

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de BARMON, rapporteur public

La société Horizontal Drilling International réalise des travaux de forage horizontal en vue de l'atterrissage de pipelines marins, de l'installation de canalisations de distribution ou de traitement des eaux, de la pose de gaines de télécommunications ou encore de câbles souterrains d'électricité. Elle utilise des matériels lourds qui se déplacent au fur et à mesure de l'avancement du chantier de forage, et d'un chantier à l'autre une fois la commande précédente achevée. Son siège social se situe à Clichy mais comme son activité se déploie pour partie à l'étranger, la société n'a pas déclaré les matériels de chantier exploités hors de France dans ses bases d'imposition à la taxe professionnelle.

A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a réintégré leur valeur locative dans ses bases imposables des années 2003 à 2006. La société a vainement réclamé contre les rehaussements de taxe professionnelle en résultant. Saisis par la société, le tribunal administratif puis la cour administrative d'appel de Versailles ont confirmé le redressement. La société Horizontal Drilling International se pourvoit régulièrement en cassation contre son arrêt du 19 mars 2013, qui a été publié à la RJF (10/13 n° 939).

Devant les juges du fond, la société s'est prévaluée des dispositions de l'article 1471 du CGI et de l'article 310 HH de son annexe II. Le premier se contente de renvoyer à des décrets en Conseil d'Etat la détermination des modalités d'application de la taxe professionnelle aux entreprises exerçant une partie de leur activité hors du territoire national. L'article 310 HH codifie ces dispositions réglementaires¹. Il précise que, pour ces entreprises, il convient de faire le départ entre, d'un côté, les immeubles et installations situés sur le territoire national, dont la valeur locative ainsi que celle des équipements, biens mobiliers et véhicules qui y sont attachés doit être intégralement prise en compte dans le calcul de la taxe professionnelle, et de l'autre, les immeubles et installations situés à l'étranger et leurs équipements, dont la valeur locative n'est pas incluse dans la base imposable de cet impôt. Les équipements et biens mobiliers exploités hors de France sont donc exclus de l'assiette de la taxe professionnelle d'une société française qui en dispose pour l'exercice de son activité, en présence d'un immeuble ou d'une installation situés à l'étranger.

¹ Il est issu de l'article 6 du décret n° 75-975 du 23 octobre 1975.

Contrairement à ce que soutenait la société, la cour a jugé dans l'arrêt attaqué que ses chantiers et leur base vie, étant par nature mobiles et temporaires, ne sauraient constituer des installations au sens de l'article 310 HH, alors même que les chantiers pouvaient s'étendre sur plusieurs mois et en dépit de l'importance et du poids des matériels en cause. Elle en a déduit que la valeur locative des matériels nécessaires à la réalisation des opérations de forage utilisés à l'étranger devait être comprise dans les bases d'imposition de la société à la taxe professionnelle. La requérante voit dans ce raisonnement une erreur de droit et vous invite par ce moyen à préciser ce qu'est une installation pour l'application de l'article 310 HH de l'annexe II au CGI.

Cette question est, à notre connaissance, inédite dans votre jurisprudence : vos décisions du 17 avril 1985, *Interimest* (n° 48096, RJF 1985 n° 882) et du 27 septembre 1989 (*SARL Cometate Services*, n° 48200, RJF 1989 n° 1233), les seules à faire application de l'article 310 HH, s'agissant de l'imposition des salaires versés à des intérimaires mis à disposition d'entreprises étrangères, ne vous sont d'aucun secours car elles n'explicitent pas la notion d'installation.

La cour ne s'est pas non plus aventurée à formaliser une définition de l'installation pour la mise en œuvre de ces dispositions, propres aux équipements et biens mobiliers, qui ont disparu avec la taxe professionnelle, la contribution économique territoriale étant désormais recouvrée exactement selon les mêmes règles de territorialité que l'impôt sur les sociétés².

Comme on l'a vu, la cour a fait primer le critère de la stabilité ou de l'immovibilité pour caractériser l'existence d'une installation à l'étranger faisant obstacle à l'imposition à la taxe professionnelle en France des équipements qui y sont rattachés. Elle a expressément écarté deux autres éléments : l'importance matérielle des équipements en cause et la durée des chantiers. Son raisonnement exclut *de facto* l'ensemble des chantiers de la notion d'installation, puisqu'ils sont par nature mobiles et temporaires, comme le relève l'arrêt attaqué.

Cette interprétation de l'installation au sens de l'article 310 HH nous paraît trop restrictive. En effet, il ne faut pas perdre de vue la règle fondamentale selon laquelle la taxe professionnelle est un impôt local qui ne porte que sur les activités exercées en France, de sorte que les redevables qui déploient une partie de leur activité hors de France ne sont passibles de la taxe professionnelle que pour leurs activités réalisées dans les limites du territoire national. Si l'on part de ce principe, qui nous paraît central, l'article 310 HH n'est qu'une extension dérogatoire du champ d'application territorial normal de la taxe professionnelle, en ce qu'il autorise « en négatif » à rattacher à l'établissement situé en France les équipements qui ne peuvent l'être à une installation située à l'étranger. Pour cette raison, il convient à notre sens de ne pas faire une interprétation extensive de ces dispositions réglementaires, et donc de privilégier une acception souple de la notion d'installation à l'étranger. Le critère de fixité retenu par la cour nous semble dès lors trop réducteur.

² Aux termes de l'article 1447, III du CGI, les personnes ou sociétés ne peuvent pas être soumises à la CFE à raison de leurs activités qui ne sont assujetties ni à l'impôt sur le revenu, ni à l'impôt sur les sociétés en raison des règles de territorialité propres à ces impôts. Cf aussi l'instruction E-7-11 du 8 juillet 2011 n° 40 et 41.

Ce n'est pas non plus celui qui s'évince le plus naturellement de la lecture du 1° de l'article 310 HH. D'une part, il est construit sur une opposition entre les « immeubles et installations situés sur le territoire national » et les « immeubles et installations situés à l'étranger », ce qui semble davantage renvoyer au lieu d'exploitation effective des équipements concernés qu'à l'intensité, si l'on peut dire, de l'implantation de la société à l'étranger. D'autre part, l'immovibilité est la caractéristique des immeubles, et si l'on en fait aussi le critère distinctif de l'installation, comme la cour, l'on voit mal quelle portée utile donner à cet ajout. Autrement dit, il n'est pas possible de réduire l'installation aux constructions fixées au sol à perpétuelle demeure ou assimilées, sauf à juger que l'emploi de ce terme est redondant. Nous pensons qu'il a au contraire été ajouté pour exclure des bases de la taxe professionnelle les équipements rattachés à une implantation plus légère de la société à l'étranger que celle qui se manifeste par la présence d'un immeuble. Le critère de la permanence des équipements ne nous semble donc pas le plus adéquat.

Quels critères retenir ? Nous ne croyons pas indispensable de créer à titre posthume une définition autonome de l'installation en matière de taxe professionnelle, pour des hypothèses d'activité industrielle transfrontalière qui n'ont apparemment pas suscité un abondant contentieux jusqu'ici.

La référence la plus pertinente de l'arsenal juridique existant est le concept d'établissement stable, qui sert dans les conventions fiscales bilatérales à répartir les revenus et bénéfices imposables entre les Etats parties. Nous n'ignorons pas que cette notion est inapplicable dans la plupart des cas à la taxe professionnelle, peu de conventions incluant cet impôt dans leur champ³. Les conventions conclues avec l'Allemagne fédérale le 21 juillet 1959 et avec l'Italie le 5 octobre 1989, qui prévoient que les résidents étrangers ne sont imposables à la patente ou à la taxe professionnelle qu'à la condition d'exercer en France une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable, font à cet égard figure d'exceptions. En-dehors de ces cas limités où il y aurait une certaine logique à faire coïncider par symétrie établissement stable en France et installation à l'étranger, il ne vous est pas interdit de vous inspirer de la définition de l'établissement stable qui ressort du modèle de convention fiscale de l'OCDE même si elle ne s'impose pas en droit.

Le point 3 de l'article 5 de la convention type de l'OCDE propose aux Etats de convenir qu'un chantier de construction ou de montage est un établissement stable si sa durée dépasse douze mois. Vous avez déjà confronté ces stipulations, reprises plus ou moins fidèlement dans les conventions fiscales liant la France à l'Espagne et à l'Algérie, à des travaux de forage à l'air effectués à l'étranger par une société dont les bureaux et le siège social se trouvaient en France, dans une décision du 29 juin 1981, aux T. (n° 16095, RJF 1981 n° 857, ccl M. Schricke à Droit Fiscal 1982 n° 48, comm. 2243). Vous avez d'abord jugé qu'au regard des règles de territorialité de droit interne prévues au 1 de l'article 209 du code général des impôts, une telle activité de forage, eu égard à la continuité, à l'importance et à l'autonomie technique des opérations réalisées sur place qu'elle implique, doit être regardée comme celle d'une entreprise exploitée hors de France par la société. Puis vous avez admis

³ Vous veuillez alors à statuer distinctement sur l'impôt sur les sociétés et sur la taxe professionnelle (voyez par exemple, 31 mars 2010 n° 304715, 308525, *Sté Zimmer Ltd*, RJF 6/10 n° 568, ne raisonnant pas en matière de taxe professionnelle par voie de conséquence de l'analyse menée en matière d'impôt sur les sociétés, contrairement à ce qu'avait fait la cour dans l'arrêt censuré).

que les opérations de forage nécessitant le maintien en Espagne ou en Algérie du matériel nécessaire pendant une année constituait un établissement stable de la société dans ces Etats et ce même si les travaux de forage en eux-mêmes ne duraient pas plus de deux mois ou si, pour atteindre la durée de douze mois, il fallait cumuler plusieurs chantiers successifs. L'itinérance des chantiers ne vous a donc pas empêchés d'y voir un établissement stable en matière d'impôt sur les sociétés. Ce n'est pas la permanence des matériels dans un lieu unique qui importe, critère peu adapté à la réalité des chantiers, mais leur maintien pendant une durée suffisante à l'étranger, sans transiter par la France entre deux chantiers, qui fonde cette décision.

Nous vous proposons de vous inscrire dans la continuité de ce raisonnement pour juger que des équipements et biens mobiliers importants et techniquement autonomes, maintenus à l'étranger pendant une année, fut-ce pour exploiter plusieurs chantiers en des lieux différents, constituent une installation au sens de l'article 310 HH. L'exploitation durable à l'étranger de tels matériels, nécessaires à l'exécution de chantiers successifs hors de France, caractériserait une installation à l'étranger faisant obstacle à leur imposition à la taxe professionnelle. En vous inspirant ainsi des règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés, vous éviteriez le paradoxe qu'il y aurait à juger que les bénéfices retirés de l'exploitation de chantiers à l'étranger ne sont pas imposables à l'impôt sur les sociétés mais que les immobilisations mises en œuvre pour réaliser cette activité sont redevables de l'impôt local qu'est la taxe professionnelle.

Ajoutons pour finir qu'en l'espèce nous n'avons guère de doute pour considérer que les chantiers de la société Horizontal Drilling International méritaient le qualificatif d'installations à l'étranger. L'équipement utilisé par la société était incontestablement important : aux 702 tonnes et 2 600 m³ de matériel nécessaires aux forages souterrains d'un des chantiers que la société cite en exemple, il faut ajouter une base vie comprenant dortoirs, cantine, sanitaires et branchement aux réseaux de fluides, salles de détente, salles de réunion, bureaux, dont celui d'un comptable présent sur place, parking, gardiennage et clôture. La cour a été du même avis sur ce point puisqu'elle a relevé l'importance et le poids des immobilisations en cause. La société affirme sans être contredite que chaque chantier était autonome et que la plupart d'entre eux durait plus de trois mois, les matériels étant stockés sur un chantier achevé avant d'être expédiés sur le suivant sans revenir en France.

Quelle que soit l'appréciation du cas d'espèce, si vous nous avez suivie, vous jugerez qu'en se fondant sur l'absence de stabilité des équipements et biens mobiliers en litige et sur la circonstance que les chantiers étaient par nature mobiles et temporaires, la cour a commis une erreur de droit au regard de l'article 310 HH de l'annexe II au CGI. Vous annulerez l'arrêt attaqué pour ce motif, renverrez l'affaire à la cour et accorderez à la société la somme de 3 500 euros qu'elle réclame au titre des frais irrépétibles.

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles et à ce qu'une somme de 3 500 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.