

III.— LE RENFORCEMENT DES DISPOSITIFS ANTI-ABUS DÉROGATOIRES À LA TERRITORIALITÉ DE L'IMPÔT

Le présent article, aux **M et E du I**, propose de renforcer les deux dispositifs prévus au code général des impôts, tendant à imposer à l'impôt français les revenus ou bénéfices des personnes physiques (article 123 *bis*) et des personnes morales (article 209 B) dans certains territoires. Aujourd'hui, ces mécanismes s'appliquent sous certaines conditions en présence d'entités juridiques situées dans des États ou territoires dans lesquels elles bénéficient d'un régime fiscal privilégié. Le présent article tend à renverser la charge de la preuve lorsque les entités situées dans des États ou territoires non coopératifs. Ces modifications entrent en vigueur, conformément au **5° du I**, dès le 1^{er} janvier 2010.

A.— L'ARTICLE 209 B DU CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

1.— Le dispositif et les propositions de la mission d'information sur les paradis fiscaux

L'article 209 B vise à taxer les revenus positifs réalisés par des filiales situées dans des pays à fiscalité privilégiée. Des dispositifs équivalents se retrouvent dans d'autres États européens comme l'Allemagne, le Danemark, l'Espagne, l'Italie, le Portugal, le Royaume Uni, mais aussi aux États-Unis.

L'article 209 B a été réformé par l'article 104 de la loi de finances initiale pour 2005, afin d'en garantir la comptabilité avec le droit conventionnel et communautaire et d'en améliorer le ciblage.

Les revenus appréhendés sont réputés constituer des bénéfices dans le cas d'une entreprise, des revenus de capitaux mobiliers dans le cas d'entités juridiques autres, lorsque l'entreprise ou l'entité est établie ou constituée hors de France et bénéficie d'un régime fiscal privilégié. Ils sont imposables à l'impôt sur les sociétés dû par une personne morale établie en France, dès lors que celle-ci détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité. Ce seuil est abaissé à 5 % lorsque 50 % des titres sont détenus par des entreprises établies en France qui agissent de concert ou par des entreprises placées directement ou indirectement dans une situation de contrôle ou de dépendance.

Ce dispositif ne s'applique pas aux entreprises ou entités établies ou constituées dans un État de la Communauté européenne et que l'exploitation ou la participation ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française⁽¹⁾. Le territoire communautaire est donc quasiment exclu du champ, la possibilité de démontrer l'existence d'un montage artificiel étant très réduite. Toutefois, pour la première fois en 2009, un redressement a été effectué, sur le fondement de l'abus de droit, pour ce motif.

(1) L'instruction 4 H-1-07 du 16 janvier 2007 fait référence à l'arrêt « Cadbury Schweppes Plc » de la Cour de justice des Communautés européennes du 12 décembre 2006 qui écarte la présence d'un montage artificiel dans le but de contourner la législation fiscale lorsqu'il y a réalité de l'implantation et exercice effectif d'une activité économique.

L'article prévoit que lorsque les produits ou les revenus comprennent des dividendes, intérêts ou redevances en provenance d'un État ou territoire autre, les retenues à la source qui ont été effectuées sont imputables sur l'impôt français, dans la proportion des droits détenus dans l'entité juridique (cas d'une filiale située dans un pays à fiscalité privilégiée qui a des revenus provenant d'un autre État). Cependant, cette imputation n'est autorisée que si l'État ou le territoire de provenance est la France ou un pays avec lequel elle a conclu une convention d'élimination des doubles impositions qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Il existe une présomption d'inapplicabilité pour les bénéfices provenant d'une activité industrielle ou commerciale effective. Toutefois, cette présomption ne vaut pas si les bénéfices ou revenus positifs de l'entité proviennent pour plus d'un cinquième :

– soit de la gestion, du maintien ou de l'accroissement de titres, participations, créances ou actifs analogues pour son propre compte ou pour celui d'entreprises appartenant à un groupe avec lequel la personne morale entretient des relations de contrôle ou de dépendance ;

– soit de la cession ou de la concession de droits incorporels relatifs à la propriété industrielle, littéraire ou artistique.

Il en est de même si les bénéfices proviennent pour plus de moitié de ces opérations et de prestations de service intragroupe.

Néanmoins, la personne morale française peut apporter la preuve que les opérations de l'entité hors de France ont un effet principalement autre que la localisation de bénéfices dans un État ou territoire où elle bénéficie d'un régime fiscal privilégié.

L'article 52 de la loi de finances rectificative pour 2008 prévoit que le délai de reprise de l'administration fiscale est porté à dix ans en cas de non-respect des obligations déclaratives relatives à l'article 209 B.

Les résultats du contrôle sur la base du nouvel article ne sont pas connus. L'ancien texte a été appliqué à douze reprises en 2008 pour une base imposable de 75 millions d'euros, dont 77 % proviennent de deux dossiers qui concernent Hongkong et Jersey. La question des opérations financières intragroupe est donc importante. En pratique, ce texte a été exclusivement appliqué à des sociétés contrôlant une entité établie dans un paradis fiscal : Suisse (4 affaires), Luxembourg, Hongkong, Jersey, Îles Caïman, Bahamas et Guernesey.

La mission d'information sur les paradis fiscaux a mis en exergue les difficultés rencontrées en matière de contrôle fiscal lorsque la clause de sauvegarde est invoquée. C'est à l'administration de démontrer qu'il n'y a pas d'activité industrielle ou commerciale effective à l'origine des revenus ou bénéfices et/ou que les seuils de revenus passifs ou prestations intragroupe définis par le dispositif sont franchis. Par conséquent, la mission proposait :

– soit d'inverser la charge de la preuve de telle façon qu'en présence de territoires non coopératifs, la société française soit automatiquement soumise à l'article 209 B, sauf à ce qu'elle démontre que l'entité qu'elle contrôle exerce une activité industrielle et commerciale effective, que la proportion de revenus passifs

et prestations intragroupe est inférieure aux seuils de 50 % et 20 % fixés ou qu'elle est justifiée par l'activité déployée ;

– soit d'obliger à la communication des comptes de l'entreprise ou entité établie à l'étranger.

2.– Les modifications proposées par le présent article

Le **M du I du présent article** propose deux types de modifications :

● En premier lieu, le **1° du M** renforce les conditions d'imputation des retenues à la source sur dividendes, intérêts ou redevances en provenance d'un État autre sur l'impôt dû en France. La rédaction proposée :

– vise les États mais aussi les territoires liés à la France par convention ;

– substitue à la condition que cette convention contienne une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, une condition que cet État ou territoire ne soit pas non coopératif au sens du nouvel article 238-0 A (liste française). C'est une restriction plus forte dès lors qu'il sera tenu compte de la possibilité d'échanger tous renseignements nécessaires à l'application de la législation fiscale française, et pas uniquement celle visée par la convention ou selon une certaine définition de la fraude *etc.*, ainsi que de la réalité de l'échange d'information ;

– maintient que l'imputation ne sera autorisée que s'il existe une convention d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus, condition nécessaire puisqu'il s'agit bien d'éliminer une double imposition. Aucune imputation de retenues à la source ne pourra donc être effectuée lorsque l'État ou le territoire ayant pratiqué ces retenues n'est pas sur la liste française au motif qu'en l'absence de convention avec la France, c'est la position du Forum de l'OCDE qui détermine la présence ou non sur cette liste. De même, une simple convention d'assistance administrative conclue avec la France ne sera pas suffisante.

● En second lieu, les **2° et 3° du M du I du présent article** réorganisent les dispositions afférentes à la clause de sauvegarde et les modifient de façon à disposer d'un texte plus restrictif lorsque l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un État non coopératif.

Le **2° du M** concentre le III de l'article 209 B sur la non imposition en cas d'activité industrielle ou commerciale effective, dont la rédaction en elle-même est inchangée.

Il constitue un III *bis* regroupant les dispositions constituant une dérogation à cette clause de sauvegarde rétablissant donc l'application de l'imposition des bénéficiaires et revenus positifs pour les cas de figure qu'il énonce. Ce nouveau III *bis* opère une distinction en fonction du caractère non coopératif

ou non de l'État ou territoire dans lequel l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée. Le caractère non coopératif est défini en référence à l'article 238-0 A (liste française). Les bénéfices ou revenus positifs sont imposables :

– lorsqu'il s'agit d'un territoire qui n'est pas non coopératif (absent de la liste française) si les seuils de revenus passifs ou de prestations de services intragroupe sont franchis. Les alinéas définissant ces opérations et prestations et l'appréciation des seuils sont repris à l'identique de la version actuelle de l'article. C'est donc pour ce cas de figure la reprise complète du dispositif actuel.

– lorsqu'il s'agit d'un ETNC (sur la liste française), si la personne morale établie en France ne justifie pas que les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité juridique n'excèdent pas les seuils de revenus passifs ou de prestations de services intragroupe précités. Il y a donc en présence d'ETNC un renversement de la charge de la preuve sur le franchissement des seuils, comme le souhaitait la mission d'information. La société française ne pourra bénéficier de la clause de sauvegarde pour exercice d'une activité industrielle ou commerciale effective, que si elle démontre que la proportion de ses revenus passifs et prestations intragroupe ne dépasse pas les seuils.

Le 3^o du M institue un III *ter* dans l'article 209 B qui reprend la clause actuelle de non imposition, même si les seuils sont franchis, si la personne morale française justifie que les opérations de l'entreprise ou l'entité juridique n'ont pas pour objet principal de permettre la localisation de ses bénéfices dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

Cet alinéa pose problème. D'abord, la rédaction est modifiée par rapport à celle qui figure actuellement puisqu'elle vise l'absence d'objet principal et non plus d'effet principalement autre. L'objet et l'effet sont deux notions bien différentes. Or, quand bien même la condition tenant à l'objet est remplie, si l'effet est principalement de soustraire à l'impôt, l'imposition doit être maintenue. Ensuite, on peut s'interroger sur l'opportunité de ne pas renverser la charge de la preuve s'agissant de l'activité industrielle ou commerciale effective. Enfin, la référence au seul régime fiscal privilégié n'est pas satisfaisante pour les ETCN s'agissant de la preuve contraire.

B.– LA RÉFORME DE L'ARTICLE 123 *BIS*

Le E du I du présent article réforme l'article 123 *bis* du code général des impôts qui n'est pas compatible avec le droit communautaire, comme c'était le cas de l'article 209 B, dont il est l'équivalent pour les personnes physiques, avant 2005. Le nouveau dispositif qui en résulte facilite l'imposition des revenus en présence d'ETNC. En 2008, le dispositif n'a été appliqué qu'à deux reprises pour une base imposable de 93 351 euros, dont un dossier de holding européenne.

1.– Les dispositions actuelles de l'article

Créé par la loi de finances pour 1999, l'article 123 *bis* prévoit le principe de l'imposition en France des revenus acquis à une personne physique au titre de ses droits, représentant une détention d'au moins 10 %, sur les bénéfices ou les résultats non distribués par des entités juridiques établies dans un État ou un territoire où elles bénéficient d'un régime fiscal privilégié.

Sont visées par l'article les personnes physiques fiscalement domiciliées en France qui détiennent, directement ou indirectement, 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une structure établie ou constituée hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens retenu par l'article 238 A du CGI. Ces dispositions ne sont susceptibles de s'appliquer que lorsque l'actif ou les biens de ces entités sont principalement constitués de valeurs mobilières ou d'actifs financiers.

Le résultat bénéficiaire ou les revenus positifs de la personne morale sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne physique résidente de France dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement.

Le montant du revenu de capitaux mobiliers de la personne physique est déterminé par application aux résultats imposables retraités de l'entité, du pourcentage des droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une chaîne de participation dans cette structure. Ce revenu doit figurer dans la déclaration d'ensemble après déduction éventuelle de l'impôt étranger. La personne physique est également assujettie au titre du revenu de capitaux mobiliers en cause aux prélèvements sociaux (taux de 12,1 %).

2.– Les modifications proposées

En premier lieu, un certain nombre d'améliorations rédactionnelles inspirées de l'article 209 B sont introduites par les **1^o, 2^o et 3^o du E**. Elles tendent à définir dans le premier alinéa du 1 de l'article la notion d'entité juridique, comprenant les entités déjà expressément visées : personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable et à utiliser cette notion dans la suite de l'article, ce qui allège la rédaction.

En second lieu, deux alinéas, un 4 *bis* et un 4 *ter*, sont introduits dans l'article 123 bis par le **4^o du E**.

- Le nouvel alinéa 4 *bis* prévoit la non imposition lorsque l'entité est établie dans un État de la Communauté européenne, si l'exploitation ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote, n'est pas constitutive d'un montage artificiel dont l'objet serait de contourner la législation fiscale française. Cet alinéa est indispensable pour assurer la compatibilité du dispositif au droit communautaire. La rédaction en vigueur à l'article 209 B qui présente quelques différences pourrait toutefois être reprise par souci d'harmonisation.

• Le nouvel alinéa 4 *ter* comporte une disposition spécifique concernant les entités établies ou constituées dans un territoire non coopératif. Il dispose que la condition de 10 % de détention impliquant l'imposition en France est présumée satisfaite lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un État ou territoire non coopératif ou en a reçu d'elle. Il est renvoyé à l'article 238-0 A (liste française) pour la notion d'État ou territoire non coopératif. Cet alinéa appelle plusieurs commentaires :

– d'abord, il instaure une présomption d'imposition concernant des entités situées dans un ETNC. Le franchissement du seuil de 10 % de détention pose en effet des difficultés pour être démontré. Le fait de présumer imposable mais non pas réputer imposable implique en revanche que le contribuable pourra apporter la preuve contraire, même si cette possibilité n'est pas explicite ;

– ensuite, cette présomption vaut lorsqu'il y a eu transfert des biens ou droits. Ce n'est donc pas une approche statique de la détention. Très clairement, cette rédaction permet de couvrir les biens ou droits mis en trust, et l'on appréhende ainsi le constituant y compris si le trust est irrévocable. Par exemple, M. Dupont met des biens en trust au profit de ses garçons mineurs qui en disposeront à compter de leur majorité. C'est M. Dupont qui est présumé détenir plus de 10 % du trust, à partir du transfert des biens et pendant toute la période où les biens sont en trust. Cette rédaction s'inspire du projet de loi américain *stock tax haven abuse act* déposé le 2 mars 2009. La présomption ne s'applique donc à la personne qui détient des droits ou biens que si elle a organisé leur transfert. La combinaison d'une approche dynamique et d'une approche statique conduirait le cas échéant à imposer doublement (chez le constituant, en l'espèce M. Dupont, et chez le bénéficiaire, en l'espèce les deux garçons à compter de leur majorité). Le constituant s'avère le meilleur point d'entrée. Le fait de viser les droits ou biens que la personne « *a transférés* » permet aussi de ne pas être lié par la période vérifiée mais d'appréhender les situations qui résultent de transferts antérieurs ;

– enfin, les transferts visés sont à double sens : transfert dans une entité établie dans un État ou territoire non coopératif ou biens ou droits reçus d'une telle entité. Si l'on comprend le souhait de pouvoir imposer le patrimoine, cela peut conduire en réalité à imposer chez le constituant et le bénéficiaire les biens ou droits. Dans l'exemple des deux garçons de M. Dupont, ils seraient également imposables au titre des biens ou droits détenus dans l'entité juridique en cas de rapatriement.

La conséquence de la présomption sera d'imposer comme si la détention était de 100 %, donc d'imposer les revenus de l'entité, sauf si le contribuable démontre que sa détention s'établit à un niveau inférieur.

Il n'y a pas, si le seuil de 10 % est franchi ou présumé tel, de possibilité d'apporter une preuve qui justifierait le bien-fondé de la détention et donc la non imposition.