



Fiscalité - CE, 29 juin 1981 : des chantiers face à la règle de territorialisation de l'IS

Commentaire article publié le 29/06/2018, vu 3807 fois, Auteur : [Johanna Doukari](#)

Commentaire de l'arrêt du 29 juin 1981 du Conseil d'Etat, pourvoi n°16095 Cet arrêt de principe de 1989 revient sur la territorialisation de l'IS, au travers des critères d'établissement stable et d'exploitation hors de France pour inclure des bénéficiaires dans la base d'imposition de l'IS. Les bénéficiaires ont été ici réalisés par des "chantiers".

Une entreprise domiciliée en France choisit souvent d'étendre son activité sur le territoire d'un Etat étranger. L'arrêt du **29 juin 1981 n°16095 du Conseil d'Etat** s'attarde sur les règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés. Cet arrêt de 1989 en fait une application au cas pour le moins particulier des chantiers de construction établis à l'étranger.

Cette société à responsabilité limitée, dont le siège social et la direction administrative se situe en France, a effectué des travaux de forage pétrolier, en utilisant la technique relativement complexe du forage à l'air, sur le territoire de 4 Etats étrangers - l'Espagne, la Tunisie, l'Algérie, Le Gabon - de 1966 à 1969. En vue de liquider son impôt sur les sociétés en France, la société a inclus dans la base d'imposition le résultat, déficitaire, lié à son activité au Gabon ; en revanche, la société n'a pas inclus dans la base imposable le résultat, bénéficiaire, lié à ses activités exercées sur le territoire algérien, tunisien et espagnol.

En contrôlant les exercices comptables de 1966 à 1969 de la société, l'administration fiscale rectifie ce choix et réintègre dans la base d'imposition, les bénéfices réalisés en Algérie, en Espagne et en Tunisie. L'administration fiscale procède à une imposition supplémentaire.

La société assigne l'administration fiscale devant le Tribunal administratif de Paris à des fins d'annulation de la décision administrative et demande une réduction de l'impôt.

Par l'arrêt du 13 juillet 1978, le tribunal administratif (le TA) de Paris rejette la requête du contribuable pour faire droit à l'administration fiscale. Le TA a décidé que les profits générés sur ces marchés étrangers devaient être incorporés dans la base d'imposition de l'impôt sur les sociétés (français).

La société se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 13 juillet 1978.

Concernant les travaux réalisés sur le territoire tunisien, selon le moyen au pourvoi, la société prétend qu'il s'agissait d'une entreprise exploitée hors de France, en vertu de l'article 209 I du Code général des Impôts.

Concernant les autres Etats, la société rappelle les dispositions des conventions conclues avec l'Espagne (Convention du 8 janvier 1963), avec l'Algérie (Convention du 2 octobre 1969), et le Gabon (Convention du 21 avril 1966), lesquelles prévoient expressément que les revenus générés par des établissements stables sont imposables dans l'Etat de leur implantation, et qu'en l'espèce les travaux réalisés dans chacun de ces 4 Etats étrangers relevaient effectivement d' « établissements stables », au sens des conventions précitées.

Deux questions ont été ici posées au Conseil d'Etat, toutes deux ayant trait à la territorialité de l'impôt sur les sociétés : déterminer si les travaux de forage à l'air effectués en Tunisie devaient relever d'une entreprise exploitée en France en vertu de l'article 209 I du Code général des Impôts, le droit interne ;

Et si, les travaux de forage à l'air pouvaient caractériser, ou non, des établissements stables, aux sens des conventions fiscales franco-espagnole, franco-algérienne et franco-gabonaise précitées.

Dans l'arrêt ici commenté du 29 juin 1981, le Conseil d'Etat annule la décision du 13 juillet 1978 du TA de Paris, annule les rappels d'imposition émis par l'administration fiscale, et exempte de l'impôt sur les sociétés les bénéfices réalisés au travers des travaux en Tunisie, en Espagne et en Algérie.

Le Conseil d'Etat qualifie les travaux réalisés, de chantiers, constitutifs d'établissements stables. Par conséquent, les résultats bénéficiaires litigieux ne devaient pas être compris dans la base d'imposition de l'impôt sur les sociétés.

L'intérêt du jugement est de rappeler les modalités d'imposition relatives aux chantiers. Le principe de territorialité se scinde en deux branches pour déterminer le lieu de réalisation des bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés : l'une, matérielle, l'existence d'une installation fixe d'affaires (II), l'autre juridique, la dépendance de l'entreprise (I).

1. Une dépendance insuffisante à l'égard du siège, tant au regard du droit interne que du droit conventionnel

Le droit interne français (art. 209 I, CGI) contient la notion d'« entreprise exploitée » en France, comme critère de rattachement à l'impôt sur les sociétés (**A**). Cette notion joue lorsqu'aucune convention fiscale n'est applicable. La notion conventionnelle d'établissement stable prévaut sur la notion d'entreprise exploitée en France du droit interne (**B**). Le droit interne s'applique en priorité, sous réserve des conventions internationales qui priment.

1. Une entreprise exploitée hors de France en raison de la technicité des travaux

On l'a dit, le rattachement fiscal d'une entreprise étrangère à l'Etat français est conditionné par le critère de son exploitation en France. Il ne doit être tenu « compte uniquement que des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France » (209 I, CGI). L'exploitation de l'entreprise s'entend comme nécessairement **permanente** et **autonome**. Ainsi, lorsque l'entreprise est exploitée à l'étranger de manière permanente et autonome, elle n'est pas exploitée en France (*CE, 29 mars 1978 à propos d'un chantier monégasque exploité surplace*).

Concernant le chantier en Tunisie, le Conseil d'Etat a remarqué que bien que le siège français effectuait des opérations de gestion, le chantier étant permanent et nécessitant un personnel techniquement compétent.

Ce qui a permis au Conseil d'Etat d'établir que ce chantier était exploité hors de France est que la prise de décisions techniques se faisait en Tunisie, et non pas à partir du siège en France. Donc, le chantier tunisien était un véritable centre de décision. Voici le considérant de principe de l'arrêt concernant la Tunisie :

« des opérations de forage a l'air qui exigent la mise en oeuvre de moyens dont l'emploi necessite la prise de decisions techniques par des responsables se trouvant sur le chantier ; qu'une telle activite, eu egard a la continuite, a l'importance et a l'autonomie technique des operations realisees sur place qu'elle implique, doit etre regardee, alors meme que des taches de gestion et de direction etaient executees en france, comme celle d'une entreprise exploitee hors de france par la societe ; que, des lors, en l'absence d'une convention internationale entre la france et la tunisie applicable aux impositions litigieuses, la societe est fondee a soutenir que c'est en meconnaissance des dispositions precitees de l'article 209 du code que les resultats de son activite en ... Ont ete reintegree dans les bases d'imposition a l'impot sur les societes ; »

Les opérations réalisées sur le territoire tunisien étaient détachables de celles du siège situé en France.

Lorsque le juge de l'impôt est saisi d'un contentieux relatif au caractère imposable des bénéfices réalisés à l'étranger par une entreprise française, il apprécie les faits au regard du droit interne. Ce n'est que dans un deuxième temps que le juge recherchera si la convention fait obstacle à l'application du droit interne. En l'occurrence, aucune convention entre la Tunisie et la France n'était applicable à l'époque des faits. Toutefois, des conventions sont applicables à d'autres chantiers organisés par cette même société française, ce que nous allons voir dans le B).

2. Des établissements stables logiquement reconnus à l'étranger

Le but poursuivi par les conventions internationales est d'éviter les **doubles impositions** dans les Etats contractants.

Lorsqu'une entreprise française étend son activité sur le territoire appartenant à un autre Etat sans y posséder d'établissement stable, l'imposition de l'ensemble des bénéfices réalisés est soumise à l'impôt français ;

l'autre Etat doit renoncer à toute imposition.

En revanche, lorsqu'une entreprise exerce son activité sur le territoire de l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable, cet Etat est en droit de taxer les bénéfices réalisés par cet établissement ;

la France doit s'abstenir d'imposer les bénéfices réalisés par l'établissement stable.

Le Conseil d'Etat retient ainsi que les chantiers faisaient l'objet d'une exploitation hors de France, en vertu de l'article 209 du Code général des Impôts, (chantier en Tunisie) et d'établissement stable, au sens des conventions fiscales internationales (chantiers en Espagne, Algérie, Tunisie et au Gabon). Cette solution identique permet une compréhension simple de l'arrêt pour le juriste en évitant les nuances ou controverses liées à la caractérisation d'un lien de dépendance juridique suffisant selon les différentes sources de droit (droit interne // droit conventionnel).

Le Conseil d'Etat s'oppose à l'appréciation faite par les juges du fond. Cela est justifié par un lien de dépendance insuffisant et des opérations matériellement exécutées hors de France.

Par son arrêt du 29 juin 1981, le Conseil d'Etat a donc annulé le jugement du 13 juillet 1978 du tribunal administratif de Paris.

2. Une installation matériellement établie à l'étranger

1. Des chantiers successifs interprétés comme une installation « fixe » d'affaire

Le critère d'une installation fixe d'affaire est prévu par les trois conventions bilatérales, pour caractériser un établissement stable. Une installation fixe d'affaire suppose une assise physique et géographiquement établie de l'installation, ainsi qu'une assise temporelle suffisante.

Or en l'espèce, il s'agissait d'une activité de forage à l'air, que le Conseil d'Etat et les juges du fond a qualifié de chantier. Un chantier, c'est quoi ? Cela désigne une installation établie pour réaliser un ouvrage déterminé et qui disparaît une fois l'ouvrage achevé. Les chantiers ne sont pas destinés à durer, et ils constituent un cas particulier d'établissement stable.

Par principe - les conventions fiscales retiennent une durée minimum pour qualifier un chantier d'établissement stable.

En l'occurrence, les conventions ne prévoyaient pas la même durée comme critère. La convention du 8 janvier 1963 avec l'Espagne disposait que « constituent notamment des établissements stables : (...) un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse 12 mois ». Or en l'espèce, la société était l'origine de plusieurs chantiers en Espagne, le plus long chantier n'ayant duré que 9 mois. Le Conseil d'Etat, pour qualifier le chantier d'établissement stable, interprétera l'adverbe « notamment » de manière élargie : l'énumération prévue n'est « pas limitative », elle « s'étend à tout établissement d'une nature et d'une consistance semblables à celles des exemples énumérés » tel que les chantiers successifs ! Le Conseil d'Etat, dans cet arrêt du 29 juin 1981, n'exige pas que les chantiers successifs se rattachent à un projet unique. Plus simplement, la convention ne se retreint pas à une activité continue sur un même chantier, elle vise aussi les opérations successives réalisées avec le même matériel et le même personnel (*il n'est pas dit que les chantiers doivent être exécutés l'un après l'autre, à un même endroit : je ne sais pas si des chantiers peuvent être successifs qui tout en étant dans les limites territoriales du pays sont dans des régions différentes*).

« Considerant qu'il est clair que, d'une part, en choisissant comme exemple d'établissement stable un chantier dont la durée dépasse douze mois, les rédacteurs de la convention n'ont pas entendu exclure de la catégorie des établissements stables une activité exercée par l'entreprise plus de douze mois dans le même pays mais à l'aide de plusieurs chantiers successifs et que, d'autre part, l'énumération énoncée à l'article 4 précité de la convention n'étant pas limitative, le champ de cet article s'étend à tout établissement d'une nature et d'une consistance semblables à celles des exemples énumérés ; »

La Convention du 2 octobre 1969 franco-algérienne ne stipulait en revanche aucune durée précise. Le forage n'avait duré que deux mois. Le Conseil d'Etat prend toutefois en compte la durée nécessaire pour monter les installations techniques et des machines. Il en déduit le « maintien sur le territoire algérien de moyens d'exploitation pendant une année » ! De nouveau, il est recouru à la notion de cumul de chantiers.

Il convient de revenir sur les faits de l'espèce. Il s'agissait d'une activité de forage à des fins d'extraction de pétrole. L'arrêt semble pouvoir être critiqué, dans le sens où le Conseil d'Etat aurait pu considérer que lesdits travaux établissaient un lieu « d'extraction de ressources naturelles ». Le lieu d'extraction de ressources naturelles était en fait un exemple cité par les trois conventions bilatérales pour caractériser une installation fixe d'affaires, et donc un établissement stable.

2. Les bénéficiaires litigieux imposables dans l'Etat d'implantation des travaux

Puisqu'exemptés, ces bénéfices litigieux doivent faire l'objet d'une imposition par les Etats d'implantation des chantiers.

Une telle obligation fiscale est supposément censée avoir d'ors-et-déjà été respectée par la société de construction. Il revient aux Etats d'implantation de le vérifier.

Un silence est gardé par l'arrêt sur le respect de cette obligation fiscale. L'administration fiscale et le juge administratif sont incompétents pour procéder eux-mêmes à une telle vérification, du fait de la souveraineté fiscale des Etats, sous réserve d'un dialogue possible entre les administrations fiscales desdits Etats. En l'occurrence, aucune information n'a été recueillie à ce titre ni par le juge administratif ni par l'administration fiscale française.

De manière moins substantielle, sans doute convient-il de remarquer que l'arrêt du 29 juin 1981 du Conseil d'Etat conforte les profits dégagés par la société. Les bénéfices litigieux ne sont pas soumis à l'impôt français. Ils sont d'autre part, séparément, passibles de l'impôt dans chacun des Etats bénéficiaire.

De plus, la liberté d'établissement des entreprises françaises à l'étranger est encouragée. Cet arrêt se conforme au principe du réalisme fiscal.

L'intérêt de l'arrêt réside dans le fait que les modalités d'imposition des chantiers de construction et de montage sont explicitées, bien qu'il ne s'agisse que d'un arrêt d'application de la jurisprudence (voir CE, 29 mars 1978 précité, à propos du chantier de construction d'une digue dans mer territoriale de Monaco), cet arrêt de 1989 est un arrêt ancien, fondateur et clair en la matière.

Cette jurisprudence est aujourd'hui appliquée.