous les mouvements financiers correspondant à ces transactions étaient également décidés et réalisés à partir des sièges sociaux (CE, arrêt du 14 mars 1979, req. n° 07098, RJ 1979, vol. II, p. 46).

2. Opérations diverses

a. Cession ou concession de brevets, de licences d'exploitation ou d'autres droits de propriété industrielle ou commerciale

230

Lorsqu'une entreprise française concède à des sociétés étrangères, moyennant le paiement de redevances, le droit d'exploiter à l'étranger des brevets lui appartenant, ces redevances constituent pour elle des recettes qui ne sauraient être détachées de celles qu'elle retire de son activité en France (cf. CE, arrêt du 6 avril 1949, req. n° 95254, RO, p. 166), sauf en cas d'inscription des droits générateurs des redevances à l'actif du bilan d'un établissement étranger, si cette inscription est justifiée par l'activité de l'établissement.

De même, il a été jugé dans le cas d'une société française ayant créé dans divers pays étrangers des société anonymes auxquelles elle concède, moyennant le paiement de redevances, le droit de fabriquer et de vendre ses produits, que ces redevances doivent être comprises dans le bénéfice imposable de la société française, dès lors que les sociétés filiales, constituées conformément à la législation des pays étrangers, ont une personnalité distincte de celle de la société mère (CE, arrêt du 17 mai 1941, req. n° 61859, RO, p. 164).

Dans le même ordre d'idées, la plus-value réalisée par une société française sur la vente de brevets d'invention à l'étranger est imposable en France dès lors que la société ne possède dans le pays étranger aucun établissement où elle aurait pu exploiter elle-même ses brevets (CE, arrêt du 3 février 1933, req. n°s 21898 et 21899, RO 5958).

b. Placements financiers

240

Sauf si les placements effectués à l'étranger sont détachables des activités du siège en France (ce qui peut être le cas lorsqu'ils ont un lien étroit avec un établissement installé hors de France), les produits correspondants sont imposables en France.

3. Revenus des immeubles figurant à l'actif d'une entreprise ayant son siège en France

250

Il convient de distinguer les deux hypothèses suivantes.

a. Les immeubles situés à l'étranger sont affectés à l'exercice d'une activité commerciale habituelle dans le pays de leur situation ou constituent de par leur gestion, l'exploitation d'une véritable entreprise indépendante

260

Lorsqu'une entreprise française exerce une activité commerciale habituelle dans le pays où sont situés les immeubles, les revenus de ces immeubles -qui figurent à l'actif du bilan de l'établissement étranger- doivent en principe être compris dans les résultats de l'activité étrangère et échappent par suite à toute imposition en France.

Il en est de même dans le cas d'une société immobilière ayant pour objet la gestion des immeubles lui appartenant et qui est réputée exercer personnellement une activité commerciale dans le pays étranger de la situation des immeubles, lorsqu'elle possède dans ce pays un représentant qualifié chargé d'en assurer la gestion (CE, arrêt du 5 juin 1937, req. n° 42274).

b. Les immeubles à l'étranger ne sont pas affectés à une activité commerciale habituelle de la personne morale propriétaire et les conditions de leur gestion ne sont pas caractéristiques d'une activité détachable de celle du siège

270

Dans les situations de ce type, les revenus des immeubles situés à l'étranger sont imposables en France.

Il est précisé que les opérations effectuées à l'étranger par une société immobilière ayant son siège en France, doivent être regardées comme non détachables de l'activité de gestion immobilière exercée dans notre pays et ne constituent pas, par suite, l'exercice habituel d'une activité commerciale à l'étranger, lorsque lesdites opérations sont organisées, contrôlées et gérées par le siège de l'entreprise en France.

IV. Entreprises françaises exploitant exclusivement des établissements situés à l'étranger et n'ayant en France que leur siège social

280

Les entreprises qui exploitent exclusivement des établissements situés à l'étranger et ne possèdent en France que leur siège social échappent généralement à toute taxation dans notre pays.

290

Toutefois, cette règle n'est applicable que dans la mesure où les profits perçus par ces entreprises ne proviennent pas de l'exercice en France, dans les conditions de droit commun, d'activités ou de la réalisation d'opérations commerciales ou financières dont les produits y seraient taxables, mais constituent seulement le résultat ou la représentation de leur activité exercée à l'étranger ou s'y rattachant étroitement (cf. CE, arrêt du 11 mai 1956, req. n° 30948, RO p. 102).

Ainsi, lorsqu'une entreprise qui a pour objet l'exploitation de mines à l'étranger effectue en France, où elle a son siège social, des opérations répétées d'achat et de vente de valeurs mobilières, ces opérations doivent être regardées comme constituant l'exercice dans notre pays d'une activité distincte, alors d'ailleurs que les profits obtenus, s'ils sont le produit de capitaux précédemment investis ou de bénéfices réalisés à l'étranger, ne sont pas destinés à faire face aux besoins de l'établissement exploité hors de France (CE, arrêt du 20 juin 1953, req. n° 77693, RO p. 282).

300

Au contraire, ces mêmes profits ne seraient pas passibles de l'impôt français si, en raison du lien étroit existant entre les opérations financières effectuées en France et l'activité déployée à l'étranger, lesdites opérations ne pouvaient pas être regardées comme caractérisant l'exercice en France d'une activité de gestion de portefeuille distincte, détachable de l'activité à l'étranger. Tel est le cas d'une société dont le portefeuille est uniquement composé de devises étrangères provenant du rapatriement au siège social français de revenus réalisés à l'étranger, de bons du Trésor réalisables à court terme et présentant ainsi le caractère d'un simple emploi de trésorerie, et d'actions, d'ailleurs improductives de revenus, d'une société étrangère (CE, arrêt du 6 décembre 1957, req. n° 30650, RO p. 468).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 21/08/2025