RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CHAMP-60-10-40-20120912
Date de publication : 12/09/2012

IS - Champ d'application et territorialité - Détermination du lieu d'imposition lorsque l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger

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 4 : Détermination du lieu d'imposition lorsque l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger

Sommaire :

I. Principes applicables pour la détermination du bénéfice imposable lorsque l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger
A. Principes généraux
B. Les méthodes de répartition applicables
1. Méthode de répartition proportionnelle
2. Méthode de répartition par comparaison
II. Modalités d'application
A. Ventilation des bénéfices ou revenus
1. Entreprise possédant des succursales de vente à l'étranger
2. Entreprise possédant un établissement de vente en France et une usine de fabrication à l'étranger
3. Entreprise possédant une usine de fabrication en France et une exploitation ou un établissement à l'étranger
4. Entreprise possédant son siège et des bureaux d'études en France et livrant des ensembles industriels à l'étranger
B. Ventilation des frais et charges
1. Dépenses exposées au profit d'un établissement déterminé
a. Cas particulier du traitement des intérêts versés par les succursales françaises à des banques étrangères
b. Distinction des deux catégories d'opérations
c. Prise en compte des intérêts
d. Incidence des conventions fiscales
2. Dépenses exposées au profit de l'ensemble de l'entreprise
3. Frais généraux du siège de l'entreprise, française ou étrangère
a. Les frais de gestion
b. Les frais financiers
c. Les frais de fusion

d. Les frais de personnel du siège social
e. Cas particulier des gratifications calculées sur les résultats d'ensemble de l'exploitation en France et à l'étranger
C. Pertes et déficits subis hors de France
1. Pertes affectant l'actif net d'une société imposable en France mais imputables à une activité exercée hors de France
2. Déficits provenant d'exploitations situées hors de France
III. Obligations des sociétés et personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés dont l'activité est partiellement exercée à l'étranger

1

Les différents critères qui caractérisent l'exercice habituel d'une activité, permettant de déterminer si les bénéfices réalisés par les entreprises concernées sont passibles ou non de l'impôt sur les sociétés en France, ont été précisés au BOI-IS-CHAMP-60-10-10 au II-B.

10

Or, il arrive fréquemment qu'une entreprise possède plusieurs établissements, les uns en France, les autres à l'étranger, concourant ensemble à la réalisation d'une même activité ; de même, des opérations habituelles peuvent être réalisées dans notre pays et se poursuivre dans un pays étranger.

20

Le résultat global ainsi retiré de l'ensemble des activités n'est donc parfois que partiellement imposable en France.

30

Le présent chapitre a donc pour objet :

- de préciser les règles à appliquer pour la détermination du bénéfice imposable lorsque l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger ;

- d'examiner les modalités d'application pratiques qui en découlent ;

- d'indiquer les obligations déclaratives incombant aux entreprises dont l'activité est partiellement exercée à l'étranger.

40

Un bénéfice imposable en France ou certains éléments de ce bénéfice (par exemple, intérêts, dividendes, redevances...) sont parfois également imposables dans un autre État ou territoire. Il peut en être notamment ainsi lorsque l'État ou le territoire concerné -par hypothèse non lié à la France par une convention fiscale- applique des règles d'imposition différentes de celles en vigueur en France.

50

L'impôt supporté à l'étranger sur les bénéfices ou éléments de bénéfices imposables en France est admis dans les charges à déduire pour déterminer la base d'imposition en France. En revanche, cet impôt n'est pas traité comme un crédit imputable sur l'impôt dû en France.

60

La solution est différente lorsque des bénéfices ou éléments de bénéfices imposables en France proviennent d'États ou territoires liés à la France par une convention fiscale (cf. BOI-INT-CVB).

I. Principes applicables pour la détermination du bénéfice imposable lorsque l'activité est exercée conjointement en France et à l'étranger

A. Principes généraux

70

Il résulte des règles de la territorialité précédemment définies que, parmi les bénéfices réalisés par les entreprises dont l'activité s'exerce à la fois en France et à l'étranger, seuls ceux qui sont réputés réalisés dans notre pays y sont imposables.

Par suite, une entreprise française qui exerce habituellement une activité à l'étranger est fondée à retrancher de l'ensemble de ses bénéfices, ceux provenant de cette activité. Il est rappelé qu'il en est ainsi lorsque ladite entreprise exploite un « établissement » à l'étranger, qu'elle y réalise des opérations par l'entremise des représentants n'ayant pas de personnalité professionnelle indépendante ou lorsque ces opérations forment à l'étranger un cycle commercial complet et se détachent des autres opérations de l'entreprise.

80

La détermination des bénéfices -ou des pertes- ne soulève généralement pas de difficultés lorsque les opérations françaises sont nettement distinctes et effectuées dans des établissements autonomes dotés d'une comptabilité particulière. Il en est de même lorsque l'entreprise possède une organisation comptable centralisée telle qu'il soit possible d'en extraire les éléments propres à chaque établissement ou à chaque branche d'activité autonome.

90

En revanche, lorsqu'il n'existe qu'une seule comptabilité qui enregistre les résultats d'ensemble de l'entreprise, il convient alors de procéder à une ventilation des produits bruts et des frais et charges communs à l'ensemble de l'exploitation afin de déterminer la fraction du bénéfice imposable -ou de la perte déductible- que l'entreprise concernée a réalisée dans notre pays.

100

D'une façon générale, la détermination de cette fraction dépend des conditions de fonctionnement de l'entreprise.

> *Ainsi, dans le cas d'une société qui possède en France une fabrique et des services commerciaux et qui a d'autre part, à l'étranger, un dépôt de marchandises dont la direction est confiée à un agent spécial résidant sur place et chargé soit d'exécuter les ordres reçus du siège, soit de recevoir directement les commandes des clients et d'y pourvoir à l'aide de marchandises en magasin, le bénéfice réalisé sur les affaires traitées avec l'étranger doit être regardé comme provenant à la fois de l'entreprise industrielle française et de l'entreprise commerciale exploitée à l'étranger. Il y a donc lieu de rechercher si et comment ce bénéfice total doit être réparti en un bénéfice de fabrication imposable en France et un bénéfice de vente imposable pour partie en France et pour partie à l'étranger (CE, arrêt du 25 juillet 1929, req. n° 87324).*

La fraction du bénéfice imposable en France peut être déterminée de diverses façons, selon les cas.

B. Les méthodes de répartition applicables

110

Dans tous les cas où, ni les conditions de fonctionnement de l'entreprise, ni la comptabilité, ne permettent de déterminer avec précision les opérations françaises et étrangères, il convient d'avoir recours à une ventilation forfaitaire. Il y a lieu de noter, toutefois, que le terme « forfaitaire » employé ici doit être entendu au sens d'« évaluation approchée », nécessairement faite à partir de données comptables incontestables.

120

Deux méthodes de répartition sont à distinguer :

– la méthode de répartition proportionnelle qui consiste à appliquer au montant du bénéfice global de l'entreprise un coefficient résultant du rapport de deux grandeurs préalablement choisies ;

– la méthode de répartition par comparaison qui permet de reconstituer, à partir de certains éléments déterminés, le bénéfice de l'établissement en cause, que l'on assimile à une entreprise indépendante.

1. Méthode de répartition proportionnelle

130

La méthode de répartition proportionnelle consiste à appliquer aux résultats globaux (ou, le cas échéant, à certains postes comptables) qui n'ont pu être ventilés de façon exacte, un coefficient permettant d'obtenir immédiatement la part française et la part étrangère desdits résultats.

140

La fixation de ce coefficient résulte du rapport existant entre deux grandeurs choisies au préalable et exactement connues. Le choix de ces grandeurs est, théoriquement, très vaste ; ainsi la répartition peut être effectuée en fonction des dépenses (achats, salaires, etc.), du capital investi, du bénéfice brut réalisé ou même, dans certains cas, du nombre, du poids, du volume ou de la quantité des articles vendus ou fabriqués en France.

Ainsi, en ce qui concerne le bénéfice brut réalisé, l'utilisation du rapport (Bénéfice brut de l'établissement distinct / Bénéfice brut de l'ensemble de l'entreprise) suppose, bien entendu, la possibilité de déterminer le montant de ces bénéfices bruts au moyen d'une comptabilité suffisamment détaillée. En conséquence, cette méthode ne peut être retenue qu'en vue de ventiler certains postes comptables non affectés en comptabilité (tel serait le cas, par exemple, des frais généraux ou des dépenses de personnel de la direction générale de l'entreprise).

150

Dans la pratique, toutefois, on se référera le plus souvent au chiffre d'affaires.

Le rapport (Chiffre d'affaires de l'établissement distinct / Chiffre d'affaires de l'ensemble de l'entreprise) ne nécessite, en effet, aucune justification comptable particulière et il est le seul utilisable dans tous les cas où une comptabilité unique centralise, sans distinction, les affaires françaises et étrangères. En outre, le chiffre d'affaires est une grandeur nécessairement connue du chef d'entreprise et son montant peut être vérifié par le service.

Cette méthode de répartition a été, notamment, retenue à l'égard d'une entreprise étrangère de navigation aérienne ne possédant pas de comptabilité spéciale pour

la partie de ses lignes de transport exploitée en France. Au cas particulier, le bénéfice imposable de l'exploitation française a 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 ladite entreprise (CE, arrêt du 25 mars 1941, req. n° 51558, RO, p. 108).

160

Toutefois, il convient de noter que de nombreux accords diplomatiques relatifs aux entreprises de navigation maritime ou aérienne dérogent aux règles de droit commun de la territorialité de l'impôt .

170

La méthode de répartition proportionnelle trouve à s'appliquer plus spécialement à l'égard des entreprises françaises dont une partie de l'activité, réalisée hors de France, échappe par conséquent à l'impôt sur les sociétés.

C'est ainsi que, dans le cas d'une société possédant des établissements en France et à l'étranger, il a été jugé que les frais engagés dans l'intérêt de l'ensemble de l'entreprise -notamment ceux concernant la gestion du capital et la direction générale de la société- devaient donner lieu à ventilation. La part de ces frais imputable à l'établissement sis en France a pu être valablement fixée, dans les circonstances de l'affaire, d'après la proportion existant entre le chiffre d'affaires de l'établissement français et le chiffre d'affaires global de la société (CE, arrêt du 8 mai 1944, req. n°s 66968 et 68362, RO, p. 96).

De même, une société dont le siège est en France, et qui exerce dans un établissement situé hors de France une activité commerciale ou industrielle distincte ne peut tenir compte, pour la détermination du bénéfice imposable en France à l'impôt sur les sociétés, des charges qui se rapportent à son activité exercée dans l'établissement sis à l'étranger ; à titre de règle pratique, et à défaut de stipulations contraires d'une convention fiscale internationale, cette société peut, pour ventiler la fraction des frais généraux du siège social afférente à cette dernière activité, se référer au rapport existant entre le chiffre d'affaires de cet établissement et son chiffre d'affaires total (CE, arrêt du 16 février 1983, req. n° 28383).

2. Méthode de répartition par comparaison

180

Cette méthode consiste à comparer l'établissement distinct dont il y a lieu de déterminer le bénéfice imposable en France, à des entreprises similaires, fonctionnant dans les mêmes conditions, et participant au même processus économique.

190

Le résultat recherché peut être obtenu en appliquant au chiffre d'affaires de l'établissement en cause, le pourcentage moyen de bénéfice net constaté dans les entreprises choisies comme terme de comparaison. Dans ce cas, aucune déduction n'est faite ensuite au titre des frais généraux de l'établissement ou des frais communs exposés par le siège.

200

Il est également possible de multiplier le chiffre d'affaires par le coefficient de bénéfice brut constaté dans ces mêmes entreprises et de retrancher du résultat ainsi obtenu les frais généraux de

l'établissement concerné et une quote-part des frais communs exposés par le siège.

Mais, dans de nombreux cas et plus spécialement, lorsque l'on se trouve en présence :

- soit d'activités commerciales auxiliaires ou préparatoires réalisées dans un établissement, tel qu'un bureau d'achat ou un bureau de vente ;

- soit de prestations de services diverses effectuées sur notre territoire, par exemple, par un bureau d'études, ou de publicité, qui, dans l'un et l'autre cas, caractérisent l'exercice habituel en France d'une activité imposable, il convient de recourir à la « méthode de la commission ».

210

Le bénéfice réputé réalisé en France doit alors correspondre à celui que réaliserait l'établissement, le dépôt ou le bureau en cause s'il effectuait pour le compte de tiers les opérations qu'il exécute pour la société étrangère dont il dépend.

En d'autres termes, ce bénéfice peut être évalué en défalquant les frais exposés en France du montant des commissions ou rémunérations diverses que l'entreprise étrangère aurait dû verser à des tiers (représentants ou prestataires de services) pour effectuer les opérations qu'elle réalise ainsi directement elle-même.

Puisque l'on choisit ici comme terme de comparaison une entreprise indépendante qui se trouve dans une situation comparable à celle de l'établissement dont on peut évaluer les bénéfices, il n'y a pas lieu d'ajouter des frais de siège aux frais effectivement exposés par l'établissement concerné.

> *Il a été jugé que, dans le cas d'une entreprise possédant en France un bureau d'achat destiné à approvisionner un établissement situé à l'étranger, la part de bénéfices provenant des opérations effectuées dans ce pays est représentée par l'excédent sur les frais, du montant des commissions que l'entreprise aurait eu à verser à des commissionnaires, pour l'exécution des opérations confiées à son bureau d'achat français (CE, arrêt du 18 décembre 1931, req. n° 6245).*

220

Bien entendu, la méthode de répartition par comparaison ne saurait être retenue que dans le cas où la comptabilité ne permet pas l'évaluation exacte des résultats de l'activité déployée en France ou lorsque la méthode de répartition au prorata du chiffre d'affaires ne peut être retenue. Dans la pratique, elle trouvera donc à s'appliquer essentiellement à l'égard des entreprises étrangères exerçant une activité imposable en France.

II. Modalités d'application

230

Pour déterminer, du point de vue fiscal, les résultats positifs ou négatifs de l'activité réputée française d'une entreprise qui exerce son activité tant en France qu'à l'étranger, il convient d'effectuer la ventilation des résultats globaux de l'entreprise d'après sa comptabilité. Lorsque celle-ci ne permet pas une telle ventilation, l'une des méthodes décrites au I-B peut être utilisée.

Compte tenu de la nature des opérations effectuées et des conditions particulières d'exploitation, cette ventilation peut porter :

- soit sur des bénéfices ou revenus ;

- soit sur certaines dépenses communes ;

- soit enfin sur les pertes ou déficits subis.

A. Ventilation des bénéfices ou revenus

240

Aux termes de l'article 209-I du CGI, seuls sont imposables en France les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, les revenus immobiliers de source française ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions. Dès lors que le bénéfice global d'une entreprise n'est pas réalisé exclusivement sur le territoire national, il doit faire l'objet d'une ventilation.

Remarque : Il convient de noter, en ce qui concerne les entreprises qui sont sous la dépendance ou qui possèdent le contrôle d'entreprises situées hors de France, que les dispositions de l'article 57 du CGI permettent d'ajouter aux résultats déclarés pour l'établissement de l'impôt français les bénéfices indirectement transférés à des entreprises étrangères, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente soit par tout autre moyen.

Diverses situations peuvent être envisagées.

1. Entreprise possédant des succursales de vente à l'étranger

250

Une entreprise française, possédant des succursales à l'étranger et retraçant dans un bilan unique le résultat d'ensemble de ses opérations, est fondée, pour déterminer son bénéfice imposable en France, à retrancher de son bénéfice global la fraction dudit bénéfice qui correspond aux opérations effectuées par ses succursales étrangères.

Si l'ensemble des opérations d'achat et de revente des succursales étrangères est effectué à l'étranger, la totalité des bénéfices qu'elles réalisent doit donc être retranchée du résultat.

260

Si, par contre, les succursales s'approvisionnent en tout ou en partie auprès de la maison mère française ou d'un de ses établissements français, le bénéfice imposable en France doit nécessairement comprendre les profits réalisés sur la vente des marchandises fournies auxdites succursales. Il faut alors procéder comme si ces ventes avaient été conclues avec des tiers dans des conditions normales et si la comptabilité de l'entreprise française ne permet pas de fixer exactement le montant du bénéfice ainsi réalisé, il y a lieu de le déterminer par comparaison avec des entreprises similaires.

2. Entreprise possédant un établissement de vente en France et une usine de fabrication à l'étranger

270

Seul le bénéfice de vente doit être taxé en France, à l'exclusion du bénéfice de fabrication réalisé par l'établissement étranger.

280

Le bénéfice de vente correspond à celui que l'entreprise française réaliserait si, au lieu de se fournir auprès de sa propre usine, elle s'approvisionnait auprès d'usines étrangères indépendantes. Si la comptabilité de l'entreprise n'en fait pas apparaître le montant exact, notamment lorsque les produits fabriqués dans l'usine étrangère sont livrés à la maison de vente française pour un prix conventionnel

voisin du prix de vente, ce montant peut être déterminé par comparaison, en fonction soit du montant des ventes effectuées par l'établissement français, soit du nombre, de la quantité ou du volume des marchandises vendues.

3. Entreprise possédant une usine de fabrication en France et une exploitation ou un établissement à l'étranger

290

À l'inverse de la situation précédente, une entreprise qui possède en France une usine de fabrication doit être imposée dans notre pays uniquement d'après le bénéfice provenant de ses opérations de fabrication. Ce bénéfice correspond aux profits que réaliserait ladite usine si elle exportait ses produits à des entreprises indépendantes.

Le Conseil d'État a ainsi jugé qu'une entreprise qui possède en France une usine pour le travail des bois et qui exploite, en outre, un domaine forestier situé à l'étranger et dont les produits sont soit vendus sur place, soit expédiés en France pour y être vendus ou pour alimenter l'usine en matières premières, est imposable en France, non d'après les résultats des opérations commerciales effectuées à l'étranger par l'entreprise forestière, mais seulement à raison des bénéfices provenant des opérations commerciales effectuées en France et se rattachant, tant à l'exploitation du domaine forestier (vente en France de bois bruts), qu'à l'activité de l'usine française. Toutefois, ces bénéfices doivent être déterminés sous déduction des avantages ayant résulté pour l'entreprise française des conditions spéciales d'achat des bois provenant de l'entreprise forestière exploitée hors de France (CE, arrêt du 13 mars 1939, req. n° 40022).

4. Entreprise possédant son siège et des bureaux d'études en France et livrant des ensembles industriels à l'étranger

300

Dans le cas de la livraison à l'étranger d'une usine « clefs en main » par une société française, le bénéfice correspondant à l'ensemble des opérations effectivement réalisées sur place dans le pays d'implantation de l'usine ne doit pas être pris en compte pour la détermination du résultat imposable en France à l'impôt sur les sociétés (CE, arrêt du 23 juin 1978, req. n° 99444 ; cf. BOI-IS-CHAMP-60-10-20 au III-A § 170).

B. Ventilation des frais et charges

310

Les frais et charges afférents aux entreprises exploitées en France sont normalement déductibles pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

320

En revanche, les frais qui se rapportent à des entreprises dont les résultats ne sont pas soumis à l'impôt français ne peuvent venir en déduction des bénéfices imposables en France.

Il y a lieu de distinguer, parmi les frais et charges d'un établissement, deux catégories distinctes de dépenses :

330

- une première catégorie comprend les dépenses propres à l'établissement qui, directement imputables à celui-ci, sont facilement déterminables. Il en est ainsi, notamment, des dépenses de personnel et de direction propres à l'établissement, des achats de marchandises, matières premières et produits finis, des acquisitions de matériels et outillages directement affectés à l'établissement, de l'amortissement des immobilisations sises au lieu d'implantation de l'établissement, etc.

340

- une deuxième catégorie englobe les frais et charges pris en compte par le siège de la direction effective de l'entreprise et qui doivent être, par la suite, partiellement imputés à chaque établissement distinct. La ventilation de ces charges présente des difficultés particulières, soit que leur montant ait été comptabilisé globalement, soit que leur destination apparaisse incertaine.

1. Dépenses exposées au profit d'un établissement déterminé

350

Il convient de n'admettre dans les charges d'un établissement distinct sis en France que celles qui sont engagées dans le seul intérêt de cet établissement.

360

Corrélativement, les dépenses exposées en France par une entreprise dans l'intérêt de ses succursales situées hors de France ne sont pas déductibles des bénéfices réalisés dans notre pays.

Ainsi les frais de tenue de comptabilité engagés en France par le siège central d'une société en raison de l'existence de succursales autonomes à l'étranger doivent être imputés à ces succursales et ne peuvent venir en déduction du bénéfice réalisé en France (CE, arrêt du 7 janvier 1942, req. n° 43693, RO, p. 11).

370

En raison des principes généraux exposés ci-dessus, une société dont le siège est à l'étranger mais dont l'entreprise est exploitée en France peut déduire de ses bénéfices imposables en France les charges afférentes à son établissement français.

380

Cette possibilité est cependant exclue au cas des versements opérés au profit d'une société étrangère par sa succursale française en rémunération des sommes octroyées par le siège sur ses fonds propres.

En effet, la réponse ministérielle faite à M. Georges Mesmin (déb. AN, JO du 19 janvier 1981, p. 245, n° 31725) précise que les versements effectués sous la dénomination d'intérêts ou de redevances par la succursale française d'une société étrangère, en rémunération des sommes que cette société a prélevées sur ses fonds propres, et met sous quelque forme que ce soit à la disposition de sa succursale, ne peuvent être admis en déduction du bénéfice imposable en France ; la succursale n'ayant pas de personnalité juridique distincte ni d'autonomie patrimoniale, ces versements représentent en réalité une partie d'un bénéfice réalisé en France par la société étrangère (voir en ce sens, CAA Paris, 28 mai 1991, n° 89-2918).

En revanche, la succursale française peut déduire les remboursements effectués au siège de dépenses supportées par celui-ci lorsque celles-ci sont afférentes à la succursale française ou sont exposées au profit de l'ensemble de l'entreprise.

a. Cas particulier du traitement des intérêts versés par les succursales françaises à des banques étrangères

390

En ce qui concerne les banques et les autres établissements financiers et de crédit, il convient de distinguer, dans les relations entre un siège et ses succursales étrangères :

- d'une part, les dotations attribuées aux succursales à titre de quasi-capital ;

- d'autre part, les avances en compte courant inhérentes à la nature même de l'activité des établissements, c'est-à-dire le commerce de l'argent.

b. Distinction des deux catégories d'opérations

400

Elle ne peut qu'être faite au cas par cas, en fonction de l'ensemble des caractéristiques de chaque affaire.

c. Prise en compte des intérêts

410

Les dotations obéissent aux règles prévues pour toutes les opérations purement financières entre un siège et une succursale. Elles ne peuvent donc pas donner lieu au paiement d'intérêts susceptibles d'être pris en compte pour le calcul des résultats fiscaux.

En revanche, et sous réserve d'être effectuées dans les mêmes conditions que celles qui sont pratiquées entre établissements bancaires non apparentés, les avances sont traitées comme des opérations commerciales.

Ces avances peuvent donc être génératrices d'intérêts. Ces intérêts sont déduits du résultat fiscal de la succursale et intégrés à celui du siège.

d. Incidence des conventions fiscales

420

La plupart des conventions internationales permettent d'appliquer les règles ci-dessus.

2. Dépenses exposées au profit de l'ensemble de l'entreprise

430

Lorsque certaines dépenses ont été supportées par le siège social, dans l'intérêt de l'ensemble de l'entreprise, il y a lieu de procéder à leur répartition.

On trouvera ci-après un certain nombre de solutions concernant la ventilation de frais communs qui, n'étant pas toujours distingués en comptabilité, doivent être évalués au vu des données comptables et compte tenu des conditions particulières d'exploitation.

3. Frais généraux du siège de l'entreprise, française ou étrangère

440

Lorsqu'une entreprise possède des établissements à la fois en France et à l'étranger, les frais généraux du siège social doivent être répartis entre les différents établissements intéressés. Dans la mesure où l'affectation de ces dépenses communes ne résulte pas des écritures comptables, la part de ces frais imputable aux établissements exploités en France peut être valablement fixée d'après la proportion existant entre le chiffre d'affaires de ces établissements et le chiffre d'affaires global de l'entreprise.

On peut citer parmi les différents frais qui font l'objet de cette ventilation forfaitaire, dès lors qu'ils ont été engagés dans l'intérêt de l'ensemble de l'entreprise :

a. Les frais de gestion

450

Il s'agit notamment de ceux concernant la gestion du capital et la direction générale de la société (CE, arrêt du 8 mai 1944, req. n°s 66968 et 68362, RO, p. 96).

b. Les frais financiers

460

Ce sont, par exemple, les intérêts de dettes obligataires, dans la mesure où ces emprunts n'ont pas été contractés en faveur d'un établissement déterminé ou des seules activités du siège.

c. Les frais de fusion

470

Au cas particulier le Conseil d'État a jugé :

- que les frais de fusion qu'une société a engagés en France dans l'intérêt commun des magasins de vente qu'elle exploite dans la métropole et de ses succursales autonomes sises en Afrique du Nord, doivent être répartis entre ces établissements, proportionnellement à leur importance relative, bien que ces derniers ne soient pas placés sous le même régime fiscal ;

- et que la quote-part de ces frais afférente à la partie de l'entreprise exploitée en France peut être déduite du bénéfice imposable (CE, arrêt du 14 février 1942, req. n° 64357, RO, p. 54).

d. Les frais de personnel du siège social

480

La rémunération du président directeur général d'une société anonyme ayant des succursales à l'étranger doit être regardée comme rétribuant globalement les fonctions de direction assumées par l'intéressé, alors même que celui-ci ne se consacrerait en fait qu'à la direction de l'établissement sis en France et que la rémunération en cause serait calculée en fonction des seuls bénéfices réalisés sur notre territoire. Elle doit donc être ventilée entre les divers établissements de la

société au prorata de leurs chiffres d'affaires respectifs. La part imputable aux succursales étrangères se trouve alors exclue des frais généraux, pour le calcul des bénéfices imposables dans notre pays (CE, arrêt du 25 avril 1960, req. n° 45089, RO, p. 60).

e. Cas particulier des gratifications calculées sur les résultats d'ensemble de l'exploitation en France et à l'étranger

490

Les gratifications qu'une société, ayant son siège social en France, alloue au personnel de ce siège en fonction des résultats globaux obtenus par l'entreprise, tant dans notre pays qu'à l'étranger, constituent des compléments des salaires dont la fraction déductible des bénéfices sociaux, pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, doit être déterminée, non en proportion de la répartition des résultats entre le secteur « France » et le secteur « Étranger », mais en fonction de la répartition, entre les mêmes secteurs, des salaires principaux dont les gratifications en cause ne sont que l'accessoire c'est-à-dire d'après l'importance du travail fourni par le personnel du siège pour l'un et l'autre de ces secteurs (CE, arrêt du 8 mars 1961, req. n° 48302, RO, p. 323 ; dans le même sens : CE, arrêt du 14 octobre 1960, req. n° 45414, RO, p. 171).

C. Pertes et déficits subis hors de France

500

En vertu des règles de la territorialité et conformément à la jurisprudence du Conseil d'État, les résultats d'une entreprise imposable en France ne sauraient être affectés, sous quelque forme que ce soit, par les pertes et déficits qui se rattachent à une exploitation étrangère dont les profits échappent à l'impôt français.

510

En particulier, les méthodes de ventilation exposées au II-B n'ont de portée qu'à l'égard des charges présentant un intérêt pour l'ensemble de l'entreprise. Elles ne sauraient permettre à une entreprise française, par dérogation au principe de territorialité, de retenir, pour la détermination du bénéfice soumis à l'impôt en France, des pertes ou charges résultant de l'activité exercée par un établissement stable à l'étranger (CE, arrêt du 18 mars 1985, req. n° 38036).

1. Pertes affectant l'actif net d'une société imposable en France mais imputables à une activité exercée hors de France

520

Lorsqu'une société dont le siège est en France, exerce hors de France une activité industrielle ou commerciale distincte, elle ne peut pas tenir compte, pour la détermination du bénéfice imposable en France, des variations de l'actif net imputables à des événements ou opérations qui se rattachent à l'activité exercée hors de France. Il n'y a pas lieu de distinguer à cet égard entre les différentes causes des variations de l'actif net selon que celles-ci sont imputables notamment aux résultats de l'exploitation proprement dite, aux amortissements pratiqués ou aux plus-values ou moins-values constatées.

Par suite, la constatation, sous quelque forme que ce soit, de pertes affectant l'actif net comptable, imputables à une activité exercée à l'étranger, n'est pas de nature à modifier les résultats imposables en France.

Le Conseil d'État a ainsi jugé qu'une société ne peut être admise à déduire de ses bénéfices la perte constatée lors du remboursement d'un emprunt en monnaie étrangère, pour lequel elle avait donné son aval mais qui avait été contracté à l'étranger par une de ses succursales sise hors de France. L'emprunt avait été conclu au profit exclusif de cette succursale qui constituait un établissement fiscalement autonome et dont les résultats n'étaient pas imposables dans notre pays (CE, arrêt du 21 avril 1958, req. n° 39603, RO, p. 108).

Jugé également qu'une société dont le siège est en France qui possédait en Algérie des succursales se livrant à une activité distincte, ne pouvait déduire de ses résultats imposables en France, ni les pertes résultant de la destruction d'éléments d'actif immobilisé en Algérie, ni les pertes provenant du non-recouvrement de créances sur les clients, ni les autres pertes d'exploitation subies par ses succursales algériennes (CE, arrêt du 25 octobre 1972, req. n° 81999, RJ II, p. 129).

Cette jurisprudence a été confirmée par un arrêt du 14 novembre 1984, dans lequel la Haute Assemblée a estimé qu'une société française possédant une succursale en Algérie se livrant à une activité distincte, ne pouvait valablement déduire de son bénéfice imposable en France les pertes correspondant à la fraction estimée irrécouvrable d'avances de fonds consenties à sa succursale algérienne, qui connaissait des difficultés économiques (CE, arrêt du 14 novembre 1984, req. n° 40368).

La Haute Assemblée a jugé encore que lorsqu'une société dont le siège est en France, exerce hors de France une activité industrielle ou commerciale distincte, les seules provisions qu'elle peut déduire de ses bénéfices imposables en France sont celles constituées en vue de faire face à des pertes ou charges qui se rattachent à l'activité exercée en France. En effet, ne sont pas considérées comme telles et ne peuvent donc justifier la constitution d'une provision déductible, les pertes résultant de l'impossibilité pour une banque française de récupérer des fonds qu'elle a envoyés à ses succursales d'Algérie dès lors que l'activité de ces succursales est distincte de l'activité de l'établissement français (CE, arrêt du 20 novembre 1974, req. n° 85191, RJ II, p. 160).

De même, une banque, qui a créé en Guinée une succursale se livrant à une activité distincte, n'est pas fondée à déduire de ses propres résultats une provision constituée en vue de faire face à la perte de la dotation mise à la disposition de la succursale, dès lors que cette perte rendue probable par la liquidation de ladite succursale est imputable à des événements ou opérations se rattachant à l'activité exercée hors de France (CE, arrêt du 25 octobre 1972, req. n° 82309, RJ II, p. 126).

Une société dont le siège est en France mais qui dispose d'un établissement stable en Allemagne où elle exerce une activité industrielle et commerciale distincte ne peut déduire de ses bénéfices imposables en France les pertes de change, les provisions constituées en vue de faire face à des pertes de change et les pertes sur les éléments d'actifs qu'elle possédait en Allemagne dès lors que ces provisions et pertes sont imputables à des évènements ou opérations qui se rattachent à l'activité exercée par cet établissement stable hors de France (CE, 18 mars 1985 n° 38036).

530

La jurisprudence analysée ci-dessus est relative à la situation de sociétés françaises dont les succursales, établies à l'étranger, exercent une activité distincte mais ne possèdent ni personnalité juridique, ni autonomie patrimoniale par rapport au siège.

540

En revanche, les principes ainsi définis ne peuvent être retenus dans le cas des rapports d'une société française avec une filiale ou toute autre entreprise établie hors de France et possédant une personnalité juridiquement indépendante de la sienne. Dans cette situation, la perte subie par la société française est déductible si elle ne trouve pas son origine dans une gestion commerciale anormale.

C'est ainsi qu'une société dont les résultats sont imposables en France est susceptible de constituer des provisions pour risques :

- d'une part à raison des créances qu'elle détient sur une filiale étrangère ou des prêts qu'elle lui a consentis, lorsque l'irrécouvrabilité des sommes correspondantes apparaît probable ;

- et, d'autre part à raison des engagements qu'elle a pris en garantie des emprunts et dettes de cette même filiale à condition que ces engagements aient constitué des opérations de gestion normale et s'il apparaît probable qu'ils devront être exécutés.

Elle peut également, sous certaines conditions, constater par voie de provisions les dépréciations éventuellement subies par sa participation au capital de la filiale.

Enfin, en cas de dissolution de la filiale suivie de la liquidation et du partage de l'actif net en résultant, la société peut, d'une part, déduire de son bénéfice d'exploitation les pertes subies à cette occasion tant du fait de l'irrécouvrabilité des créances qu'elle détenait sur la société dissoute et des prêts qu'elle lui avait consentis, que de la mise en jeu des garanties qu'elle lui avait données et, d'autre part, tenir compte de la moins-value éventuellement subie sur ses titres de participation.

> *Le Conseil d'État a également jugé que l'aide à fonds perdu consentie par une banque à une filiale algérienne sous forme d'avances en compte courant -pour éviter une cessation de paiement qui eût été préjudiciable à son renom bancaire en France- constitue un acte de gestion normale pouvant justifier en partie la constitution d'une provision en vue de couvrir le risque de non-recouvrement desdites avances (CE du 20 novembre 1974, req. n° 85191, RJ II, p. 160).*

2. Déficits provenant d'exploitations situées hors de France

550

Les déficits provenant d'entreprises exploitées à l'étranger ne peuvent pas être pris en considération pour la détermination du bénéfice passible en France de l'impôt sur les sociétés.

560

Il convient donc d'envisager isolément les résultats de la seule activité exercée en France. Par exemple, ne sera pas imposée une entreprise dont l'exploitation en France est déficitaire alors même que, dans son ensemble, ladite entreprise serait bénéficiaire.

570

Dans l'hypothèse inverse, il y a lieu d'établir une imposition à raison des seuls profits réalisés en France, compte non tenu des déficits qui auraient été subis dans des établissements situés hors de France ou lors de la réalisation à l'étranger d'opérations dont les résultats échappent à l'impôt français

en vertu du principe de la territorialité.

C'est ainsi que, pour la détermination du bénéfice imposable d'une compagnie de navigation ayant son siège en France, il n'y a pas lieu de retrancher des bénéfices que cette entreprise réalise dans notre pays, le déficit d'exploitation d'une agence qu'elle possède à l'étranger lorsque cette agence, bien qu'elle soit placée sous la dépendance et le contrôle du siège et que sa comptabilité soit reprise dans la comptabilité générale de l'affaire, n'en exerce pas moins, en ce qui concerne tant la recherche et la réception du fret que la mise en œuvre du matériel de déchargement, une activité commerciale distincte de celle exercée en France par la compagnie (CE, arrêt du 6 juillet 1957, req. n° 40035, RO, p. 391).

De même une société ne saurait imputer sur ses bénéfices le déficit afférent à une agence établie par elle à l'étranger, dès lors que ladite agence ne constitue pas un simple bureau d'achats mais exerce en fait à l'étranger une activité autonome (les opérations effectuées à l'étranger comportaient à la fois des achats et des ventes sur place) [CE, arrêt du 12 novembre 1969, req. n° 75410, RJCD 1re partie, p. 288].

III. Obligations des sociétés et personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés dont l'activité est partiellement exercée à l'étranger

580

Les documents comptables et fiscaux que les entreprises sont tenues de produire, en application de l' article 53 A du CGI doivent être de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans la déclaration à laquelle ils doivent être joints.

590

S'agissant de personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, ces résultats imposables s'entendent, en vertu des dispositions de l'article 209-I du CGI, uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, de ceux mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B du CGI ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

600

À cet effet, et conformément aux dispositions de l'article 38 terdecies A de l'annexe III au CGI, les sociétés et personnes morales assimilées exerçant partiellement leur activité à l'étranger sont tenues de produire deux séries de tableaux normalisés à l'appui de leur déclaration de résultat :

- la première, regroupant les éléments comptables concernant l'ensemble des activités exercées quelle que soit leur localisation ;

- la seconde, mentionnant les éléments afférents aux seules opérations dont le résultat est imposable en France au sens de l'article 209-I du CGI.

610

Les tableaux de la seconde série doivent être établis dans les conditions suivantes : le total du bilan (imprimés n^{os} 2050 et 2051 ou n° 2033-A) figurant sur les tableaux à caractère fiscal doit être identique à celui du bilan comptable. En conséquence, les éléments actifs et passifs rattachables aux

activités exercées hors de France doivent être extournés des postes correspondants.

620

En vue d'assurer la concordance avec le total du bilan, le montant total des postes ainsi extournés doit être compris respectivement dans les comptes de régularisation actif et passif. La ventilation des comptes de régularisation doit être annexée aux tableaux à caractère fiscal.

630

En revanche, les autres tableaux (n^{os} 2052 à 2057 ou 2033-B) ne doivent mentionner que les opérations courantes ou exceptionnelles qui participent à la réalisation des résultats imposables en France.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 19/11/2026