



Article 209 B / une profonde réforme votée en juillet 2012

Aout 2012v2

[L'article 14 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012](#) réforme à nouveau l'article 209 B CGI en conditionnant la non-application de ce dispositif anti-évasion fiscale à la preuve par la société établie en France, que les filiales qu'elle détient dans des Etats à fiscalité privilégiée hors de l'Union européenne y exercent une activité économique réelle.

[Dans la cadre européen, l'article premier §2 de la directive mère fille 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011](#) « ne fait pas obstacle à l'application de dispositions **nationales** ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus. »

[Article 209 B à jour au 17 aout 2012](#)

Renversement de la charge de la preuve pour les transferts de bénéfices vers les pays non communautaires

« Cet article renverse la charge de la preuve sur la société établie en France **quel que soit le pays**, hors de l'Union européenne, **où sa filiale bénéficie d'un régime fiscal privilégié**, et non plus seulement lorsqu'il s'agit d'un Etat ou territoire non coopératif (ETNC),¹ « (source rapport F Marc commission des finances du sénat)

NOTE P Michaud, ce texte marque une évolution importante de notre fiscalité internationale. Le catéchisme historique de la DGI était que le principe de territorialité de l'IS était une muraille de chine. Le nouveau texte **qui est loin d'être définitif** marque à notre avis **un début de réflexion** vers la mondialisation de l'IS avec son corolaire le droit d'utiliser les impôts étrangers en crédit d'impôt ainsi que la déductibilité des pertes étrangères **et si** Les conséquences économiques seront bienvenues mais nous devons comprendre nos gardiens de nos finances pour cette lente évolution ...française et européenne Par ailleurs, notre conseil d'état de prononcera en 2024 sur la compatibilité de la loi votée ce juillet 2012 avec les conventions internationales par exemple celle avec la suisse ou pourquoi pas avec une US LLC mais du DELAWARE . A suivre donc

Inédit EFI

Bnp Paribas bénéficiait elle d'un régime privilégié à Guernesey

[Cour Administrative d'Appel de Versailles, 6ème chambre, 05/07/2012, 11VE03196,](#)

Et pour un versement de TECMA PACK à Géfi à Gibraltar et dans les Îles vierges britanniques

[Cour Administrative d'Appel de Versailles, 1ère Chambre, 07/02/2012, 10VE02123,](#)

[Source Rapport de F.MARC rapporteur de commission des finances du sénat](#)

1. Un dispositif anti-évasion à la mise en oeuvre délicate...	2
2. ...dont . l'efficacité va être renforcée	4
II. Le droit existant	5
A. <i>L'article 209 b du cgi, un instrument de lutte contre l'évasion fiscale</i>	5
1. Un dispositif qui s'applique aux entreprises françaises détenant des filiales dans des Etats à fiscalité privilégiée	5
a) <i>Les entreprises établies en France concernées par le dispositif</i>	5
b) <i>La détention directe ou indirecte de filiales à l'étranger</i>	5
c) <i>Les filiales visées par le dispositif</i>	6
d) <i>Une définition pragmatique du régime fiscal privilégié</i>	6
2. Une application conditionnée à la démonstration, par l'administration, que les filiales n'exercent pas d'activité réelle	6
a) <i>L'absence d'activité industrielle ou commerciale effective</i>	7
c) <i>... au même titre que le caractère prépondérant des revenus passifs dans les bénéfices des filiales</i>	7
3. Une charge de la preuve inversée dans le cas des filiales localisées dans des Etats ou territoires non coopératifs	7
4. Si les critères sont remplis, l'entreprise française est imposée sur la base des bénéfices réalisés à l'étranger	8
a) <i>L'imposition des bénéfices réalisés à l'étranger</i>	8
b) <i>La compatibilité du dispositif avec les conventions fiscales internationales</i>	8
c) <i>L'élimination des doubles impositions</i>	9
B. <i>L'articulation du dispositif avec le droit de l'union européenne</i>	9
1. L'article 209 B du code général des impôts ne s'applique pas aux filiales établies dans des Etats membres de l'Union européenne	9
2. ... sauf en présence d'un montage artificiel	9
3. ... afin d'assurer la conformité du dispositif à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne	10
III Le dispositif vote	10
A. <i>Le renversement de la charge de la preuve</i>	11
B. <i>Le maintien de la clause de sauvegarde pour les filiales établies dans l'union européenne</i>	12
C. <i>L'entrée en application du dispositif</i>	12
D Article 209 B Modifié par loi n°2012-958 du 16 août 2012 - art. 14 (V)	12

I L'objectif de la réforme

1. Un dispositif anti-évasion à la mise en oeuvre délicate...

L'article 209 B du code général des impôts (CGI) constitue **un dispositif juridiquement très abouti** : il permet d'appréhender les différents montages visant à la localisation abusive de bénéfices dans les Etats à fiscalité privilégiée, auxquels peuvent avoir recours les sociétés établies en France (détention indirecte de filiales par le biais de chaînes de participations, placement d'actifs incorporels dans des sociétés « boîte aux lettres », etc.).

De même, l'article 209 B précité **retient une définition du régime fiscal favorisé particulièrement opérationnelle**. Elle repose en effet sur une comparaison du montant des impositions acquittées en France avec celui de l'impôt payé à l'étranger. De cette manière, l'application du dispositif ne dépend pas d'une analyse, nécessairement délicate, de l'assiette et des taux pratiqués dans les autres Etats.

Toutefois, la mise en oeuvre de l'article 209 B du CGI présente une difficulté majeure. En effet, **si elle souhaite appliquer ce dispositif, l'administration fiscale doit apporter la preuve que la filiale localisée dans un Etat à fiscalité privilégiée**

hors de l'Union européenne n'y exerce pas une activité industrielle ou commerciale effective.

En outre, lorsque la filiale exerce une activité industrielle ou commerciale effective, **l'administration doit démontrer que l'essentiel de ses bénéfices proviennent de revenus potentiellement passifs** (opérations sur des actifs financiers ou incorporels, fourniture de prestations de services internes à un groupe) afin d'appliquer l'article 209 B du CGI à une société établie en France.

Or, **l'administration éprouve, souvent, des difficultés à trouver les informations nécessaires à de telles démonstrations.** C'est ce qu'a souligné, Olivier Sivieude, lors de son audition par la commission d'enquête sénatoriale sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales. Le directeur des vérifications nationales et internationales (DVNI) avait alors indiqué : *« En dehors de l'Union européenne, l'administration doit démontrer qu'aucune activité locale n'explique l'établissement de la société dans le pays en question. De fait, il n'est pas interdit à une entreprise du CAC 40 de développer une activité commerciale à Hong Kong, ni à une banque d'avoir une véritable activité dans les Îles Caïmans... Il nous faut donc prouver que l'installation d'un établissement à Hong Kong ou aux Îles Caïmans ne correspond à aucune activité locale. Cela suppose d'avoir des informations »*

2. ...dont . l'efficacité va être renforcée

Le dispositif apporte une solution à la difficile mise en oeuvre de l'article 209 B du CGI. Il prévoit de **renverser la charge de la preuve** sur la société établie en France qui détient une filiale dans un Etat à fiscalité privilégiée. Celle-ci doit alors **démontrer que la détention de sa filiale répond à une motivation principalement autre que fiscale** afin que le dispositif prévu à l'article 209 B ne lui soit pas appliqué.

Le renversement de la charge de la preuve n'est pas prévu dans les cas où la filiale est implantée dans un Etat membre de l'Union européenne, de manière à assurer la compatibilité du dispositif avec le droit de l'Union européenne.

Le présent article doit, par conséquent, permettre de **renforcer l'effectivité de l'application de l'article 209 B du CGI.** L'administration ne serait plus, en effet, entravée dans ses efforts de lutte contre l'évasion fiscale par la nécessité de prouver le caractère fictif des activités exercées par les filiales implantées dans les Etats à fiscalité privilégiée.

Ainsi, une fois que l'administration fiscale a établi l'existence d'un régime fiscal privilégié, il serait imposé une **présomption simple d'évasion fiscale** aux sociétés établies en France détenant des filiales bénéficiant d'un tel régime, dont il est évident qu'elle serait aisément écartée par les entreprises exerçant une activité économique réelle dans les Etats à fiscalité privilégiée où elles sont implantées.

L'efficacité du dispositif proposé semble confirmée par l'estimation du supplément de recettes fiscales qui en est attendu. Selon les projections réalisées par le Gouvernement dans l'évaluation préalable jointe au présent article, ce **supplément de recettes serait de 40 millions d'euros en 2012 et de 200 millions d'euros en année pleine.**

II. Le droit existant

A. L'article 209 B du CGI, un instrument de lutte contre l'évasion fiscale

L'article 209 B du code général des impôts (CGI) constitue **l'un des rouages essentiels du dispositif français de lutte contre l'évasion fiscale** par la localisation des bénéfices des entreprises dans les Etats à fiscalité privilégiée. Il permet à l'administration fiscale, sous certaines conditions, d'**imposer en France les bénéfices réalisés par les filiales ou succursales étrangères de sociétés françaises établies dans des pays offrant un régime fiscal privilégié.**

1. Un dispositif qui s'applique aux entreprises françaises détenant des filiales dans des Etats à fiscalité privilégiée

a) Les entreprises établies en France concernées par le dispositif

L'article 209 B du CGI a été créé par la loi de finances pour 1980 et modifié à plusieurs reprises, notamment afin d'assurer sa compatibilité avec les conventions fiscales internationales et le droit de l'Union européenne.

Ce dispositif anti-évasion fiscale concerne **les personnes morales établies en France et passibles de l'impôt sur les sociétés (IS)**. Il s'agit, par conséquent, des **entreprises françaises**, mais également des **établissements stables en France** d'une société étrangère

b) La détention directe ou indirecte de filiales à l'étranger

Ces personnes morales entrent dans le champ du dispositif lorsqu'elles **détiennent directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers^{76(*)} ou droits de vote dans une entité juridique localisée dans un Etat offrant un régime fiscal privilégié.**

L'article 209 B du CGI a toutefois prévu une **clause « anti-fractionnement »** permettant de déroger à ce seuil de 50 % afin d'**éviter les abus et les réorganisations artificielles des participations par les entreprises**. Aussi, le taux de participation est ramené à 5 % lorsqu'au moins 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote sont détenus :

- soit par des sociétés établies en France qui, bien que n'ayant aucun lien de dépendance, agissent de concert dans la direction d'une entité étrangère cotée sur un marché réglementé ;

- soit par des entreprises placées directement ou indirectement dans une situation de contrôle à l'égard de la personne morale établie en France.

Les cas de **détention indirecte** de filiales à l'étranger sont également prévus par l'article précité. Une entreprise est considérée comme indirectement détenue lorsqu'elle l'est par l'**intermédiaire d'une chaîne d'actions, parts, droits financiers ou droits de vote**. L'appréciation du pourcentage des droits ainsi détenus s'opère en **multipliant entre eux les taux de détention successifs^{77(*)}**.

Par exemple, si une société établie en France détient 75 % des actions d'une entreprise qui, elle-même, détient 80 % des actions d'une entité à l'étranger bénéficiant d'un régime fiscal privilégié, la société française entre dans le champ du dispositif dès lors qu'elle détient, indirectement, $75 \% \times 80 \% = 60 \%$ des actions de cette entité.

La détention indirecte s'entend aussi des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus directement ou indirectement par :

- les **salariés** ou les **dirigeants de droit ou de fait** de la société établie en France ;
- une **personne physique, son conjoint, leurs ascendants ou descendants** lorsque l'une de ces personnes au moins détient directement ou indirectement des droits dans la société établie en France ;
- une **entreprise ou une entité juridique ayant en commun avec la société établie en France un actionnaire, un porteur de parts ou un titulaire de droits financiers ou de droits de vote** qui dispose, directement ou indirectement, du nombre le plus élevé de droits de vote dans cette entreprise ou entité juridique et dans cette société.

c) Les filiales visées par le dispositif

L'entité juridique détenue à l'étranger peut être, selon les dispositions de l'article 209 B précité, une **personne morale**, un **organisme**, une **fiducie** ou une institution comparable.

Il peut donc s'agir de **sociétés étrangères de capitaux**, de **sociétés de personnes**, de **sociétés civiles**, etc. De même, sont aussi concernés, les **fondations de famille**, les **trusts**, les **Anstalten**^{78(*)} et les **Stiftungen**^{79(*)} constitués en vertu du droit du Liechtenstein, ainsi que les **groupements** (groupements d'intérêt économique (GIE), associations, syndicats, etc.).

d) Une définition pragmatique du régime fiscal privilégié

La notion de **régime fiscal privilégié** utilisée dans le cadre de l'article 209 B du CGI est définie par [l'article 238 A du même code](#). De ce fait, une entreprise est regardée comme soumise à un régime fiscal privilégié dans un Etat ou territoire donné si elle y est soumise à des **impôts sur les bénéfices dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui dont elle aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France, si elle y avait été établie.**

[l'article 238 A du CGI](#)

les personnes sont regardées comme soumises à un **régime fiscal privilégié** dans l'Etat ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies

Considérer le montant d'impôts dû par l'entreprise localisée hors de France afin de déterminer le caractère privilégié d'un régime fiscal permet de **contourner les difficultés inhérentes à la comparaison des assiettes française et étrangère** auxquelles aurait nécessairement conduit une approche par les taux d'imposition.

Il revient à l'administration fiscale de démontrer que la filiale à l'étranger bénéficie d'un régime fiscal privilégié pour faire application de l'article 209 B du CGI.

2. Une application conditionnée à la démonstration, par l'administration, que les filiales n'exercent pas d'activité réelle

a) L'absence d'activité industrielle ou commerciale effective...

Cependant, l'article 209 B du CGI s'applique uniquement si **les bénéfices de l'entreprise établie hors de France ne proviennent pas d'une activité industrielle ou commerciale effective** exercée sur le territoire de l'Etat d'établissement.

Ainsi, une activité industrielle ou commerciale ne peut être considérée comme effective en l'absence d'implantation réelle (bureaux, personnels, etc.) dans le pays d'établissement de la filiale ou d'opérations formant un cycle commercial complet

A titre d'exemple, l'article 209 B précité a été considéré comme applicable au cas d'une filiale bancaire située aux Bahamas n'ayant d'autre activité que de recevoir la rémunération du placement de ses fonds propres *TA Cergy-Pontoise, 4 février 2010, n° 06-3187.*

b) ... doit être démontrée par l'administration fiscale...

L'absence d'activité industrielle ou commerciale effective doit être démontrée par l'administration fiscale afin d'appliquer l'article 209 B du CGI ; il s'agit de la principale difficulté de mise en oeuvre du dispositif car l'administration, pour procéder à cette démonstration, doit accéder aux informations pertinentes, ce qui peut se révéler délicat, dès lors que la filiale est implantée dans un autre Etat.

c) ... au même titre que le caractère prépondérant des revenus passifs dans les bénéfices des filiales

Lorsque la filiale à l'étranger exerce une activité industrielle ou commerciale effective, l'administration peut tout de même appliquer le dispositif prévu à l'article 209 B du CGI si les bénéfices de celle-ci proviennent :

- pour plus de 20 % d'**opérations sur des actifs financiers² ou incorporels³**
- pour plus de 50 % d'**opérations sur des actifs financiers ou incorporels et de la fourniture de prestations de services internes**, y compris financier, à un groupe d'entreprises avec lequel la société établie en France entretient des relations de contrôle ou de dépendance.

Si ces seuils sont atteints, **l'intégralité des bénéfices de la filiale est susceptible d'être imposée** au titre de l'article 209 B du CGI et non pas seulement la part provenant des activités précitées.

L'application du dispositif peut être écartée si **la société établie en France démontre que les opérations de sa filiale à l'étranger ont principalement un effet autre que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire offrant un régime fiscal privilégié⁴**

Néanmoins, bien que la preuve de l'effet principalement autre que fiscal revienne à la société établie en France, l'efficacité pratique de cette disposition est fortement limitée. En effet, **il revient à l'administration de démontrer que les seuils précités sont franchis** ; aussi, cette dernière se heurte aux mêmes difficultés que lorsqu'il s'agit de prouver l'absence d'activité industrielle ou commerciale effective.

3. Une charge de la preuve inversée dans le cas des filiales localisées dans des Etats ou territoires non coopératifs

Apporter la preuve de l'absence d'activité industrielle ou commerciale effective de la filiale bénéficiant d'une fiscalité privilégiée est particulièrement difficile

pour l'administration. Cette tâche était d'autant plus ardue lorsque cette dernière se trouvait dans un Etat refusant ou n'offrant qu'une faible coopération avec les autorités françaises en termes d'échanges d'informations.

C'est pour cette raison que la troisième loi de finances rectificative pour 2009 a modifié l'article 209 B du CGI^{85(*)} ; il y est désormais prévu qu'**il revient à l'entreprise imposée en France de démontrer que les bénéfices de sa filiale, lorsqu'elle est localisée dans un Etat ou territoire non coopératif (ETNC)⁵, proviennent bien d'une activité industrielle ou commerciale effective.**

En outre, si la société française souhaite que le dispositif ne lui soit pas appliqué, elle doit également établir que les bénéfices réalisés par sa filiale à l'étranger ne proviennent pas essentiellement d'**opérations sur des actifs financiers ou incorporels et de la fourniture de prestations de services internes à un groupe⁶.**

Il a été, ainsi, procédé à un **renversement de la charge de la preuve** lorsque la filiale est établie dans un ETNC (ou « paradis fiscal »).

4. Si les critères sont remplis, l'entreprise française est imposée sur la base des bénéfices réalisés à l'étranger

a) L'imposition des bénéfices réalisés à l'étranger

Lorsque les conditions sont réunies, la société française est imposée au titre de l'**impôt sur les sociétés (IS)** sur les **bénéfices ou revenus positifs^{88(*)} des entreprises ou entités juridiques qu'elle détient dans des Etat ou territoire offrant un régime fiscal privilégié**, à proportion du résultat des entreprises ou des droits détenus dans les entités juridiques.

Les bénéfices de l'entité juridique établie à l'étranger doivent être reconstitués selon les règles applicables en France, conformément aux dispositions du code général des impôts.

Pour chacune de leurs filiales à l'étranger, les sociétés établies en France concernées sont tenues de produire l'ensemble des documents qui sont exigés des entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés (IS).

b) La compatibilité du dispositif avec les conventions fiscales internationales

L'article 209 B du CGI spécifie que lorsqu'ils « *sont réalisés par une entité juridique, [les bénéfices ou revenus positifs] sont réputés constituer un **revenu de capitaux mobiliers** imposable de la personne morale établie en France* ». **Cette précision est essentielle dans la mesure où elle permet d'assurer la compatibilité du dispositif avec les conventions fiscales internationales.**

En effet, dans son ancienne rédaction, l'article précité avait été déclaré **incompatible avec les stipulations relatives à la non double imposition des bénéfices, présentes dans la majorité des conventions fiscales internationales.** Le Conseil d'Etat, dans une décision *CE, Ass., 28 juin 2002, Société Schneider Electric, n° 232276*, avait écarté l'application de l'article 209 B du CGI sur le fondement de la convention fiscale franco-suisse qui réservait à l'Etat de résidence l'imposition de la totalité des bénéfices de l'entreprise à *l'exception des bénéfices réalisés par des établissements stables localisés en dehors de l'Etat de résidence.*

Sur le fondement d'une lecture littérale de l'article 209 B, qui prévoyait alors qu'une société française détenant une filiale dans un Etat à fiscalité privilégiée était

« soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de la société étrangère », le juge administratif a estimé que ces dispositions conduisaient à une situation de double imposition des bénéfices, prohibée par la convention.

Pour cette raison, la loi de finances pour 2005⁹¹(*) a revu la rédaction de l'article 209 B précité afin de modifier la qualification juridique des revenus concernés. Formellement, **les sociétés établies en France ne sont plus imposables sur la base des « bénéfices » réalisés par leur filiale à l'étranger, mais sur celle d'un « revenu de capitaux mobiliers »**. Par la suite, la double imposition juridique des bénéfices disparaît, assurant la conformité de l'article 209 B précité avec les conventions fiscales internationales.

c) L'élimination des doubles impositions

(1) L'imputation des impositions acquittées à l'étranger

Les impôts étrangers de même nature que l'impôt sur les sociétés (IS) et dus dans l'Etat d'établissement de la filiale sont **imputables sur l'IS acquitté en France en application de l'article 209 B du CGI**. Le montant de l'impôt imputable est déterminé **en proportion des droits détenus** par la société française dans sa filiale à l'étranger.

La société établie en France qui demande l'imputation des impositions acquittées à l'étranger doit en **justifier le paiement effectif**.

(2) La déduction des distributions reçues de la filiale étrangère

Au moment de la **distribution des bénéfices d'une filiale à l'étranger**, il y aurait double imposition si les montants distribués étaient imposés entre les mains de la société établie en France, alors que ces mêmes bénéfices ont préalablement été taxés au titre de l'article 209 B du CGI.

Afin d'éviter tout phénomène de double imposition, la société établie en France peut **déduire de son résultat fiscal le montant des distributions reçues de sa filiale à l'étranger**.

B. L'articulation du dispositif avec le droit de l'union européenne

La réforme de l'article 209 B du CGI en 2005 a également permis d'**adapter le dispositif aux exigences du droit de l'Union européenne**. En effet, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a substantiellement renforcé le cadre juridique de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

1. L'article 209 B du code général des impôts ne s'applique pas aux filiales établies dans des Etats membres de l'Union européenne...

La modification de l'article 209 B du CGI par la loi de finances pour 2005 précitée a, aussi, prévu que le dispositif **n'est pas applicable si l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat membre de l'Union européenne**.

2. ... sauf en présence d'un montage artificiel...

Toutefois, cette exception suppose que l'exploitation ou la simple détention de la filiale à l'étranger ne puisse être regardée comme constitutive d'un **montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française** ⁷

La preuve du caractère artificiel d'un montage doit être apportée par l'administration fiscale.

Par ailleurs, [l'article premier §2 de la directive mère fille 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011](#) « ne fait pas obstacle à l'application de dispositions **nationales** ou conventionnelles nécessaires afin d'éviter les fraudes et abus. »

3. ... afin d'assurer la conformité du dispositif à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne

Dans une décision de 2006 *CJCE 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes plc, C-196/04.*, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a jugé qu'**un dispositif existant dans la législation du Royaume-Uni, équivalent à celui prévu à l'article 209 B du CGI, était contraire au droit de l'Union européenne.**

Il a été considéré que la **liberté d'établissement** s'opposait à l'incorporation, dans l'assiette imposable d'une société établie dans un Etat membre de l'Union européenne, des bénéfices réalisés par une société étrangère qu'elle contrôle par un autre Etat membre, lorsque ces bénéfices y sont soumis à un niveau d'imposition inférieur à celui applicable dans le premier Etat. Néanmoins, la Cour de justice a admis une telle incorporation lorsqu'elle concerne des **montages purement artificiels destinés à éluder l'impôt national normalement dû.**

A cet égard, dans une autre décision de 2004 *CJCE 11 mars 2004, Lasteyrie du Saillant, C-9/02.*, la CJUE a indiqué qu'**une mesure nationale restreignant la liberté d'établissement pouvait être justifiée lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels** dont le but est d'échapper à l'emprise de la législation de l'Etat membre concerné.

Cependant, il est important de noter que la jurisprudence de la Cour de justice a posé le principe selon lequel la seule circonstance qu'une société résidente crée une filiale dans un autre Etat membre **ne saurait fonder une présomption générale de fraude fiscale** et justifier une mesure portant atteinte à l'exercice d'une liberté garantie par les textes fondamentaux de l'Union européenne *CJCE 16 juillet 1998, ICI, C-264/96.*

Par voie de conséquence, le caractère artificiel d'un schéma fiscal ne peut être présumé.

lil Le dispositif vote

Le présent article vise à **renverser la charge de la preuve sur le contribuable** en subordonnant la non-application du dispositif prévu à l'article 209 B du CGI à la démonstration, par la société établie en France, que la détention d'une filiale dans un Etat à fiscalité privilégiée hors de l'Union européenne répond à une motivation principalement autre que fiscale.

Il s'agit d'étendre à toutes les entreprises ayant des filiales dans des Etats dont la fiscalité est considérée comme privilégiée le régime aujourd'hui applicable aux entreprises ayant des filiales dans un Etat ou territoire non coopératif.

Pour ce faire, la loi modifie l'article 209 B précité

Article 14

I. — L'article 209 B du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le III est ainsi rédigé : « III. — En dehors des cas mentionnés au II, le I ne s'applique pas lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

« Cette condition est réputée remplie notamment lorsque l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France a principalement une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège. » ;

2° Le III bis est abrogé.

II. — Le I est applicable aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012.

A. Le renversement de la charge de la preuve

Le **1° du I du présent article** modifie la rédaction du III de l'article 209 B du CGI. La rédaction envisagée prévoit que l'application du dispositif prévu à l'article 209 B précité ne peut être écartée que si la société établie en France « *démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un effet autre que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime privilégié* » (

Il est également précisé que « *Cette condition est réputée remplie notamment lorsque l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France a principalement son activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat d'établissement ou de son siège* » (

En bref, alors qu'il revient aujourd'hui à l'administration fiscale de démontrer l'absence d'activité industrielle ou commerciale effective des filiales établies dans les Etats à fiscalité privilégiée pour faire application de l'article 209 B du CGI, il est proposé de renverser la charge de la preuve sur le contribuable.

Ce dernier, s'il souhaite que l'article 209 B précité ne lui soit pas appliqué, devrait démontrer que la **localisation d'une filiale dans un Etat à fiscalité privilégiée poursuit un but principalement autre que fiscal**, condition qui devrait être contrôlée selon des modalités proches de celles prévues actuellement lorsque la filiale tire l'essentiel de ses revenus d'opérations sur des actifs financiers ou incorporels et de la fourniture de prestations de services internes à un groupe A cet effet, l'entreprise établie en France peut notamment **montrer que sa filiale à l'étranger exerce une activité industrielle ou commerciale effective dans son Etat d'établissement**. La qualification d'activité industrielle ou commerciale effective devrait être appréciée au regard des mêmes critères que ceux retenus à ce jour.

En outre, **l'administration fiscale n'aura plus à démontrer, pour appliquer l'article 209 B du CGI, que les bénéfices d'une filiale à l'étranger, qui présente par ailleurs une activité industrielle et commerciale effective, proviennent:**

- pour plus de 20 % d'**opérations sur des actifs financiers ou incorporels** ;
- pour plus de 50 % d'**opérations sur des actifs financiers ou incorporels et de la fourniture de prestations de services internes** à un groupe d'entreprises.

Par conséquent, le présent article renverse la charge de la preuve sur la société établie en France **quel que soit le pays, hors de l'Union européenne, où sa filiale bénéficie d'un régime fiscal privilégié**, et non plus seulement lorsqu'il s'agit d'un Etat ou territoire non coopératif (ETNC),⁸ comme cela est le cas aujourd'hui. Dans ces conditions, les dispositions spécifiques aux ETNC (soit le III *bis* de l'article 209 B du CGI) perdent leur utilité, justifiant que leur suppression soit proposée par le **2° du I du présent dispositif**

B. Le maintien de la clause de sauvegarde pour les filiales établies dans l'union européenne

Le renversement de la charge de la preuve ne concerne pas les sociétés établies en France détenant des entreprises ou entités juridiques établies ou constituées dans un Etat membre de l'Union européenne

En effet, celles-ci demeurent exclues du champ d'application de l'article 209 B du CGI, sauf en présence d'un **montage artificiel dont le but serait de contourner la législation française**.

La preuve du caractère artificiel du montage demeure donc **à la charge de l'administration fiscale**.

C. L'entrée en application du dispositif

Le texte prévoit une entrée en application du dispositif pour **les exercices clos à compter du 31 décembre 2012**.

D Article 209 B Modifié par [LOI n°2012-958 du 16 août 2012 - art. 14 \(V\)](#)

I. - 1. Lorsqu'une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique : personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable, établie ou constituée hors de France et que cette entreprise ou entité juridique est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A, les bénéfices ou revenus positifs de cette entreprise ou entité juridique sont imposables à l'impôt sur les sociétés. Lorsqu'ils sont réalisés par une entité juridique, ils sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers imposable de la personne morale établie en France dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement.

Le taux de détention mentionné à l'alinéa précédent est ramené à 5 % lorsque plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique établie ou constituée hors de France sont détenus par des entreprises établies en France qui, dans le cas où l'entité étrangère est cotée sur un marché réglementé, agissent de concert ou bien par des entreprises qui sont placées directement ou indirectement dans une situation de contrôle ou de dépendance au sens de l'article 57 à l'égard de la personne morale établie en France.

2. Les actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus indirectement par la personne morale visée au 1 s'entendent des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus par l'intermédiaire d'une chaîne d'actions, de parts, de droits financiers ou de droits de vote ;

l'appréciation du pourcentage des actions, parts, droits financiers ou droits de vote ainsi détenus s'opère en multipliant entre eux les taux de détention successifs.

La détention indirecte s'entend également des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus directement ou indirectement :

- a. Par les salariés ou les dirigeants de droit ou de fait de la personne morale mentionnée au 1 ;
- b. Par une personne physique, son conjoint, ou leurs ascendants ou descendants lorsque l'une au moins de ces personnes est directement ou indirectement actionnaire, porteuse de parts, titulaire de droits financiers ou de droits de vote dans cette personne morale ;
- c. Par une entreprise ou une entité juridique ayant en commun avec cette personne morale un actionnaire, un porteur de parts ou un titulaire de droits financiers ou de droits de vote qui dispose directement ou indirectement du nombre le plus élevé de droits de vote dans cette entreprise ou entité juridique et dans cette personne morale ;
- d. Par un partenaire commercial de la personne morale dès lors que les relations entre cette personne morale et ce partenaire sont telles qu'il existe entre eux un lien de dépendance économique.

Toutefois, les actions, parts, droits financiers ou droits de vote mentionnés aux a, b, c et d ne sont pas pris en compte pour le calcul du pourcentage de résultat de l'entité juridique établie hors de France, qui est réputé constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne morale.

3. Le bénéfice de l'entreprise ou le revenu de capitaux mobiliers mentionné au 1 est réputé acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France. Il est déterminé selon les règles fixées par le présent code à l'exception des dispositions prévues à l'article 223 A.

4. L'impôt acquitté localement par l'entreprise ou l'entité juridique, établie hors de France, est imputable sur l'impôt établi en France, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés et, s'il s'agit d'une entité juridique, dans la proportion mentionnée à la dernière phrase du premier alinéa du 1.

5. Lorsque les produits ou revenus de l'entreprise ou de l'entité juridique comprennent des dividendes, intérêts ou redevances qui proviennent d'un Etat ou territoire autre que celui dans lequel l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée, les retenues à la source auxquelles ont donné lieu ces dividendes, intérêts ou redevances sont imputables dans la proportion mentionnée à la dernière phrase du premier alinéa du 1 sur l'impôt sur les sociétés dû par la personne morale établie en France. Cette imputation est toutefois subordonnée à la condition que l'Etat ou le territoire d'où proviennent ces dividendes, intérêts ou redevances soit la France ou un Etat ou territoire qui est lié à la France par une convention d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus et qui n'est pas non coopératif au sens de l'article 238-0 A , auquel cas l'imputation se fait au taux fixé dans la convention.

II. - Les dispositions du I ne sont pas applicables :

- si l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de la Communauté européenne et

- si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

III. - En dehors des cas mentionnés au II, le I ne s'applique pas lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

Cette condition est réputée remplie notamment lorsque l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France a principalement une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège.

III bis (Abrogé).

IV. - Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions d'application du présent article et notamment les modalités permettant d'éviter la double imposition des bénéfices ou revenus de capitaux mobiliers effectivement répartis ainsi que les obligations déclaratives de la personne morale.

Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, art. 14 II : Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2012

¹ *La liste des Etats ou territoires non coopératifs (ETNC) est fixée par l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts, récemment modifié par un arrêté du 4 avril 2012.*

² *Gestion, maintien ou accroissement de titres, participations, créances ou actifs analogues pour son propre compte ou pour celui d'entreprises appartenant à un groupe avec lequel la société établie en France entretient des relations de contrôle ou de dépendances.*

³ *Cession ou concession de droits incorporels relatifs à la propriété industrielle (notamment les brevets et les marques), littéraire, artistique et scientifique (y compris les films cinématographiques et les logiciels informatiques).*

⁴ *L'instruction administrative 4 H-1-07 du 16 janvier 2007 relative à l'article 209 B du CGI donne un exemple portant sur l'apport de la preuve, par l'entreprise, de l'effet principalement autre que fiscal : « Un établissement bancaire français exerce une activité de salle de marché à travers une succursale bénéficiant d'un régime privilégié dans un Etat situé hors de l'Union européenne. Les personnels de cet établissement effectuent notamment des opérations boursières pour le compte du groupe. Par la nature des opérations réalisées par la succursale et*

leur proportion dans les bénéfices, l'établissement bancaire est dans le champ d'application de l'article 209 B à raison des résultats de celle-ci. Toutefois, la banque pourra démontrer que l'effet des opérations de l'entreprise constituée en France est principalement autre que fiscal dès lors que cette succursale est établie sur une place financière reconnue au niveau international et qu'elle dispose des moyens humains et matériels nécessaires à la conduite des opérations concernées ».

⁵ *Au sens de l'article 238-0 A du CGI.*

⁶ *Soit que les bénéfices de la filiale proviennent de moins de 20 % d'opérations sur des actifs financiers ou incorporels ou de moins de 50 % d'opérations sur des actifs financiers ou incorporels et de la fourniture de prestations de services internes à un groupe.*

⁷ *L'instruction administrative 4 H-1-07 du 16 janvier 2007 précitée, relative à l'article 209 B du CGI, donne également un exemple de montage artificiel : « Une prise de participation par une société française dans un Etat de l'Union européenne et bénéficiant d'un régime fiscal privilégié est constitutive d'un montage artificiel dès lors que cette société n'a aucune compétence technique en matière de placements financiers, qu'elle est restée sous la dépendance de l'établissement bancaire à l'origine de sa création pour la gestion de ses investissements et pour les décisions stratégiques concernant son activité, que ses actionnaires ne prennent pas part aux assemblées statutaires et qu'elle est dépourvue de substance. Ce montage vise à bénéficier d'une exonération des flux financiers (exonération des produits financiers dans l'Etat de la société financière et bénéfice du régime des sociétés mères et filiales en France à raison des distributions) ».*

⁸ *La liste des Etats ou territoires non coopératifs (ETNC) est fixée par l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts, récemment modifié par un arrêté du 4 avril 2012.*