



Date de parution: 31/10/2024

Fiscal

BIC - IS

1 - Comment caractériser un établissement stable au regard de l'impôt sur les sociétés ?

Pour établir qu'une société étrangère dispose d'un établissement stable en France dont les bénéficiaires y sont imposables, les juges mettent en œuvre la technique du faisceau d'indices, en s'appuyant notamment, sur l'existence d'un local en France ou encore sur la résidence des dirigeants en France...

CAA Lyon 3 octobre 2024, n° 23LY01842 ; CAA Toulouse 4 juillet 2024, n° 22TL22039 ; CAA Toulouse 28 mars 2024, n° 22TL21893 ; CAA Nantes 13 février 2024, n° 22NT03536

L'ESSENTIEL

La notion d'établissement stable, définie tant par le droit fiscal interne que les conventions fiscales internationales, permet de déterminer si l'exercice en France d'une activité industrielle ou commerciale par une société étrangère y est imposable. / [1-1](#) et [1-2](#)

Lorsqu'un établissement stable est caractérisé en France, l'activité exercée est considérée comme exploitée en France et, par conséquent, l'entreprise étrangère sera passible de l'IS sur cette activité en particulier. / [1-1](#) et [1-2](#)

Pour caractériser l'existence d'un établissement stable, les juges du fond s'appuient sur un faisceau d'indices. / [1-3](#) à [1-6](#)

Notion d'établissement stable

Au regard du droit français

[1-1](#)

La notion d'établissement stable est essentielle pour apprécier si la France peut imposer les bénéfices des sociétés étrangères qui exercent leurs activités sur son territoire.

La France applique le principe de territorialité de l'impôt, selon lequel les bénéfices sont passibles de l'IS en France s'ils sont réalisés dans des entreprises exploitées en France (CGI art. 209). Les revenus réalisés à l'étranger ne sont donc pas imposables en France.

La notion d'entreprise exploitée en France utilisée en droit interne n'est pas définie par le législateur mais par la jurisprudence. Selon cette dernière, cette notion s'entend de l'exercice habituel d'une activité commerciale qui peut ([BOFiP-IS-CHAMP-60-10-10-§ 60-27/06/2014](#)) :

- 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.

Ces différents critères ne sont à retenir que dans l'hypothèse où aucune convention internationale relative aux doubles impositions n'est applicable. Or, la France ayant conclu un nombre important de conventions avec différents États pour pallier les doubles impositions, cette définition du droit interne est peu utilisée.

NOTION D'ETABLISSEMENT STABLE AU REGARD DE LA TVA

Les critères pour définir un établissement stable diffèrent de ceux utilisés en matière d'impôt sur les sociétés et ne valent que pour les prestations de services (voir RF [2022-1](#), §§ [2103](#) et s.).

Ainsi, l'établissement stable désigne tout établissement, autre que le siège de l'activité économique, qui se caractérise par un degré suffisant de permanence et une structure appropriée, en termes de moyens humains et techniques, lui permettant :

- de recevoir et d'utiliser les services qui sont fournis pour les besoins propres de cet établissement (règlt 282/2011, art. 11, 1) ;
- ou de fournir les services dont il assure la prestation (règlt 282/2011, art. 11, 2).

Au regard du droit conventionnel

[1-2](#)

Lorsqu'une convention internationale s'applique, il conviendra alors d'examiner dans quelle mesure la convention déroge aux règles de droit interne, sachant que ses règles prévalent sur celles de droit interne ([BOFiP-IS-CHAMP-60-10-§ 10-08/10/2012](#)).

Signalons que la plupart des conventions fiscales bilatérales signées par la France prévoient que les bénéficiaires d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé.

Pour le Conseil d'État, les conventions internationales ont toutefois un caractère subsidiaire par rapport au droit interne, c'est-à-dire qu'elles ne peuvent pas, à elles seules, fonder l'imposition en France (CE 19 décembre 1975, nos 84774 et 91895 ; CE 17 mars 1993, n° [85894](#) ; CE 11 avril 2008, n° [285583](#) ; CE 20 septembre 2017, n° [392231](#)).

Ainsi, conformément au principe de subsidiarité, le juge va se placer au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si une société exerce une activité imposable en France. Ensuite, une fois l'imposition établie, le juge va analyser la convention fiscale pour déterminer si elle peut faire obstacle au droit de la France d'imposer la société concernée (CE 28 juin 2002, n° [232276](#)).

D'une manière générale, les conventions fiscales internationales s'appuient sur les modèles proposés par l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) pour définir l'établissement stable.

Selon l'article 5 de ces modèles de convention de l'OCDE, l'établissement stable désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. Il comprend notamment (art. 5.2) un siège de direction (a), une succursale (b), un bureau (c), une usine (d), un atelier (e) et une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles (f).

Pour rechercher si une société étrangère dispose en France d'un établissement stable, la jurisprudence recourt à un faisceau d'indices, en prenant en compte, par exemple, la résidence en France des dirigeants, l'existence de locaux et de salariés en France ou encore l'existence de comptes bancaires français, comme le souligne de récentes décisions de cours administratives d'appel (CAA Lyon 3 octobre 2024, n° 23LY01842 ; CAA Toulouse 4 juillet 2024, n° 22TL22039 ; CAA Toulouse 28 mars 2024, n° 22TL21893 ; CAA Nantes 13 février 2024, n° 22NT03536).

Soulignons que ces cours administratives d'appel ont fait application du principe de subsidiarité (voir ci-avant) pour établir l'imposition en France des sociétés étrangères.

Critères permettant de caractériser un établissement stable

Résidence en France des dirigeants

Dans deux affaires jugées pour reconnaître l'existence d'un établissement stable en France de sociétés anglaise et québécoise, les juges du fond s'appuyaient notamment sur le fait que :

- les actes engageant la société anglaise, en particulier les contrats de location et leur gestion, étaient contrôlés et signés par ses dirigeants, tous les deux de nationalité française et domiciliés en France. En l'espèce, les périodes de déplacement de ces derniers vers le Royaume-Uni, justifiées pour l'un d'eux seulement et limitées à une durée maximale de 10 jours par an au cours de la période en litige, ne correspondaient pas aux dates de signature des documents engageant juridiquement la société (CAA Toulouse 4 juillet 2024, n° 22TL22039) ;

- l'unique associé et dirigeant de la société québécoise résidait en France toute l'année, travaillait seul pour le compte de cette société, et assurait le suivi des rendez-vous pour effectuer auprès de potentiels clients la présentation de logiciels (CAA Nantes 13 février 2024, n° 22NT03536).

Inscription au RCS, existence de comptes bancaires en France

1-4

Dans l'affaire jugée le 13 février 2024 (voir § 1-3), pour établir que la société québécoise exerçant une activité de conseil en systèmes de logiciels informatiques disposait d'un établissement stable en France, les juges du fond avaient également relevé que (CAA Nantes 13 février 2024, n° 22NT03536) :

- cette société avait immatriculé au registre du commerce et des sociétés (RCS) un établissement situé en Bretagne et avait demandé expressément son assujettissement à l'IS et à la TVA sans toutefois déposer ultérieurement de déclaration de résultat ou de chiffre d'affaires ;

- les factures délivrées à neuf de ses clients mentionnaient une adresse, des numéros de téléphone et de fax français ;

- les prestations facturées étaient encaissées sur un compte bancaire ouvert auprès d'une banque située en France, dont son unique associé et dirigeant détenait la signature.

Existence de locaux et de salariés en France

1-5

Les juges du fond ont confirmé l'existence d'une installation fixe d'affaire constitutive d'un établissement stable en France d'une société anglaise et espagnole, tant au regard de la législation française que de la convention fiscale franco-anglaise et espagnole en faisant valoir que :

- l'essentiel des documents juridiques (comptabilité, contrats commerciaux, informations bancaires...) de la société anglaise avait été retrouvé lors d'une

perquisition effectuée dans les locaux situés en France de son unique associé et avec qui elle partageait les mêmes dirigeants. Le fait que cette société disposait au Royaume-Uni de son comptable, de son unique compte bancaire, d'une ligne téléphonique et de ses clients et qu'elle y avait déposé ses déclarations fiscales et réglé ses impôts étaient sans incidence sur la caractérisation d'un établissement stable en France (CAA Toulouse 4 juillet 2024, n° 22TL22039) (voir § 1-3) ;

-le contrat conclu par la société espagnole avec une société française, destiné à mettre à sa disposition des locaux d'exposition de ses produits, des démonstrateurs de vente et des bornes internet destinées à la prise de commande par les clients devait être qualifié de contrat de mise à disposition de locaux, dépassant le simple contrat de prestations de services. Les juges avaient d'ailleurs relevé que la société espagnole disposait, dans ce local, d'un bureau, constituant un centre de décision, notamment pour l'élaboration des documents commerciaux établis pour la vente de ses produits. En outre, la société espagnole rémunérait des salariés de la société française chargés des prises de commande et de la facturation de ses produits. Le contact commercial apparaissant sur son site internet correspondait à l'adresse électronique d'une salariée de la société française et le service après-vente (paiement et réclamation) était également assuré par une salariée de cette société (CAA Toulouse 28 mars 2024, n° 22TL21893).

Client, chantiers, matériels professionnels et matériaux situés en France

1-6

Dans une autre affaire, la cour administrative d'appel de Lyon a considéré qu'une société anglaise exerçant une activité de travaux de plâtrerie et de peinture disposait d'un établissement stable en France en se fondant sur les éléments suivants (CAA Lyon 3 octobre 2024, n° 23LY01842) :

-la société anglaise était liée à son unique client, situé en France, par un contrat de sous-traitance rédigé en français ;

-les chantiers réalisés pour ce client, le matériel professionnel qui se trouvait sur ceux-ci, les matériaux fournis par le donneur d'ordre et les fournisseurs étaient situés en France ;

-le dirigeant de la société s'occupait des relations avec les fournisseurs et le client, notamment de la facturation, ainsi que du suivi des travaux en France.

En l'espèce, durant les années en litige, la société requérante faisait partie au Royaume-Uni du registre des entreprises qui ne font pas de transaction significative dans ce pays et avait déclaré auprès des autorités britanniques une « adresse de service » en France au domicile de son dirigeant.

