

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 H-1-07

N° 6 du 16 JANVIER 2007

REFORME DE L'ARTICLE 209 B DU CODE GENERAL DES IMPOTS. APPLICATION AUX ENTREPRISES, PERSONNES MORALES, ORGANISMES, FIDUCIES OU INSTITUTIONS COMPARABLES DONT LE CAPITAL EST DETENU DIRECTEMENT OU INDIRECTEMENT A PLUS DE 50 %, SOUMIS HORS DE FRANCE A UN REGIME FISCAL PRIVILEGIE. MODIFICATION DE L'ARTICLE 238 A DU CODE GENERAL DES IMPOTS. NOTION DE REGIME FISCAL PRIVILEGIE.

(C.G.I., art. 209 B)

NOR : BUD F 07400001J

Bureau E 1

PRESENTATION

L'article 104 de la loi de finances pour 2005 réforme l'article 209 B du code général des impôts qui prévoit d'imposer les personnes morales établies en France sur leurs résultats bénéficiaires correspondant aux bénéfices réalisés par leurs filiales et établissements stables soumis à l'étranger à un régime fiscal privilégié.

Un décret en Conseil d'Etat n° 2006-1309 du 25 octobre 2006 (J.O. du 27/10/06) précise les conditions d'application de ce dispositif

L'article 238A du CGI qualifie de privilégié un régime qui soumet les personnes à une imposition des bénéfices ou des revenus d'au moins 50 % inférieure à ce qu'elle aurait été en France.

Le dispositif est applicable aux filiales détenues, de manière directe ou indirecte, à plus de 50 %.

Les bénéfices d'une filiale, répondant à ces deux critères, d'une personne morale établie en France sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne morale française.

Au sein de l'Union européenne, l'article 209 B n'est applicable qu'aux montages artificiels dont le but est de contourner la législation fiscale française.

Hors de l'Union, l'application du dispositif est fonction des revenus provenant d'opérations sur actifs financiers ou incorporels ou de prestations de service intra-groupe.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE PREMIER : ARTICULATION DU DISPOSITIF DE L'ARTICLE 209 B AVEC LES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES	12
Section 1 : Revenus réalisés par une entité juridique	14
Section 2 : Revenus réalisés par un établissement stable	20
CHAPITRE DEUXIEME : CHAMP D'APPLICATION	28
Section 1 : Conditions relatives à la personne morale susceptible d'être soumise aux dispositions de l'article 209 B	29
A. ENTREPRISE OU PERSONNE MORALE PASSIBLE DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES	30
B. CARACTERISTIQUES DE LA PARTICIPATION DETENUE PAR LA PERSONNE MORALE	31
I. Pourcentage de participation	31
1. Pourcentage de participation	31
2. Clause anti-abus	32
3. Date à laquelle s'apprécie le pourcentage de participation	36
II. Nature de la participation	38
1. Droits à prendre en compte pour l'appréciation du pourcentage de participation	38
2. Modalités de calcul du pourcentage de détention	43
III. Notion de détention indirecte	49
1. Droits détenus par l'intermédiaire d'une chaîne de participations	50
2. Droits détenus sous couvert d'une communauté d'intérêts	56

a) Détention directe ou indirecte par les salariés ou les dirigeants de droit ou de fait de la personne morale	61
b) Détention directe ou indirecte par une personne physique, son conjoint, ou leurs ascendants ou descendants	65
c) Détention directe ou indirecte par une entreprise ou une entité juridique ayant en commun avec la personne morale française un actionnaire, un porteur de parts ou un titulaire de droits financiers ou de droits de vote	69
d) Détention directe ou indirecte par un partenaire commercial de la personne morale française	73
Section 2 : Conditions relatives à la structure étrangère soumise à un régime fiscal privilégié	78
A. FORME DE LA STRUCTURE ETABLIE HORS DE FRANCE	80
I. Entreprises	81
II. Personnes morales	85
III. Organismes	86
IV. Fiducies ou institutions comparables	87
B. NOTION DE REGIME FISCAL PRIVILEGIE	88
I. Modification de l'article 238 A	88
II. Articulation de l'article 238 A et de l'article 209 B	90
CHAPITRE TROISIEME : MODALITES D'APPLICATION	93
Section 1 : Exercice d'imposition à l'impôt sur les sociétés des bénéficiaires ou des revenus de capitaux mobiliers taxables en application de l'article 209 B	93
Section 2 : Proportion des résultats bénéficiaires à retenir	97
A. PRINCIPE	97
B. EXCLUSIONS	101
I. Droits financiers détenus sous couvert d'une communauté d'intérêt	101
II. Droits détenus par d'autres personnes morales assujetties à l'article 209 B	103

Section 3 : Reconstitution des résultats de l'entreprise ou de l'entité juridique établie hors de France et paiement de l'impôt	106
A. ETABLISSEMENT DU BILAN DE DEPART	107
I. Valeur d'inscription au bilan de départ	107
II. Date à retenir pour l'établissement du bilan de départ	115
III. Cours du change à retenir pour l'établissement du bilan de départ	117
B. IMPOSITION DES RESULTATS	118
I. Bilans suivant le bilan de départ	118
II. Application des règles fiscales françaises	120
1. Régime des sociétés mères et filiales	120
2. Détention de parts ou d'actions d'organismes de placement collectif en valeur mobilière	121
3. Application de l'article 238 bis-0 I	122
C. PRECISIONS DIVERSES	124
I. Calcul de l'amortissement	124
II. Plus-value nette à long terme	129
1. Détermination du montant de la plus-value ou moins-value	131
2. Application du régime des plus et moins values à long terme	133
III. Opérations réalisées entre la société mère et ses filiales ou entre plusieurs filiales	135
D. SORT DES DEFICITS ET DES MOINS VALUES NETTES A LONG TERME SUBIS PAR L'ENTREPRISE OU L'ENTITE ETABLIE HORS DE FRANCE	136
E. IMPOSITION DANS LE CHEF DE LA PERSONNE MORALE FRANCAISE	145
I. Cas des personnes morales françaises membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du code général des impôts	148
II. Cas des personnes morales françaises admises au régime du bénéfice consolidé prévu à l'article 209 quinquies du code général des impôts	151

F. IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE	155
Section 4 : Elimination des doubles impositions	156
A. IMPUTATION SUR L'IMPOT SUR LES SOCIETES DU EN FRANCE DE L'IMPOT DE MEME NATURE ACQUITTE LOCALEMENT	159
B. IMPUTATION SUR L'IMPOT SUR LES SOCIETES DU EN FRANCE DES RETENUES A LA SOURCE SUPPORTEES PAR L'ENTREPRISE OU L'ENTITE ETABLIE HORS DE FRANCE SUR DES DIVIDENDES, INTERETS OU REDEVANCES	165
C. IMPUTATION SUR L'IMPOT SUR LES SOCIETES DU EN FRANCE DES PRELEVEMENTS EFFECTUES A L'ETRANGER, CONFORMEMENT AUX CONVENTIONS INTERNATIONALES, SUR LES DISTRIBUTIONS FAITES A LA PERSONNE MORALE FRANÇAISE	171
D. NON-IMPOSITION DES DISTRIBUTIONS REÇUES D'UNE ENTITE JURIDIQUE DONT LES REVENUS ONT ETE REPUTES DISTRIBUES EN VERTU DE L'ARTICLE 209 B	175
CHAPITRE QUATRIEME : CLAUSE DE SAUVEGARDE LORSQUE L'ENTREPRISE OU L'ENTITE JURIDIQUE EST ETABLIE DANS LA COMMUNAUTE EUROPEENNE	182
CHAPITRE CINQUIEME : CLAUSE DE SAUVEGARDE LORSQUE L'ENTREPRISE OU L'ENTITE EST ETABLIE HORS COMMUNAUTE EUROPEENNE	186
Section 1 : Clause d'exonération automatique : les bénéfices de l'entreprise ou de l'entité établie hors de France proviennent d'une activité industrielle ou commerciale effective	190
A. NATURE DE L'ACTIVITE SOURCE DES REVENUS	190
B. EFFECTIVITE DE L'ACTIVITE	193
Section 2 : Les bénéfices de l'entreprise ou de l'entité établie hors de France proviennent dans certaines proportions d'opérations expressément visées	195
A. SEUIL DE 20 %	196
I. Opérations sur actifs financiers	197
1. Nature des opérations	197
2. Finalité des opérations	205

a) Opérations pour son propre compte	206
b) Opérations pour le compte du groupe	
II. Opérations sur actifs incorporels	208
B. SEUIL DE 50 %	213
C. DISPOSITIONS COMMUNES AUX DEUX SEUILS	219
I. Modalités d'appréciation des seuils de 20 % et 50 %	219
II. Conséquence du déclenchement des seuils	223
Section 3 : Preuve de l'effet principalement autre que fiscal	225
CHAPITRE SIXIEME : ENTREE EN VIGUEUR	231
CHAPITRE SEPTIEME : OBLIGATIONS DECLARATIVES, CONTROLE FISCAL, PENALITES ET RECOUVREMENT	233
Section 1 : Entreprises et entités à raison desquelles la personne morale est passible de l'imposition prévue à l'article 209 B	236
A. RENSEIGNEMENTS CONCERNANT LES STRUCTURES ETABLIES HORS DE FRANCE	236
I. Entités	236
II. Entreprises	237
B. DOCUMENTS COMPTABLES ET FISCAUX	238
I. Bilan et compte de résultats établis selon les règles du code général des impôts	239
II. Bilan et compte de résultats fournis aux administrations fiscales locales	240
III. Etat des retraitements opérés selon les règles françaises	241
IV. Etat des bénéfices imposés et des bénéfices distribués	242
Section 2 : Entreprises et entités juridiques pour lesquelles la personne morale estime pouvoir bénéficier de la clause d'exonération du II ou du III de l'article 209 B	246

Section 3 : Procédure de rectification	248
Section 4 : Pénalités	249
Section 5 : Recouvrement	250

Annexe I : Article 209 B du code général des impôts.

Annexe II: Décret n°2006-1309 du 25 octobre 2006 pris en application de l'article 209 B du code général des impôts et modifiant l'annexe II à ce code.

Annexe III: Liste des Etats ou territoires avec lesquels la France a conclu une convention fiscale lui offrant la possibilité d'imposer effectivement les bénéfices des établissements stables situés dans l'autre Etat

Annexe IV : Liste des Etats ou territoires ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

INTRODUCTION

1. Le dispositif de l'article 209 B du code général des impôts a pour objet de dissuader les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés de localiser une partie de leurs bénéfices dans des entreprises ou des sociétés établies dans un Etat ou territoire situé hors de France où elles sont soumises à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A.
2. Le 28 juin 2002 dans un arrêt « Schneider Electric », le Conseil d'Etat a jugé qu'en présence d'une convention fiscale internationale, ce dispositif ne pouvait être mis en œuvre que si la convention en prévoyait expressément l'application.
3. L'article 104 de la loi de finances pour 2005 adapte ce dispositif en conséquence. Il modifie également l'article 238 A du code général des impôts afin d'inclure dans le texte une définition de la notion de régime fiscal privilégié.
4. Sont dans le champ d'application des nouvelles dispositions de l'article 209 B, les personnes morales établies en France qui exploitent une entreprise ou détiennent, directement ou indirectement, une participation de plus de 50 % dans une entité établie hors de France, lorsque l'entreprise ou l'entité est soumise à un régime fiscal privilégié.
5. L'article 209 B dispose désormais que les bénéfices ou revenus positifs réalisés par une entité soumise à un régime fiscal privilégié sont réputés constituer des revenus de capitaux mobiliers de la personne morale établie en France.
6. Au sein de l'Union européenne, le dispositif est applicable aux seuls montages artificiels dont le but est de contourner la législation fiscale française.
7. Hors de l'Union, l'application du dispositif est fonction des revenus provenant d'opérations sur actifs financiers ou incorporels ou de prestations internes à un groupe.
8. Les nouvelles dispositions de l'article 209 B sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2006 à raison des bénéfices ou des revenus de capitaux mobiliers des exercices clos en 2005 et réputés acquis en 2006 par une personne morale établie en France.
9. Un décret en Conseil d'Etat n° 2006-1309 du 25 octobre 2006 (J.O. du 27/10/06) précise les conditions d'application de ce dispositif.
10. La présente instruction a pour objet de commenter ces dispositions législatives et réglementaires. Elle constitue l'ensemble des commentaires de l'administration relatifs à l'application de l'article 209 B du code général des impôts. Elle annule et remplace l'instruction du 17 avril 1998 (B.O.I. 4 H-3-98).
11. Remarque : sauf mention contraire, les articles cités dans cette instruction sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

CHAPITRE PREMIER : ARTICULATION DU DISPOSITIF DE L'ARTICLE 209 B AVEC LES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

12. Les dispositions de l'article 209 B sont applicables à raison des bénéfices ou des revenus positifs d'une entreprise ou d'une entité juridique établie hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié.
13. L'incidence des conventions fiscales diffère selon que ces bénéfices ou revenus positifs sont réalisés par une entité juridique ou par un établissement stable.

Section 1 : Revenus réalisés par une entité juridique

14. En application du 1 du I de l'article 209 B, les bénéfices ou revenus positifs réalisés par une entité juridique détenue majoritairement par une personne morale établie en France sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers imposable de cette dernière.
15. Conformément à l'article 102 SA III de l'annexe II, les « revenus positifs » s'entendent du profit net ou de son équivalent réalisé par une entité et qui, à raison du droit qui lui est applicable, n'est pas qualifié de résultat.

16. La qualification de revenus de capitaux mobiliers permet de pallier les difficultés issues de la jurisprudence « Schneider Electric » du Conseil d'Etat. En effet, réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers, ces revenus ne relèvent plus de l'article « bénéfices des entreprises » des conventions fiscales conclues par la France, qui réservent généralement l'imposition de ces bénéfices aux Etats dans lesquels sont implantés les filiales et établissements stables des entreprises françaises.

17. Ces revenus lorsqu'ils sont réalisés par des sociétés sont désormais régis par les dispositions de l'article « Autres revenus » des conventions fiscales et imposables à ce titre dans l'Etat de résidence de la personne bénéficiaire (CE Arrêts « Banque française de l'Orient » du 13/10/1999 et « S.A. Banque Polska » du 31/01/2001 n° 199543). En effet, dans la mesure où ils ne font pas l'objet d'un paiement effectif, ils ne tombent pas dans le champ de l'article 10 du modèle de convention fiscale OCDE relatif aux dividendes.

18. Les revenus réputés distribués par une entité soumise à un régime fiscal privilégié sont donc imposables dans le chef de la personne morale établie en France.

19. Bien entendu, le fait que les revenus dégagés par l'entité juridique soient réputés constituer des revenus de capitaux mobiliers n'a pas pour conséquence d'ouvrir droit au bénéfice des régimes de droit interne faisant référence à la notion de revenus distribués.

Section 2 : Revenus réalisés par un établissement stable

20. En application du 1 du I de l'article 209 B, la personne morale établie en France est également imposable à l'impôt sur les sociétés en France à raison des bénéfices d'un établissement stable établi hors de France et bénéficiant d'un régime fiscal privilégié.

21. Les bénéfices réalisés par l'établissement stable relèvent de l'article « Bénéfices d'entreprise » des conventions fiscales (article 7 du modèle de convention fiscale OCDE).

22. Pour déterminer la possibilité de mettre en œuvre les dispositions de l'article 209 B aux établissements stables situés hors de France, il convient d'analyser les dispositions des conventions fiscales.

23. Lorsque figure dans la convention une clause spécifique permettant de déroger aux autres dispositions de la convention et prévoyant expressément l'application du dispositif 209 B, le droit d'imposer en vertu de ces dispositions est établi.

24. En l'absence d'une telle clause, il convient de se référer aux articles « Bénéfices d'entreprise » et « Elimination des doubles impositions » des conventions conclues par la France.

25. La convention doit alors faire l'objet d'un examen combinant les rédactions de l'article 7 (qui pose en général le principe d'une imposition partagée des profits des établissements stables) et de l'article relatif à l'élimination des doubles impositions des conventions fiscales. Celui-ci peut parfois priver la France du droit d'imposer en prévoyant une exemption des revenus en cause, ou au contraire réaffirmer le principe de l'imposition à la résidence, même lorsque l'article 7 aurait prévu une imposition exclusive à la source.

26. Deux situations sont possibles :

- les bénéfices de l'établissement stable sont uniquement imposables dans l'Etat de sa situation, auquel cas l'article 209 B n'est pas applicable ;
- les bénéfices de l'établissement stable sont simultanément imposables dans l'Etat de sa situation et en France, Etat du siège de la personne morale ; dès lors, les dispositions de l'article 209 B sont applicables.

27. Un tableau des conventions conclues par la France qui permettent l'imposition effective des bénéfices des établissements stables au titre de l'article 209 B est joint en annexe III.

CHAPITRE DEUXIEME : CHAMP D'APPLICATION

28. L'imposition prévue au I de l'article 209 B concerne les personnes morales établies en France, passibles de l'impôt sur les sociétés, qui exploitent une entreprise hors de France ou détiennent 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, si cette entité juridique est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A.

Les dispositions de l'article 209 B concernent également l'entreprise située en France au sens d'établissement ou succursale d'une personne morale dont le siège est situé hors de France lorsque les droits (actions, parts, droits financiers et les droits de vote) représentatifs de la participation dans la structure établie hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié sont inscrits à l'actif du bilan fiscal de cet établissement.

Section 1 : Conditions relatives à la personne morale susceptible d'être soumise aux dispositions de l'article 209 B

29. Ces conditions concernent l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés de la personne morale établie en France ainsi que la participation détenue par cette personne dans la structure établie hors de France.

A. ENTREPRISE OU PERSONNE MORALE PASSIBLE DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES

30. Les dispositions du I de l'article 209 B sont susceptibles de s'appliquer aux entités passibles de l'impôt sur les sociétés au taux normal mentionné au deuxième alinéa du I de l'article 219 même si elles ne sont pas effectivement soumises à cet impôt (entreprises nouvelles bénéficiant du régime de l'article 44 sexies, jeunes entreprises innovantes au sens de l'article 44 sexies-OA, entreprises implantées dans des zones franches urbaines ou en zones d'entreprises et placées sous les dispositifs prévus aux articles 44 octies, 44 decies ou 208 quinquies, sociétés membres d'un groupe fiscal...).

B. CARACTERISTIQUES DE LA PARTICIPATION DETENUE PAR LA PERSONNE MORALE

I. Pourcentage de participation

1. Pourcentage de participation

31. La personne morale entre dans le champ d'application du nouveau dispositif si elle détient, directement ou indirectement, plus de 50 % des actions, parts, droits de vote ou droits financiers dans une entité juridique établie ou constituée hors de France qui est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A.

Remarque : La fixation d'un pourcentage de plus de 50 % est en cohérence avec la qualification, retenue pour les bénéficiaires de l'entité contrôlée, de revenus réputés distribués (ce niveau de contrôle confère dans tous les cas un pouvoir de décision à l'actionnaire sur une résolution de distribution lors d'une assemblée générale).

2. Clause anti-abus

32. Le seuil de détention de plus de 50 % requis pour l'application du dispositif entre la société mère et sa filiale est ramené à 5 % lorsque plus de 50 % des titres sont détenus :

- soit par des entreprises établies en France ;
- soit par des entreprises 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.

Cette mesure a pour objectif d'éviter un fractionnement des participations destiné à échapper au 209 B. Le taux de 5% est en cohérence avec le seuil d'application du régime des sociétés mères et filiales défini aux articles 145 et 216.

33. Toutefois, lorsque plusieurs personnes morales établies en France détiennent des titres d'une société établie hors de France mais cotée sur un marché réglementé, l'administration ne peut faire application de l'article 209 B que si elle apporte la preuve qu'elles ont agi de concert au sens de l'article L 233-10 du code de commerce.

Exemple d'application :

34. 11 entreprises françaises indépendantes détiennent chacune 5 % du capital d'une société établie hors de France qui est soumise à un régime fiscal privilégié. Le cumul de leurs participations dépasse 50 %. Si la société détenue est une société non cotée, chaque personne morale entre dans le champ d'application de l'article 209 B-I et est susceptible d'être soumise à l'impôt sur les sociétés à raison de 5 % des revenus réputés distribués de la société étrangère. En revanche, si la société détenue est cotée, l'administration doit préalablement démontrer que les 11 sociétés ont agi de concert.

35. La dépendance au sens de l'article 57 peut être juridique ou de fait. La dépendance de fait peut résulter d'un contrat ou découler des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre les deux entreprises.

3. Date à laquelle s'apprécie le pourcentage de participation

36. L'article 1^{er} du décret n°2006-1309 du 25 octobre 2006 codifié à l'article 102 SA.II de l'annexe II au code général des impôts précise que, pour apprécier si la proportion de plus de 50 % mentionnée au I de l'article 209 B est atteinte, il y a lieu de retenir le pourcentage de participation constaté au jour de la clôture de l'exercice de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ou, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, à la clôture de l'exercice de la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, s'il est plus élevé, le pourcentage à retenir est celui de la participation détenue pendant au moins 183 jours au cours de cet exercice ou, à défaut d'exercice clos par l'entité juridique établie ou constituée hors de France, à la clôture de l'exercice de la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés. La durée de 183 jours correspond au nombre total de jours de détention durant l'exercice, cette durée pouvant correspondre à plusieurs périodes discontinues de détention. La période de détention court de la date d'inscription en compte des titres ou droits concernés, ou de la date d'acquisition effective des titres si cette dernière est antérieure.

37. Exemple :

● Hypothèse : Soit au cours d'un exercice n le schéma suivant dans lequel :

- PM1 est une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ; elle clôt son exercice le 31 décembre ;

- X1 est une société étrangère soumise à un impôt comparable à l'impôt français ;

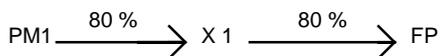
- FP est soumise à l'étranger à un régime fiscal privilégié et elle clôt également son exercice le 31 décembre ;

- les pourcentages indiqués ci-après correspondent à une détention conjointe des droits de vote et des droits financiers.

A la clôture de l'exercice de FP, la chaîne des participations est la suivante :



Toutefois, au début de l'exercice de X1, la chaîne des participations était la suivante :



Le 31 mai, PM1 a cédé 15 % des titres X1, puis a cédé à nouveau 45 % de ces titres le 31 octobre.

● Solution :

PM1 qui détient indirectement $20\% \times 80\% = 16\%$ de FP à la clôture de l'exercice de FP n'est pas à ce titre dans le champ d'application de l'article 209 B.

Mais du 1^{er} janvier au 31 octobre, soit plus de 183 jours au cours de l'exercice considéré, la participation détenue par PM1 indirectement dans FP s'est élevée à au moins :

$$65\% \times 80\% = 52\%$$

PM1 est dès lors passible de l'imposition prévue par l'article 209 B.

II. Nature de la participation

1. Droits à prendre en compte pour l'appréciation du pourcentage de participation

38. Le I de l'article 209 B peut s'appliquer lorsque la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans la structure étrangère soumise à un régime fiscal privilégié.

39. Le dispositif concerne donc :

- les actions ou parts dans des sociétés de capitaux;

- les parts d'intérêt possédées dans des sociétés de personnes et organismes assimilés, notamment : sociétés en participation, sociétés de fait, sociétés en nom collectif, «joint-ventures», «partnerships», groupements d'intérêt économique (G.I.E.) et groupements européens d'intérêt économique (G.E.I.E.) ;

- les droits financiers ou les droits de vote détenus dans de telles entités.

40. Les droits financiers s'entendent de ceux conférant un droit dans la distribution des bénéfices et réserves.

41. Les droits de vote s'entendent du droit de tout associé de participer aux décisions collectives (voir articles 1834 et 1844 al 1 du code civil).

42. La dissociation des droits financiers et des droits de vote peut résulter notamment :

- du démembrement de la propriété des titres (usufruit, lorsqu'il n'est pas prévu que l'usufruit des titres donne un droit de vote complet, et nue-propiété);

- du fractionnement des droits attachés aux titres (certificats d'investissement, certificats de droit de vote ou titres assimilables) ou de la nature même des titres émis (actions à dividende prioritaire sans droit de vote, actions de préférence...).

2. Modalités de calcul du pourcentage de détention

43. Pour apprécier, selon les cas, si la détention de plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote est atteinte, il convient d'additionner les droits détenus directement par la personne morale et ceux qu'elle détient indirectement, c'est-à-dire par l'intermédiaire d'une chaîne de participations ou d'une communauté d'intérêts (cf. n°49 à 77), en distinguant pour ce calcul d'une part les droits de vote et d'autre part les droits financiers lorsqu'il y a une dissociation de ces droits (voir n°42).

44. Les droits détenus directement par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés (ou par un établissement situé en France d'une personne morale établie hors de France) s'entendent de ceux qu'elle détient en son nom propre ainsi que de ceux détenus par un prête-nom ou pour lesquels elle a conclu une convention de portage avec des tiers. Il en est de même des droits inscrits au bilan fiscal d'un établissement stable étranger de la personne morale.

45. Pour l'application du I de l'article 209 B et lorsqu'il existe dans une même entité plusieurs catégories de titres, le pourcentage des droits détenus par la personne morale dans l'entité juridique soumis à un régime fiscal privilégié doit être apprécié d'une part par rapport à la masse des droits de vote et d'autre part par rapport à la masse des droits à dividendes et autres droits aux bénéfices attachés aux titres émis par cette entité ou découlant des statuts ou du contrat de l'entité juridique dans le cas d'entités non dotées d'un capital social.

46. Il convient donc de se référer :

- d'une part au pourcentage de droits de vote détenus par la personne morale par rapport à l'ensemble des droits de même nature susceptibles d'être représentés dans la structure étrangère ;

- d'autre part au pourcentage de droits financiers détenus par la personne morale dans l'ensemble des droits financiers attachés aux titres émis par la structure étrangère ou en l'absence de tels titres, découlant des statuts ou du contrat de l'entité, sans tenir compte des sommes effectivement distribuées au cours de l'exercice.

47. La personne morale est dans le champ d'application du dispositif dès lors qu'elle détient soit plus de 50 % des droits de vote, soit plus de 50 % des droits financiers ainsi déterminés. Ces droits ne se cumulent pas.

48. Exemple :

● Hypothèse

Soit la structure suivante dans laquelle :

- PM est soumise à l'impôt sur les sociétés;
- FP est soumise à l'étranger à un régime fiscal privilégié ; son capital est composé des titres suivants :
- actions ordinaires (A.O.) 600
- actions à vote double (A.V.D.) 300
- actions à dividende prioritaire sans droit de vote (A.D.P.S.D.V.) 50
- titres assimilables à des certificats d'investissement (C.I.) 50
- titres assimilables à des certificats de droits de vote (C.D.V.) 50

PM détient 260 actions ordinaires, 200 actions à vote double ainsi que la totalité des actions à dividende prioritaire sans droit de vote dans le capital de la société FP.

● Solution :

Pour déterminer si PM entre dans le champ d'application du dispositif, il convient d'apprécier séparément les pourcentages de droits de vote et de droits financiers qu'elle détient dans le capital de FP.

Le pourcentage des droits de vote détenus par PM est déterminé en tenant compte du nombre total des droits de vote que représentent les titres composant le capital de sa filiale FP.

$$\frac{[A.O. (260) + A.V.D. (200 \times 2)]}{[A.O. (600) + A.V.D. (300 \times 2) + C.D.V. (50)]} = \frac{660}{1\ 250}$$

soit un pourcentage de 52,8 %.

Le pourcentage de droits à dividendes détenus par PM est déterminé en tenant compte du nombre total de droits de cette nature composant le capital de sa filiale FP.

$$\frac{[A.O. (260) + A.V.D. (200) + A.D.P.S.D.V.(50)]}{[A.O.(600) + A.V.D. (300) + A.D.P.S.D.V.(50) + C.I.(50)]} = \frac{510}{1\ 000}$$

soit un pourcentage de 51 % de droits financiers.

La société PM entre donc dans le champ d'application de l'article 209 B.

La satisfaction de seulement l'un des deux critères aurait conduit au même résultat.

Ainsi, si PM ne détient que 230 actions ordinaires de FP, les autres données de l'exemple étant inchangées, la solution serait la suivante :

Le pourcentage des droits de vote détenus par PM s'établirait à :

$$\frac{[A.O. (230) + A.V.D. (200 \times 2)]}{[A.O. (600) + A.V.D. (300 \times 2) + C.D.V. (50)]} = \frac{630}{1\ 250}$$

Soit un pourcentage de 50,4 %.

Le pourcentage de droits à dividendes détenus par PM s'établirait à :

$$\begin{array}{r} [A.O. (230) + A.V.D. (200) + A.D.P.S.D.V. (50)] \qquad \qquad \qquad 480 \\ \hline [A.O. (600) + A.V.D. (300) + A.D.P.S.D.V. (50) + C.I. (50)] \qquad \qquad \qquad 1\ 000 \end{array}$$

Soit un pourcentage de 48 % de droits financiers.

La société PM entre dans le champ d'application de l'article 209 B, compte tenu du pourcentage des droits de vote de plus de 50 %. Il importe peu que le pourcentage des droits financiers soit inférieur à 50 %.

III. Notion de détention indirecte

49. Le 2 du I de l'article 209 B définit la notion de détention indirecte. Elle recouvre deux aspects :

- la détention par l'intermédiaire d'une chaîne de participations.
- la détention par l'intermédiaire d'une communauté d'intérêts.

1. Droits détenus par l'intermédiaire d'une chaîne de participations.

50. Le texte précise que l'appréciation du pourcentage des actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus par l'intermédiaire d'une chaîne de participations s'opère en multipliant entre eux les taux de détention successifs.

51. Ces taux de détention se déterminent selon les modalités précisées ci-avant au niveau de chaque structure intermédiaire dans la chaîne de participations.

52. Il doit être procédé séparément à cette opération pour les droits de vote et les droits financiers attachés notamment aux titres (voir n°s 45 à 48) de chacune des entités qui composent la chaîne de participations.

53. Exemple 1 :

● **Hypothèse :** Une personne morale française (PM) possède 100 % des actions ordinaires composant le capital d'une société de capitaux étrangère (X) ; il est supposé que les actions ordinaires détenues par PM lui donnent droit à un pourcentage identique en droits de vote et droits financiers; X est membre d'une société de personnes (SP) soumise à un régime fiscal privilégié dans laquelle elle détient 51 % des droits de vote et 40 % des droits financiers.

● **Solution :**

- Pourcentage des droits de vote détenus indirectement par PM dans SP : $100 \% \times 51 \% = 51 \%$.

- Pourcentage des droits financiers détenus indirectement par PM dans SP : $100 \% \times 40 \% = 40 \%$.

PM détenant indirectement plus de 50 % des droits de vote dans la société étrangère soumise à un régime fiscal privilégié, les dispositions du I de l'article 209 B lui sont applicables.

En ce qui concerne le pourcentage selon lequel la personne morale française sera soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats de la structure soumise à un régime fiscal privilégié, cf. ci-après n°s 97 à 105.

54. Exemple 2 :

● **Hypothèse :** Les données de l'exemple 1 sont reprises, mais X détient 40 % des droits de vote dans SP.

● **Solution :** PM détient un pourcentage de droits de vote et de droits financiers égal à 40 % ; les dispositions de l'article 209 B ne lui sont pas applicables.

55. Exemple 3 :

● **Hypothèse :** Les données de l'exemple 2 sont reprises ; il est supposé qu'en outre PM détient directement 15 % des droits financiers dans SP.

● **Solution :** Pour l'application de l'article 209 B, PM détient dans SP :

- 40 % des droits de vote

- 55 % des droits financiers soit 15 % directement et 40 % indirectement ($100 \% \times 40 \%$).

Les dispositions du I de l'article 209 B lui sont en conséquence applicables.

2. Droits détenus sous couvert d'une communauté d'intérêts

56. Le 2 du I de l'article 209 B énumère les quatre situations dans lesquelles, en raison de l'existence de liens personnels, financiers ou économiques entre la personne morale et d'autres organismes ou personnes physiques, les actions, parts, droits financiers ou droits de vote détenus directement ou indirectement par ces organismes ou personnes physiques sont réputés détenus par la personne morale (voir n°43).

57. Dans cette situation, la détention indirecte par ces personnes ou organismes s'entend uniquement de la détention d'actions, parts, droits financiers ou droit de vote par l'intermédiaire d'une chaîne de participations (voir n°s 50 à 55).

58. Il convient d'observer que la communauté d'intérêts peut être réciproque et avoir pour effet en conférant des droits à deux sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés de les faire entrer, toutes deux, dans le champ d'application du dispositif (cf. exemple n°s 71 à 72).

59. Les droits ainsi détenus indirectement sous couvert de la communauté d'intérêts s'ajoutent à ceux détenus directement ou indirectement dans le cadre d'une chaîne de participations.

60. Remarque :

Les droits réputés détenus sous couvert d'une communauté d'intérêts 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 (cf. ci-après n° 102).

a) Détention directe ou indirecte par les salariés ou les dirigeants de droit ou de fait de la personne morale

61. Les dirigeants de droit sont les personnes ayant légalement le pouvoir d'engager la société à l'égard des tiers (gérants, président du conseil d'administration, président du directoire, directeurs généraux, liquidateurs en cas de dissolution).

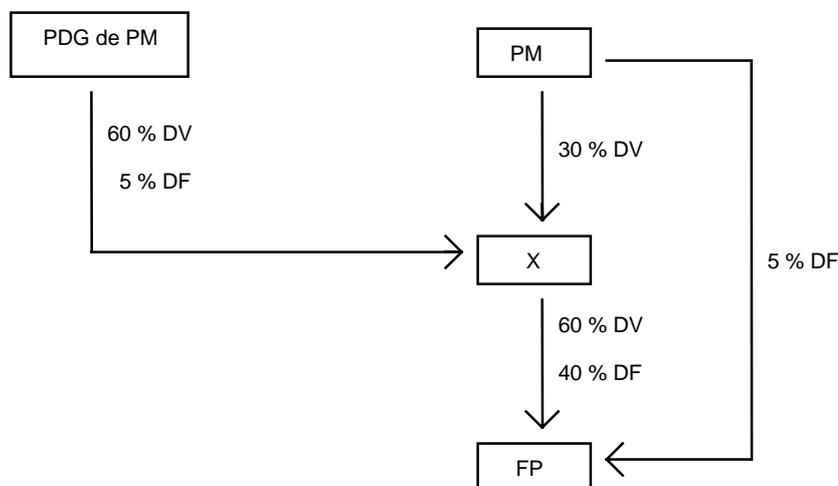
62. Les dirigeants de fait sont les personnes qui assument en fait la gestion d'une société sous le couvert ou aux lieu et place de ses représentants légaux (cf. D.B. 5 H 1112 en ce qui concerne les gérants de SARL).

63. Les droits (actions, parts, droits financiers ou droits de vote) détenus directement ou indirectement par une de ces personnes ou par un salarié de la personne morale française sont réputés détenus indirectement par cette personne morale.

64. Exemple :

● Hypothèse : Soit la structure suivante dans laquelle :

- PM est une personne morale française passible de l'impôt sur les sociétés ;
- X est une société étrangère ;
- FP est une société étrangère soumise à un régime fiscal privilégié ;
- DV et DF désignent respectivement droits de vote et droits financiers.



● Solution : Pour l'application de l'article 209 B, les droits détenus par PM dans FP s'apprécient comme suit :

1) Droits financiers	
a) détention directe :	5 %
b) détention indirecte	
*chaîne de droits financiers (0 x 40 %) :	0 %
*communauté d'intérêts (droits détenus indirectement par le PDG de PM) (5 % x 40 %) :	2 %
Total :	7 %
2) Droits de vote	
a) détention directe:	0 %
b) détention indirecte	
*chaîne de droits de vote (%30 x 60%) :	18%
*communauté d'intérêts (60% x 60%) :	36%
Total :	54%

PM détient plus de 50 % des droits de vote dans FP; le I de l'article 209 B est applicable à raison des bénéfices de FP retenus en proportion des actions, parts, droits financiers détenus par PM à l'exclusion de ceux détenus par l'intermédiaire du PDG. En l'occurrence, cette proportion est de 5 % (droits financiers détenus directement par PM).

b) Détention directe ou indirecte 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 la personne morale française.

65. Cette disposition vise la situation dans laquelle une personne physique, actionnaire direct ou indirect de la personne morale française ou un membre de sa famille proche - conjoint, ascendant ou descendant -, détient, directement ou indirectement, des droits dans la structure étrangère soumise à un régime fiscal privilégié.

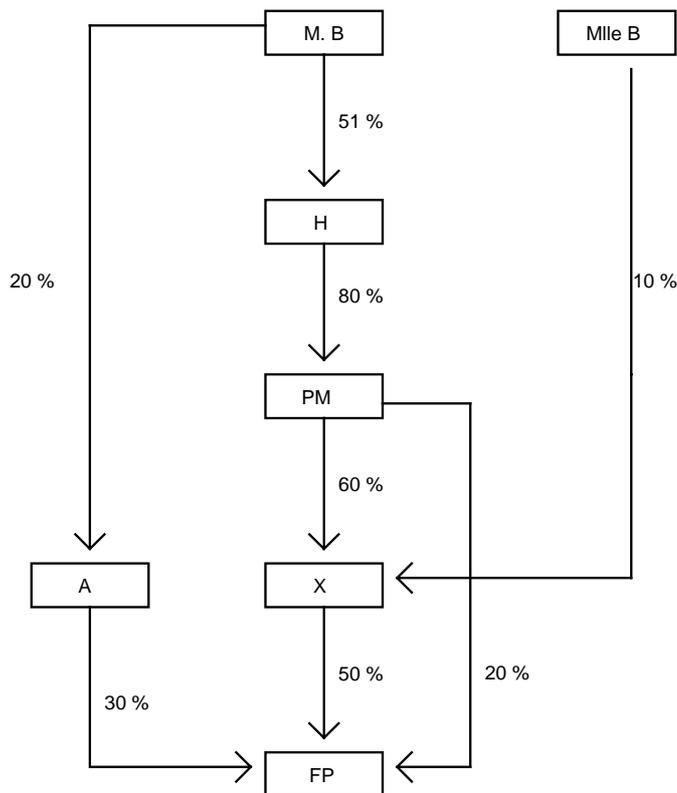
66. La règle s'applique quel que soit le régime matrimonial des époux et sans considération de l'appartenance ou non des descendants au foyer fiscal des parents.

67. Les droits ainsi détenus s'ajoutent en principe à ceux possédés par la personne morale française; il est toutefois admis, à cet égard, de ne retenir que les droits détenus par les personnes visées au b du 2 du I de l'article 209 B que pour autant que ces personnes disposent seules ou conjointement, directement ou indirectement, en droit ou en fait, du nombre le plus élevé de droits de vote dans la personne morale française passible de l'impôt sur les sociétés.

68. Exemple :

● Hypothèse : Soit le schéma suivant dans lequel :

- Mlle B est la fille de M. B,
- M.B. dispose indirectement du nombre le plus élevé des droits de vote dans PM ($51 \% \times 80 \% = 41,8 \%$),
- PM est passible en France de l'impôt sur les sociétés,
- H, A et X sont des sociétés étrangères non soumises à un régime fiscal privilégié,
- FP est une société étrangère soumise à un régime fiscal privilégié,
- les pourcentages indiquent une détention conjointe des droits de vote et des droits financiers.



● Solution : Calcul des droits financiers et des droits de vote détenus par PM dans FP

- | | | |
|---|---------|------|
| 1) Détention directe | : | 20 % |
| 2) Détention indirecte | | |
| a) chaîne de participations (60 % x 50 %) | | 30 % |
| b) communauté d'intérêts | | |
| - par l'intermédiaire de M. B, actionnaire indirect de PM
(20 % x 30 %) : | | 6 % |
| - par l'intermédiaire de Mlle B, fille d'un actionnaire indirect de
PM (10 % x 50 %) : | | 5 % |

PM détient 61 % des droits financiers et des droits de vote de FP, dont 11 % sous le couvert d'une communauté d'intérêts; le pourcentage de résultats de FP à retenir pour l'imposition due en application de l'article 209 B est donc de 50 % (voir n°s 102 et 103).

● Observation : Si H était implantée en France, elle entrerait également dans le champ d'application de l'article 209 B.

- | | |
|---|------|
| 1) Détention indirecte de H dans FP | |
| a) chaîne de droits par l'intermédiaire de PM | |
| - 80 % x 60 % x 50 % = | 24 % |
| - 80 % x 20 % = | 16 % |
| b) communauté d'intérêts avec M. B, actionnaire direct de H, et sa fille.
idem PM soit : | 11 % |

2) Total des droits détenus : 51 %.

Ce pourcentage autoriserait en principe l'application à l'encontre de H du dispositif prévu au I de l'article 209 B; toutefois dans cette situation, en application des dispositions de l'article 102 T de l'annexe II du code général des impôts, les droits détenus par l'intermédiaire de PM (40 %) ne seraient pas retenus pour la détermination du pourcentage de résultat à prendre en compte au titre de FP dès lors que PM est imposée au titre de l'article 209 B à raison des résultats correspondants.

Par ailleurs, les droits que détient H dans FP par l'intermédiaire de la communauté d'intérêts existant avec M. B et sa fille (11 %) ne seraient pas, non plus, pris en compte pour le calcul de la proportion à retenir des résultats bénéficiaires de la structure étrangère.

Par suite, H ne serait pas, en définitive, soumise à l'imposition prévue au I de l'article 209 B.

c) Détention directe ou indirecte par une entreprise ou une entité juridique ayant en commun avec la personne morale française 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.

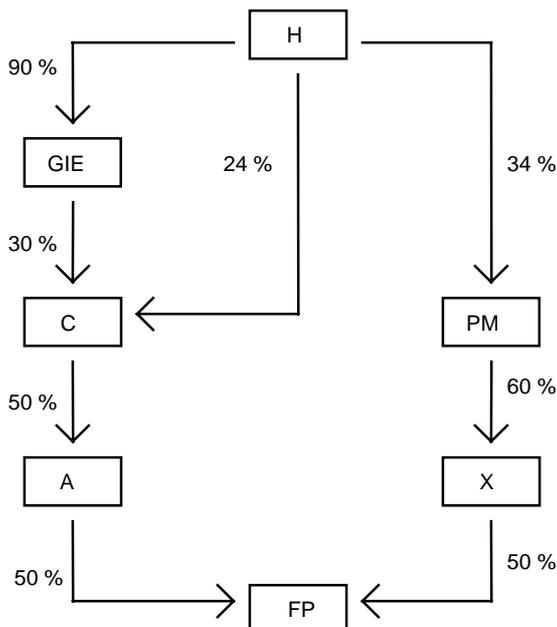
69. Cette disposition établit une communauté d'intérêts entre une entreprise ou une entité juridique et la personne morale française passible de l'impôt sur les sociétés dans la mesure où cette entreprise ou entité juridique et cette personne morale sont contrôlées par une même personne physique ou morale.

70. Le contrôle s'entend, aux termes du texte de loi, de la disposition par cette personne physique ou morale, directement ou indirectement, en droit ou en fait, du nombre le plus élevé de droits de vote dans l'entreprise ou l'entité juridique et dans la personne morale française.

71. Exemple :

● Hypothèse : Soit le schéma suivant dans lequel :

- H et PM sont des sociétés de capitaux établies en France;
- GIE est un groupement d'intérêt économique doté d'un capital;
- aucun autre actionnaire de PM ne possède plus de 34 % des droits de vote dans PM; GIE n'a pas le contrôle de C;
- A, C et X sont établies à l'étranger et ne sont pas soumises à un régime fiscal privilégié;
- FP est soumise hors de France à un régime fiscal privilégié;
- les pourcentages indiquent une détention conjointe des droits de vote et des droits financiers.



● Solution : H possède, directement en ce qui concerne PM et, directement et indirectement par l'intermédiaire du GIE, pour C, le nombre le plus élevé de droits de vote dans PM et dans C; il existe par conséquent une communauté d'intérêts entre C et PM et cette dernière est réputée détenir les droits possédés par C dans la structure soumise à un régime fiscal privilégié.

Calcul des droits détenus indirectement par PM dans FP :

- détention indirecte par une chaîne de droits financiers et de droits de vote : $60 \% \times 50 \% = 30 \%$;
- détention indirecte sous le couvert d'une communauté d'intérêts avec C : $50 \% \times 50 \% = 25 \%$.

PM détenant indirectement 55 % des droits financiers et des droits de vote dans FP est soumise à l'imposition prévue au I de l'article 209 B ; toutefois, la proportion des résultats de FP à retenir pour son imposition est limitée à 30 %, les droits détenus dans le cadre de la communauté d'intérêts n'étant pas pris en compte pour le calcul de cette proportion.

72. Observation : Si C était établie en France, la communauté d'intérêts réciproque existant entre C et PM aurait pour effet de faire détenir indirectement à ces deux sociétés 55 % des actions de FP et donc de les assujettir à l'imposition prévue à l'article 209 B; les deux sociétés C et PM seraient assujetties à l'imposition sur, respectivement, 25 % et 30 % des résultats de FP.

d) Détention directe ou indirecte par un partenaire commercial de la personne morale française dès lors que les relations entre cette personne morale et ce partenaire sont telles qu'il existe entre eux un lien de dépendance économique.

73. Le lien de dépendance peut être contractuel ou résulter des circonstances dans lesquelles s'établissent les relations entre deux entreprises.

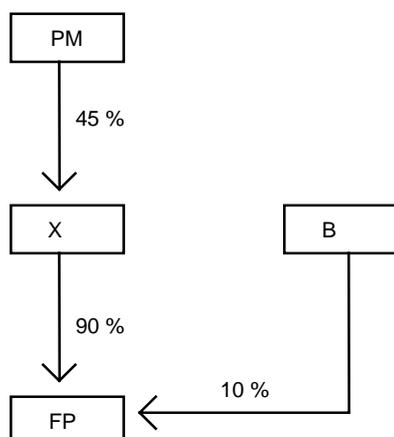
74. La dépendance économique est à rapprocher de la notion de dépendance de fait qui peut exister dans les relations entre une société française et une entreprise étrangère et qui constitue l'une des conditions d'application de l'article 57 (cf. Doc. adm. 4 A 1211 n° 6).

75. Le lien de dépendance économique est notamment avéré lorsqu'il peut être établi que la cessation des relations d'affaires entre deux entreprises menacerait l'exploitation de l'un ou l'autre des partenaires concernés ou lorsqu'une entreprise a la capacité de dicter, dans son intérêt (ou dans celui du groupe), des conditions économiques défavorables à une autre entreprise. C'est ainsi, par exemple, qu'une entreprise peut, eu égard aux circonstances de fait, être considérée comme étant sous la dépendance de son banquier ou de son fournisseur.

76. Exemple 1 :

● Hypothèse : Soit la structure suivante dans laquelle :

- PM est une société passible de l'impôt sur les sociétés;
- X et B ne sont pas soumises à un régime fiscal privilégié; B est le chef de file du pool bancaire assurant l'essentiel de la gestion des opérations financières de PM;
- FP bénéficie hors de France d'un régime fiscal privilégié;
- les pourcentages indiquent une détention conjointe des droits de vote et des droits financiers.



- Solution : Détermination des droits détenus indirectement par PM dans FP :

- dans une chaîne de droits de vote et de droits financiers : $45 \% \times 90 \% = 40,5 \%$;

- sous le couvert d'une communauté d'intérêts avec B, partenaire financier privilégié avec lequel il existe un lien de dépendance économique : 10 %.

PM détient donc, au sens du 2 du I de l'article 209 B, 50,5 % des droits financiers et droits de vote dans FP. Il en irait de même si, par exemple, B était le principal fournisseur de PM.

77. Exemple 2 :

- Hypothèse : Les sociétés françaises A et B passibles de l'impôt sur les sociétés détiennent chacune 26 % du capital d'une société FP.

La société A est le fournisseur exclusif de la société B, intervient dans la gestion de la société B et dans les conditions de la commercialisation des produits.

- Solution : Les sociétés A et B peuvent être considérées comme unies par une véritable communauté d'intérêts. Dès lors qu'elles détiennent ensemble 52 % du capital de FP, elles entrent dans le champ d'application du I de l'article 209 B.

Section 2 : Conditions relatives à la structure étrangère soumise à un régime fiscal privilégié.

78. Les dispositions du I de l'article 209 B sont susceptibles de s'appliquer si la structure établie hors de France est une entreprise ou une entité juridique soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A.

79. La typologie des formes de structures établies hors de France est alignée sur l'article 123 bis.

A. FORME DE LA STRUCTURE ETABLIE HORS DE FRANCE

80. Les bénéfices ou revenus positifs susceptibles d'être imposés en France en application des dispositions de l'article 209 B sont ceux réalisés par une entreprise ou réputés distribués par une entité juridique : personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable.

I. Entreprises

81. La notion d'exploitation d'une entreprise doit être définie par référence au I de l'article 209.

82. La notion d'exploitation au sens de cet article, s'entend de l'exercice habituel d'une activité qui peut soit s'effectuer dans le cadre d'un établissement autonome, soit, en l'absence d'un établissement, s'effectuer par l'intermédiaire de représentants qui n'ont pas de personnalité professionnelle indépendante de celle de l'entreprise qui les emploie, ou résulter de la réalisation d'opérations formant un cycle commercial complet.

83. Sur ces différentes notions, il convient de se reporter à la documentation de base 4 H 1412.

84. Seuls sont passibles de l'imposition prévue à l'article 209 B, les bénéfices réalisés par les entreprises exploitées hors de France qui ne sont pas imposables en France en application des règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés.

II. Personnes morales

85. Il s'agit des sociétés de capitaux, des sociétés de personnes, ces dernières étant communément appelées dans les Etats de langue anglaise "partnerships", des sociétés civiles, des fondations et de tout organisme détenant la personnalité morale dans l'Etat dans lequel il est enregistré.

III. Organismes

86. Ce terme comprend notamment les entités, telles que les "Anstalten" et "Stiftungen" constituées en vertu de la législation du Liechtenstein, ainsi que les groupements. Le groupement s'entend d'une structure juridique, dotée ou non de la personnalité morale, dans laquelle plusieurs personnes morales et physiques s'associent en vue de poursuivre un objectif économique commun; il s'agit notamment des G.I.E., des G.E.I.E. et des groupements assimilés, des associations en participation ou encore de simples contrats d'associations qui incluent des accords de diverses natures (syndicat, groupe, pool).

IV. Fiducies ou institutions comparables

87. Cette terminologie a pour objet de viser des structures ou des arrangements inconnus du droit français tels que notamment les fondations de famille ou les trusts.

B. NOTION DE REGIME FISCAL PRIVILEGIE

I. Modification de l'article 238 A

88. Antérieurement à la loi de finances pour 2005, la notion de régime fiscal privilégié qui figure à l'article 238 A était précisée par la doctrine administrative et la jurisprudence du Conseil d'Etat.

89. Désormais, cette notion est définie par la loi : un régime fiscal est considéré comme privilégié dès lors que le montant des impôts sur les bénéfices ou sur les revenus auxquels est soumise la structure est inférieur de plus de la moitié à celui dont elle aurait été redevable en France dans les conditions de droit commun. L'impôt sur les bénéfices comprend l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun et les contributions additionnelles.

II. Articulation de l'article 238 A et de l'article 209 B

90. L'application du dispositif prévu à l'article 209 B est subordonnée à la condition que l'entreprise exploitée hors de France, ou l'entité juridique établie hors de France dans laquelle la personne morale établie en France possède une participation, soit soumise à un régime fiscal privilégié.

91. Pour l'application de la législation fiscale, le terme "France" s'entend uniquement des départements métropolitains et d'outre mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion) de la République française.

92. Il y a lieu de comparer, au titre d'un exercice donné, la charge fiscale effectivement supportée, au titre de ses bénéfices ou de ses revenus, par la structure établie hors de France à celle que supporterait dans les conditions de droit commun cette même structure, à raison des mêmes bénéfices ou revenus, si elle était établie en France.

Précision : Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007, les plus-values de cession de titres de participation font l'objet d'une exonération sous réserve d'une quote-part de frais et charges égale à 5% du montant de la plus-value. Dès lors, l'imposition réelle des plus-values de cession de titres de participation s'effectuera au taux de 1,66% (5% x 331/3%). Un régime étranger prévoyant une exonération équivalente de ce type de plus-values sera réputé ne pas constituer à lui seul un régime fiscal privilégié pour les bénéfices ou revenus positifs acquis à compter du 1^{er} janvier 2007.

CHAPITRE TROISIEME : MODALITES D'APPLICATION

Section 1 : Exercice d'imposition à l'impôt sur les sociétés des bénéfices ou des revenus de capitaux mobiliers taxables en application de l'article 209 B

93. Les bénéfices de l'entreprise ou les revenus de capitaux mobiliers de l'entité juridique établie hors de France sont réputés acquis par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de cette entreprise ou de cette entité juridique. En l'absence d'exercice clos au cours de l'année par l'entité juridique établie hors de France, ces revenus sont réputés acquis à la clôture de l'exercice de la personne morale établie en France.

94. Ces bénéfices ou revenus de capitaux mobiliers sont imposables à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice de la personne morale au cours duquel ils sont réputés acquis. Ils doivent être déclarés en même temps que les propres résultats de la personne morale afférents à cet exercice. Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (art. L 169 du Livre des procédures fiscales).

95. Exemple 1 :

- Hypothèse

Une société étrangère soumise à un régime fiscal privilégié clôt son exercice le 30 juin de l'année n; la personne morale française imposable à raison des bénéfices réputés distribués par cette société en application de l'article 209 B :

- clôt son exercice le 30 juin de l'année n (hypothèse 1) ;
- clôt son exercice le 31 décembre de l'année n (hypothèse 2) ;
- clôt son exercice le 31 mars de l'année n +1 (hypothèse 3).

- Solution :

Dans les trois hypothèses, les revenus réputés distribués par la société étrangère sont réputés acquis par la personne morale française le 1er juillet de l'année n. La personne morale doit déclarer la quote-part de revenus de capitaux mobiliers imposable au titre de l'article 209 B dans sa déclaration de résultats de l'exercice au cours duquel elle est réputée acquérir ces revenus de capitaux mobiliers, c'est-à-dire :

- avant le 1^{er} octobre de l'année n + 1 au titre de l'exercice clos le 30 juin n+1 (hypothèse 1) ;
- avant le 30 avril de l'année n + 1 au titre de l'exercice clos le 31 décembre n (hypothèse 2) ;
- avant le 1^{er} juillet de l'année n + 1 au titre de l'exercice clos le 31 mars n+1 (hypothèse 3).

Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'au 31 décembre de l'année n + 4 dans l'hypothèse 1, jusqu'au 31 décembre de l'année n + 3 dans l'hypothèse 2 et jusqu'au 31 décembre de l'année n + 4 dans l'hypothèse 3.

96. Exemple 2 :

- Hypothèse

Une société étrangère soumise à un régime fiscal privilégié clôt son exercice en cours d'année, par exemple le 30 avril. La personne morale française a acquis 51 % du capital de cette société étrangère le 1er juillet de l'année n ; son exercice coïncide avec l'année civile.

- Solution :

Dans ce cas, la personne morale française est réputée acquérir le 1er mai de l'année n + 1 les revenus réputés distribués par la société étrangère au titre de l'exercice allant du 1er mai de l'année n au 30 avril de l'année n + 1. Elle devra déclarer ces revenus de capitaux mobiliers avant le 30 avril de l'année n + 2 dans sa déclaration de résultats de l'exercice de l'année n + 1 et joindre à cette déclaration un bilan de départ retraçant le patrimoine de la société étrangère au 1er mai de l'année n.

Dans le cas où la société étrangère n'aurait clos aucun exercice au cours de l'année n, la personne morale française serait réputée acquérir au 1er janvier de l'année n + 1 les revenus réputés distribués par la société étrangère au titre de la période du 1er mai de l'année n - 1 au 31 décembre de l'année n (cf. art. 37 du C.G.I.). La déclaration et le bilan de départ seraient donc à déposer avant le 30 avril de l'année n + 2.

Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'au 31 décembre de l'année n + 4.

Section 2 : Proportion des résultats bénéficiaires à retenir

A. PRINCIPE

97. En application du I de l'article 209 B et de l'article 102 T de l'annexe II au code général des impôts, les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité juridique, sont réputés constituer un résultat ou un revenu de capitaux mobiliers de l'entreprise ou de la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

98. Si la structure soumise à un régime fiscal privilégié est une entreprise (voir n°s 81 à 84), la totalité de son résultat fait l'objet d'une imposition à l'impôt sur les sociétés dans le chef de la personne morale établie en France.

99. En revanche, si cette structure est une entité juridique (voir n°s 85 à 87), le bénéfice ou le revenu positif est réputé distribué dans une proportion qui correspond aux droits financiers détenus directement ou indirectement par la personne morale française sur l'ensemble des droits financiers émis par l'entité juridique à l'exclusion des droits détenus sous couvert d'une communauté d'intérêts. Les droits de vote ne sont pas pris en compte pour le calcul de cette proportion.

100. Il est précisé à l'article 102 T que la proportion de revenus réputés distribués est calculée conformément aux dispositions de l'article 102 SA de l'annexe II.

En conséquence, il y a lieu de retenir le pourcentage des droits financiers concernés détenus directement ou indirectement par la personne morale française (voir n°s 50 à 55) à la clôture de l'exercice de l'entité juridique établie hors de France ou, s'il est plus élevé, le pourcentage de ces droits détenus directement ou indirectement pendant au moins 183 jours au cours de cet exercice. En l'absence d'exercice clos au cours de l'année par l'entité juridique établie hors de France, ce pourcentage sera apprécié à la clôture de l'exercice de la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés.

B. EXCLUSIONS

I. Droits financiers détenus sous couvert d'une communauté d'intérêts.

101. Les droits financiers détenus sous couvert d'une communauté d'intérêts unissant la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés à certaines personnes physiques ou morales sont retenus pour apprécier si cette personne morale entre dans le champ d'application de l'article 209 B c'est-à-dire si elle atteint le seuil de détention de plus de 50 %, en termes d'actions, parts, droits de vote ou droits financiers.

102. Mais, ainsi qu'il est précisé au dernier alinéa du 2 du I de l'article 209 B, les actions, parts ou droits financiers détenus dans le cadre d'une communauté d'intérêts 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.

II. Droits détenus par d'autres personnes morales assujetties à l'article 209 B.

103. En application du dernier alinéa de l'article 102 T de l'annexe II au code général des impôts, la proportion des résultats bénéficiaires à retenir pour l'imposition de la personne morale ne comprend pas les actions, parts, droits financiers détenus par l'intermédiaire d'autres personnes morales, assujetties à l'impôt sur les sociétés en France, au titre de l'article 209 B et à raison des mêmes bénéficiaires (voir n°100). Cette mesure exclut en fait du calcul de la proportion à retenir les droits financiers attachés à des actions ou parts, déjà pris en compte pour ce calcul, pour d'autres personnes morales soumises à raison des mêmes bénéficiaires ou revenus positifs à l'imposition prévue à l'article 209 B (voir exemple n° 68).

Dans une chaîne de participations, la première personne morale imposable au titre de l'article 209 B est celle qui est située à l'échelon le plus proche de la structure bénéficiant d'un régime fiscal privilégié.

104. Exemple 1 :

● Hypothèse :

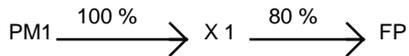
Soit au 30 juin de l'exercice n le schéma suivant dans lequel :

- PM1 est une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés : elle clôt son exercice le 31 décembre ;

- X1 est une société étrangère soumise à un impôt comparable à l'impôt français ;

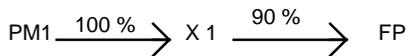
- FP est une société soumise à l'étranger à un régime fiscal privilégié et elle clôt également son exercice le 31 décembre ;

- Les pourcentages indiqués ci-après correspondent à une détention conjointe des droits de vote et des droits financiers.

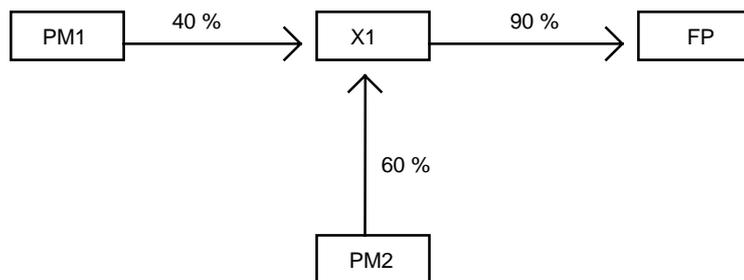


Au cours de l'exercice ont lieu les opérations sur titres suivantes :

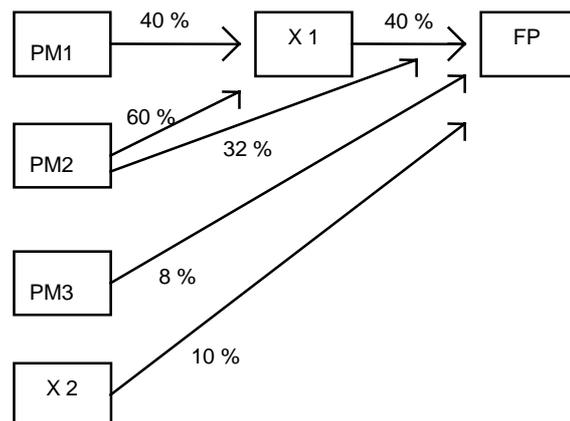
- au 30 septembre, X1 acquiert 10 % supplémentaires des titres FP.



- Au 31 octobre, PM1 cède 60 % des titres X1 à une société PM2 soumise à l'impôt sur les sociétés et qui clôt son exercice le 31 décembre.



- Au 31 décembre, X1 cède 10% des titres FP à une société étrangère X2, 32 % des titres FP à la société PM2 et 8 % des titres FP à une société française PM3 qui clôt également son exercice le 31 décembre.



● Solution

La situation de PM1 et PM2, qui sont susceptibles d'être soumises aux dispositions de l'article 209 B, s'apprécie en déterminant la proportion des titres FP détenus directement ou indirectement par PM1 et PM2 soit à la clôture de l'exercice n, soit pendant une période d'au moins 183 jours au cours de cet exercice si la prise en compte de cette période de référence aboutit à retenir une proportion plus élevée.

La proportion détenue par chaque société est ensuite ajustée s'il y a lieu en fonction des cessions de titres à d'autres sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés en application de l'article 209 B.

Situation de PM1

Au 31 décembre de l'exercice n, PM1 détient indirectement : $40\% \times 40\% = 16\%$ de FP.

Mais PM1 a détenu pendant au moins 183 jours au cours de l'exercice n les droits financiers suivants dans FP : $100\% \times 80\% = 80\%$. PM1 est donc dans le champ d'application de l'article 209 B.

Les 10 % supplémentaires acquis par X 1 dans FP le 30 septembre ne sont pas pris en compte car PM1 les détient indirectement moins de 183 jours.

Ajustement en fonction de la cession de titres à d'autres sociétés assujetties à l'impôt sur les sociétés au titre de l'article 209 B.

Cet ajustement concerne la cession des titres X 1 à PM2 et des titres FP à PM 2 :

$$(100\% - 60\%) \times (80\% - 32\%) = 19,2\%$$

PM1 sera donc imposable à l'article 209 B à raison de 19,2 % des revenus réputés distribués de FP reconstitués au titre de l'exercice clos le 31 décembre n.

Situation de PM2 :

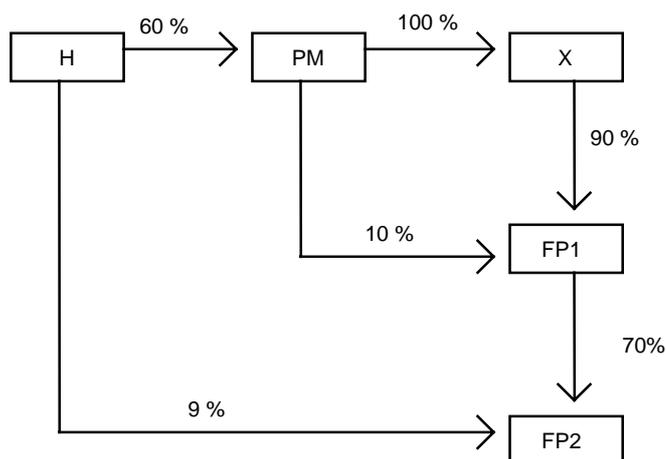
PM2 est dans le champ d'application des dispositions de l'article 209 B dès lors qu'au 31 décembre, PM2 détient directement et indirectement $32 + (60 \times 40\%) = 56\%$ des titres FP. Cette proportion est également celle qui est à retenir pour l'imposition de PM2 à raison des bénéfices de FP.

PM1 et PM2 devront déclarer leur quote-part des résultats de FP qui sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers avec leurs autres résultats déclarés au titre de l'exercice clos le 31 décembre n + 1 dès lors que les revenus de capitaux mobiliers de FP leur sont acquis le 1er janvier n + 1.

105. Exemple 2:

● Hypothèse : soit la structure suivante dans laquelle :

- H et PM sont deux sociétés assujetties en France à l'impôt sur les sociétés ;
- X est une société étrangère qui n'est pas soumise à un régime fiscal privilégié ;
- FP1 et FP2 bénéficient à l'étranger d'un régime fiscal privilégié ;
- les pourcentages indiquent une détention conjointe des droits de vote et des droits financiers à la date de clôture des exercices de FP1 et FP2.



● Solution :

1. Champ d'application

Calcul des droits détenus par les sociétés H et PM dans FP1 et FP2.

Situation de la société H :

● dans FP1 :

- droits détenus indirectement
(60 % x 100 % x 90 %) + 60 % x 10 %..... 60 %

● dans FP2 :

- droits détenus directement..... 9 %

- droits détenus indirectement par
l'intermédiaire de FP1 (60 % x 70 %) .. 42 %

Total des droits dans FP2 51 %

La société H entre donc dans le champ d'application de l'article 209 B à raison des droits détenus dans FP1 et FP2.

Situation de la société PM :

● dans FP1 :

- droits détenus directement 10 %

- droits détenus indirectement 90 %
(100 % X 90 %)

Total des droits dans FP1 100 %

● dans FP2 :

droits détenus indirectement
par l'intermédiaire de FP1
(100 % x 70 %)..... 70 %

La société PM entre donc dans le champ d'application de l'article 209 B à raison des droits détenus dans FP1 et FP2.

2. Proportion des résultats bénéficiaires à retenir

Situation de PM

- PM est assujettie à l'impôt, au titre de l'article 209 B, sur 100 % des bénéfices de FP1 et sur 70 % des bénéfices de FP2.

Situation de H

En application de l'article 102 T de l'annexe II au code général des impôts, H n'est pas imposée en proportion des droits détenus indirectement par l'intermédiaire de PM, au titre desquels PM est soumise à l'imposition prévue à l'article 209 B, à raison des mêmes bénéfices.

Par conséquent :

- les droits de H dans FP1 et FP2 étant inférieurs à ceux à raison desquels PM est soumise à l'imposition prévue à l'article 209 B, H ne sera pas imposée à raison des droits qu'elle détient indirectement par l'intermédiaire de PM;

- toutefois, H étant située dans le champ d'application de l'article 209 B sera imposée à raison des droits qu'elle détient directement dans FP2 (soit 9 %).

Section 3 : Reconstitution des résultats de l'entreprise ou de l'entité juridique établie hors de France et paiement de l'impôt

106. L'entreprise ou la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés doit établir, pour chacune de ses filiales (entités juridiques) ou entreprises établies hors de France, un bilan de départ dont l'actif net sert de base à la détermination du résultat de ces entreprises ou entités juridiques (voir art. 102 U de l'annexe II). Les résultats des filiales ou entreprises sont déterminés d'après les règles fiscales françaises, sous réserve des dispositions du 3 du I de l'article 209 B (voir art. 102 V de l'annexe II).

A. ETABLISSEMENT DU BILAN DE DEPART

I. Valeur d'inscription au bilan de départ

107. Aux termes de l'article 102 U de l'annexe II au code général des impôts, les éléments figurant au bilan de départ doivent être retenus pour leur valeur nette comptable dans les comptes de l'entreprise ou de l'entité juridique à la date d'ouverture de la première période d'imposition.

108. En application de cette règle, les stocks et les productions en cours sont retenus pour leur valeur figurant au bilan de clôture de l'exercice précédant celui de l'établissement du bilan de départ. Il en est de même pour les immobilisations.

109. Cette règle évite ainsi à l'entreprise ou à l'entité juridique de reconstituer la valeur amortissable des biens en fonction de la législation française ; il lui suffit de retenir la valeur nette comptable des biens, telle qu'elle ressort du bilan de clôture tenu pour les besoins de la comptabilité, de l'exercice qui précède, en distinguant la valeur brute de chacune des immobilisations et le montant des amortissements correspondants pratiqués dans les comptes locaux.

110. Les dispositions de l'article 15 bis de l'annexe II au code général des impôts prévoient que la valeur nette comptable d'une immobilisation doit, le cas échéant, être répartie entre les différents éléments constitutifs de composants.

111. Au cas particulier, cette obligation ne trouvera à s'appliquer que lorsque cette répartition figure déjà dans les comptes locaux. Les composants des immobilisations totalement amorties ne sont pas reconstitués..

112. Les provisions et les charges à payer qui ne seraient pas admises en déduction des résultats des exploitations étrangères en application des règles fiscales françaises sont inscrites distinctement au passif du bilan de départ de ces exploitations.

113. Lorsque ces provisions ou ces charges à payer deviennent sans objet, leur reprise est comprise dans le résultat imposable de l'entité étrangère. Lorsque la charge qui est destinée à être couverte par ces provisions ou ces charges à payer se réalise, cette charge est déductible dans les conditions fixées par le code général des impôts, en particulier son article 39.

114. Les autres provisions ou charges à payer qui seraient admises en déduction en application des règles fiscales françaises suivent le sort des provisions déductibles lorsqu'elles deviennent sans objet ou que la charge se réalise.

II. Date à retenir pour l'établissement du bilan de départ

115. Le bilan de départ de l'entreprise ou l'entité ayant son siège hors de France doit être établi à l'ouverture du premier exercice social dont les résultats sont soumis aux dispositions de l'article 209 B.

116. Exemple :

Une personne morale française a acquis dans le capital d'une société sise aux Antilles néerlandaises une participation de 52 % le 1er juillet 2005.

La société étrangère clôture son exercice comptable le 31 décembre de chaque année. La personne morale française (dont l'exercice est également aligné sur l'année civile) est réputée acquérir le 1er janvier 2006 les revenus réputés distribués par la société étrangère au titre de l'exercice 1er janvier-31 décembre 2005. Elle devra déclarer ces revenus de capitaux mobiliers avant le 30 avril 2007 dans sa déclaration de résultats de l'exercice 2006. Elle devra joindre à cette déclaration un bilan de départ retraçant le patrimoine de la société étrangère au 1er janvier 2005.

III. Cours du change à retenir pour l'établissement du bilan de départ

117. Les immobilisations et autres éléments sont portés au bilan de départ dans la monnaie dans laquelle est tenue la comptabilité locale.

B. IMPOSITION DES RESULTATS

I. Bilans suivant le bilan de départ

118. Les immobilisations et autres éléments sont portés dans la monnaie dans laquelle est tenue la comptabilité locale aux bilans suivant le bilan de départ.

119. Les bénéfices ou revenus positifs, qui font seuls l'objet d'une conversion de change, sont convertis en euros à la clôture de l'exercice en retenant le cours du change en vigueur à cette date (voir article 102 V de l'annexe II au code général des impôts).

II. Application des règles fiscales françaises

1. Application du régime des sociétés mères et filiales

120. Le régime des sociétés mères et filiales s'applique aux dividendes effectivement distribués par la filiale étrangère à la personne morale française dès lors que les conditions requises par l'article 145 sont remplies et dès lors que la personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés a opté pour ce régime.

Les revenus qualifiés de revenus de capitaux mobiliers en application de l'article 209 B ne peuvent pas eux-mêmes bénéficier du régime des sociétés mères.

2. Détention de parts ou d'actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières

121. L'entreprise ou l'entité juridique établie hors de France qui détient des parts ou actions d'organismes de placement collectif en valeurs mobilières est soumise à la règle de l'imposition des écarts de valeurs liquidatives sur ces parts ou actions dans les conditions prévues à l'article 209-0-A. Il y a lieu de mettre en œuvre dans un premier temps les dispositions de l'article 209-0-A.

3. Application de l'article 238 bis-0 I

122. Les dispositions de l'article 238 bis-0 I peuvent s'appliquer concurremment avec celles de l'article 209 B.

123. Dans cette situation, il y aura lieu de mettre en œuvre dans un premier temps les dispositions de l'article 238 bis-0 I. Ensuite, lors du calcul de l'assiette qui sera soumise aux dispositions de l'article 209 B déjà cité, il conviendra de faire abstraction :

- des produits des actifs transférés déjà imposés dans le cadre de l'article 238 bis-0 I ;
- de la part de l'impôt local afférent à ces produits imputée antérieurement.

Ces corrections doivent être pratiquées en fonction du pourcentage de détention prévu aux articles 209 B et 102 T de l'annexe II au code général des impôts.

C - PRECISIONS DIVERSES

I. Calcul de l'amortissement

124. L'ensemble des règles fixées par le code général des impôts pour le calcul des amortissements est applicable. Ainsi, les valeurs amortissables sont celles figurant au bilan de départ ou aux bilans suivants. Les durées d'amortissement sont celles, en application du 2° du 1 de l'article 39 du code général des impôts, habituellement retenues en France compte tenu des usages de chaque profession et de chaque nature d'industrie.

125. Pour les immobilisations figurant au bilan de départ, les taux d'amortissement doivent être déterminés en fonction de la durée d'amortissement des biens restant à courir à la date de la première application de l'article 209 B. S'agissant des biens amortissables selon le système dégressif, il convient d'amortir la valeur figurant au bilan de départ d'après le taux correspondant à la durée normale d'utilisation du bien à sa date d'acquisition ou de création par l'entité établie hors de France.

126. Exemple 1 :

Soit une société étrangère dont les bénéficiaires entrent dans le champ d'application de l'article 209 B à partir du 1er janvier 2006 et qui a inscrit à son bilan de départ un immeuble acquis en 1994. Lors de l'acquisition de l'immeuble sa durée d'utilisation pouvait être estimée à cinquante ans. La valeur nette comptable de l'immeuble devra être amortie sur la période d'utilisation restant à courir, soit trente-huit ans, à raison de un trente-huitième par an.

127. Exemple 2 :

Soit un bien utilisable quatre ans et acquis le 1er janvier 2005. Les bénéficiaires de la filiale hors de France sont imposables à partir du 1er janvier 2006. La société est autorisée à pratiquer l'amortissement dégressif au taux de $25\% \times 1,25 = 31,25\%$ sur la valeur nette comptable inscrite au bilan de départ.

128. Les déductions admises par le droit français en matière de provisions et d'amortissement sont en principe subordonnées à leur constatation comptable. Au cas particulier de la détermination du résultat de l'entreprise ou de l'entité juridique étrangère, il est donc admis que ces déductions soient prises en compte à la seule condition qu'elles soient mentionnées au tableau des rectifications extra-comptables et aux tableaux d'amortissements et de provisions devant être fournis par l'entreprise ou l'entité juridique établie hors de France en application de l'article 102 Z de l'annexe II au code général des impôts .

II. Plus-value nette à long terme

129. Le résultat de cession des éléments inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise ou de l'entité juridique constitue un élément du bénéfice ou du revenu positif de l'entreprise ou de l'entité établie hors de France.

130. Dès lors, les plus-values nettes réalisées localement seront comprises dans les bénéfices ou revenus positifs réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers imposable au taux de droit commun dans le chef de la personne morale française.

1. Détermination du montant de la plus-value ou moins-value

131. La plus-value ou moins-value réalisée est calculée en règle générale en retranchant de la valeur de réalisation le prix de revient de l'élément cédé, diminué, éventuellement, du montant des amortissements pratiqués et admis en déduction.

132. Le prix de revient sera déterminé à partir de la valeur d'inscription de l'élément cédé au bilan de départ ou aux bilans suivants. Les amortissements pratiqués avant l'inscription au bilan de départ n'entrent pas dans le calcul des plus-values.

2. Application du régime des plus et moins values à long terme

133. Pour l'application du régime des plus-values à long terme, le délai de deux ans prévu à l'article 39 duodecies est décompté à partir de la date d'acquisition des biens cédés, y compris si elle est antérieure à la date d'établissement du bilan de départ.

134. La plus-value nette à long terme, après imputation le cas échéant des moins-values nettes à long terme reportables subies ou des déficits réalisés depuis l'application du dispositif prévu à l'article 209 B par l'entreprise ou par l'entité juridique est prise en compte dans les résultats de la personne morale établie en France en tant que bénéfice ou revenu positif selon les modalités précisées infra aux D et E. Elle peut donc s'imputer sur des moins-values à long terme de la personne morale française réalisées au cours du même exercice ou sur des moins-values nettes en report.

III. Opérations réalisées entre la société mère et ses filiales ou entre plusieurs filiales

135. L'application de l'article 209 B du code général des impôts demeure sans incidence sur les opérations intervenant entre une personne morale française et ses filiales hors de France dont le résultat est imposable. Elle demeure également sans incidence sur les opérations effectuées entre plusieurs filiales hors de France dont les résultats sont imposables. Notamment les plus-values nées de la cession de biens entre la mère et les filiales ou entre filiales sont imposables dans les conditions prévues par le code général des impôts, compte tenu des précisions fournies aux numéros 130 à 135.

D - SORT DES DEFICITS ET DES MOINS-VALUES NETTES A LONG TERME SUBIS PAR L'ENTREPRISE OU L'ENTITE JURIDIQUE ETABLIE HORS DE FRANCE

136. En application du I de l'article 209 B, les déficits subis par l'entité établie hors de France ne sont pas imputables sur les bénéfices de la personne morale établie en France.

137. Les déficits subis par l'entité établie hors de France au titre d'un exercice déterminé sont, en revanche, reportables sur ses bénéfices ultérieurs dans les conditions prévues par l'article 209-I, sous réserve que la personne morale française se soit trouvée dans le champ d'application de l'article 209 B à la clôture de chacun des exercices concernés.

138. Il en résulte que les déficits nés antérieurement à la première application de cet article à une entreprise française déterminée peuvent être pris en compte si la personne morale française considérée a détenu directement ou indirectement, à la clôture de chacun des exercices concernés, plus de 50 % des actions ou parts de l'entité soumise à un régime fiscal privilégié.

139. Les déficits reportables s'entendent des déficits reconstitués selon les règles du code général des impôts. Il est précisé que les déficits dégagés par les entreprises qui entrent dans le champ d'application de l'article 209 B doivent faire l'objet de la déclaration spécifique prévue au **chapitre septième** ci-après (voir n°s 237 à 240).

140. Exemple :

Soit une société FP établie dans un territoire à fiscalité privilégiée. Les résultats reconstitués selon les règles du code général des impôts s'établissent comme suit (exercices clos le 31 décembre) :

- exercice 2001 : déficit	50 000 € ;
- exercice 2002 : déficit	80 000 € ;
- exercice 2003 : déficit	70 000 € ;
- exercice 2004 : déficit	90 000 € ;
- exercice 2005 : bénéfice	350 000 €

Une personne morale française dont l'exercice coïncide également avec l'année civile détient 52 % du capital de FP depuis le 31 décembre 2001.

Les déficits des exercices 2001, 2002, 2003 et 2004 sont reportables sur les bénéfices de l'exercice 2005 dès lors que la personne morale française détenait à la clôture de chacun de ces exercices plus de 50 % du capital de FP.

Si la personne morale française n'a acquis sa participation que dans le courant de l'année 2004, seul le déficit de l'année 2004 sera reportable sur les bénéfiques de l'exercice 2005.

141. Les bénéfiques ou revenus positifs de l'entreprise ou l'entité juridique établie hors de France ne faisant plus l'objet d'une imposition distincte, mais étant désormais considérés comme un revenu de capitaux mobiliers imposable de la personne morale établie en France, les dispositions de l'article 220 quinquies du code général des impôts s'appliquent aux seuls déficits fiscaux subis au cours d'un exercice par cette personne morale.

En d'autres termes, les déficits subis au cours d'un exercice par l'entité établie hors de France ne peuvent être reportés en arrière.

142. Les moins-values nettes à long terme subies par l'entreprise ou l'entité juridique établie hors de France ne sont pas imputables sur les plus-values nettes à long terme réalisées par la personne morale française.

143. Ces moins-values nettes à long terme subies par l'entreprise ou l'entité juridique établie hors de France ne seront imputables que sur des plus-values de même nature réalisées localement, dans des conditions identiques à celles prévues pour les déficits sous réserve du délai de report qui est mentionné au a du I de l'article 219 et des règles particulières prévues au a quinquies du I du même article.

144. Remarque : les déficits sont reportés et imputés en fonction de leur montant converti en euros à la clôture de l'exercice de la structure étrangère en retenant le cours de change en vigueur à cette date.

E - IMPOSITION DANS LE CHEF DE LA PERSONNE MORALE FRANCAISE

145. Le régime antérieur de l'article 209 B prévoyait que les résultats des entreprises et entités étrangères faisaient l'objet d'une imposition séparée. Cette modalité d'imposition est désormais supprimée. Les bénéfiques et revenus de capitaux mobiliers sont imposables à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun dans le chef de la personne morale française. Dès lors, les déficits de la personne morale pourront s'imputer sur ses résultats bénéficiaires.

146. Ces bénéfiques et revenus de capitaux mobiliers sont réintégrés dans les résultats de la personne morale dans le tableau de détermination du résultat n°2058-A et sont compris dans le résultat global de la personne morale dans sa déclaration d'impôt sur les sociétés n°2065.

147. Les dispositions de l'article 209 B sont applicables aux personnes morales françaises membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du code général des impôts ou membres d'un périmètre de consolidation.

I. Cas des personnes morales françaises membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du code général des impôts

148. Les bénéfiques ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité établie dans un pays à régime fiscal privilégié sont compris dans le résultat de la personne morale, société membre d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du code général des impôts, qu'il s'agisse de la société mère ou d'une des filiales du groupe fiscal. Ce résultat est donc pris en compte pour la détermination du résultat d'ensemble du groupe, conformément aux dispositions de l'article 223 B du CGI.

149. Exemple :

- M est une société mère d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A,
- F, détenue à 100 % par M, est membre du groupe dont M est la société mère,
- FP est une société étrangère détenue à 60 % par F.

FP a réalisé un bénéfice comptable de 50, F un bénéfice comptable de 100, M un bénéfice de 200.

En l'absence de toute autre correction extra-comptable, le résultat fiscal de F s'élève à $100 + (50 \times 60 \%) = 130$.

Au titre de la même année, le résultat d'ensemble du groupe s'élève à : $200 + 130 = 330$.

Si M avait réalisé un déficit propre de 100, le résultat d'ensemble s'élèverait à : $<100> + 130 = 30$.

150. Remarque : La société mère est substituée aux sociétés du groupe pour l'imputation, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable, de l'impôt acquitté localement par l'entreprise ou de l'entité établie dans un pays à régime fiscal privilégié, dans les conditions prévues aux n°s 159 à 164 sur l'impôt sur les sociétés dû au titre du résultat d'ensemble.

II. Cas des personnes morales françaises admises au régime du bénéfice consolidé prévu à l'article 209 quinquies du code général des impôts

151. Lorsque la personne morale française imposable au titre de l'article 209 B est la société agréée au régime du bénéfice consolidé, les résultats des entreprises ou entités bénéficiant d'un régime fiscal privilégié et comprises dans le périmètre de consolidation sont pris en compte pour la détermination du résultat consolidé selon les règles propres au régime de la consolidation fiscale prévue aux articles 113 à 134 de l'annexe II.

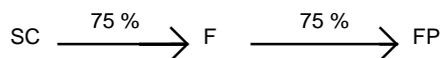
152. Lorsque cette personne morale est une société consolidée, autre que la société agréée, les règles de consolidation sont également applicables. La société agréée consolide le résultat de la société française et ceux de ses filiales, entreprises ou entités bénéficiant d'un régime fiscal privilégié et comprises dans le périmètre de consolidation.

153. L'impôt acquitté par la filiale française consolidée en application des règles de droit commun, déterminé à partir de son résultat qui comprend les bénéfices ou revenus positifs de sa filiale ou de son établissement stable soumis à un régime fiscal privilégié conformément aux dispositions de l'article 209 B, peut être imputé par la société agréée sur l'impôt dû à raison du bénéfice consolidé ou, le cas échéant, remboursé selon la procédure prévue à l'article 123 de l'annexe II.

154. Exemple :

- SC est une société agréée au régime du bénéfice consolidé,
- F est l'une de ses filiales françaises consolidée,
- FP est une société étrangère consolidée soumise à un régime fiscal privilégié.

La structure de détention est la suivante :



En N, F dégage un résultat nul et FP un résultat de 100.

En N+1, F doit en application de l'article 209 B et à raison des résultats de FP un impôt de :
(100 x 75 %) x 33,1/3 % arrondi à 30.

La société agréée SC peut imputer cet impôt à hauteur de 75 % sur l'impôt dû à raison du résultat consolidé.

Si cette imputation n'est pas possible, SC peut demander la restitution de cet impôt, à hauteur du même pourcentage.

F - IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE

155. L'imposition forfaitaire annuelle n'est pas due à raison du chiffre d'affaires réalisé par l'entité étrangère.

Section 4 : Elimination des doubles impositions

156. Les dispositions permettant d'éliminer les doubles impositions qui peuvent résulter de l'imposition d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés à raison de bénéfices réalisés ou de revenus réputés distribués par une entreprise ou une entité établie hors de France, sont prévues aux paragraphes 4 et 5 du I de l'article 209 B et aux articles 102 T, 102 W, 102 X, 102 XA et 102 Y de l'annexe II au code général des impôts, tels qu'institués par **décret n°2006-1309 du 25 octobre 2006**.

Les doubles impositions sont évitées ou éliminées dans les conditions suivantes.

157. Elimination de la double imposition au moment de la taxation des bénéfices ou revenus de capitaux mobiliers au titre de l'article 209 B :

- non-imposition au nom de la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés des bénéfices correspondant aux droits détenus indirectement par l'intermédiaire d'autres entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés en France au titre de l'article 209 B et à raison des mêmes bénéfices ; non-imposition des bénéfices correspondant aux droits détenus indirectement sous couvert d'une communauté d'intérêts (voir n°s 101 et 102) ;

- imputation sur l'impôt sur les sociétés dû en France au titre de l'article 209 B des impôts de même nature acquittés dans le pays ou le territoire dans lequel l'entreprise ou l'entité est établie ;

- imputation sur l'impôt sur les sociétés dû en France au titre de l'article 209 B des retenues à la source supportées par l'entreprise ou l'entité établie hors de France sur les dividendes, intérêts ou redevances provenant d'Etats ou de territoires liés à la France par une convention comportant une clause d'assistance administrative ;

- imputation sur l'impôt sur les sociétés dû en France au titre de l'article 209 B des prélèvements effectués, conformément aux conventions internationales, sur les distributions à l'entreprise française ;

158. Elimination de la double imposition au moment de la distribution des bénéfices taxés au titre de l'article 209 B :

- déduction du résultat fiscal de l'entreprise française des dividendes et produits de participation reçus de l'entité établie hors de France ;

Ces modalités d'élimination des doubles impositions appellent les commentaires suivants.

A. IMPUTATION SUR L'IMPOT SUR LES SOCIETES DU EN FRANCE DE L'IMPOT DE MEME NATURE ACQUITTE LOCALEMENT

159. En application du I de l'article 209 B et de l'article 102 T de l'annexe II, l'impôt acquitté localement par l'entreprise ou l'entité établie hors de France est imputable sur l'impôt établi en France à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés. Si la structure soumise à un régime fiscal privilégié est une entité juridique, l'impôt acquitté localement est imputable dans la proportion des droits financiers détenus directement ou indirectement par la personne morale établie en France dans cette entité et à raison desquels cette personne morale est imposée en application de l'article 209 B (voir n°s 101 à 103).

160. Il est précisé que les impôts comparables à l'impôt sur les sociétés s'entendent des impôts de quotité exprimés en unité monétaire, assis sur un résultat fiscal, non déductibles de ce résultat et qui sont versés à titre définitif et sans contrepartie au profit d'Etats souverains, d'Etats membres d'Etat fédéraux ou confédérés ou autres subdivisions politiques d'un Etat (cantons) ou de territoires non souverains jouissant de l'autonomie financière par rapport à l'Etat souverain dont ils dépendent (territoires et collectivités territoriales d'outre-mer, îles anglo-normandes...).

161. Il en résulte que sont notamment exclus de l'imputation :

- les impôts assis sur le capital de l'entité établie hors de France ;
- les impôts forfaitaires annuels ;
- les impôts assis sur le chiffre d'affaires ;
- les droits de licence ;
- les taxes d'abonnement ;
- les impôts sur les transferts de capitaux ;
- les impôts fonciers ou les impôts comparables à la taxe professionnelle.

162. Les amendes ou pénalités afférentes aux impôts comparables à l'impôt sur les sociétés ne peuvent en aucun cas donner lieu à imputation.

163. L'imputation s'exerce par exercice. L'excédent éventuel n'est donc pas reportable sur l'impôt sur les sociétés afférent aux bénéfices des exercices suivants de la personne morale française.

164. Le montant de l'impôt local imputable est converti en euros sur la base du taux de change en vigueur à la date de clôture de l'exercice de l'entreprise ou de l'entité établie hors de France. La personne morale française doit apporter la preuve du paiement effectif de l'impôt dont elle demande l'imputation (v. article 102 W de l'annexe II au code général des impôts).

B. IMPUTATION SUR L'IMPOT SUR LES SOCIETES DU EN FRANCE DES RETENUES A LA SOURCE SUPPORTEES PAR L'ENTREPRISE OU L'ENTITE ETABLIE HORS DE FRANCE SUR DES DIVIDENDES, INTERETS OU REDEVANCES.

165. En application du I de l'article 209 B et de l'article 102 XA de l'annexe II, la personne morale établie en France peut imputer sur l'impôt sur les sociétés dû en France les retenues à la source supportées par l'entreprise ou l'entité étrangère sur des dividendes, des intérêts ou des redevances provenant d'Etats ou de territoires tiers et imposables dans le chef de la personne morale française. Si la structure étrangère soumise à un régime fiscal privilégié est une entité, la retenue à la source est imputable dans la proportion des droits financiers détenus directement ou indirectement par la personne morale française dans cette entité et à raison desquels cette personne morale est imposée en application de l'article 209 B.

166. La liste des Etats ou territoires liés à la France par une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et permettant l'imputation en France des retenues à la source d'amont est rattachée en Annexe IV.

167. L'attention est appelée sur les précisions de cette annexe afférentes au champ de certaines de ces conventions.

168. L'imputation est possible dans les conditions prévues par la convention fiscale conclue entre la France et l'Etat ou le territoire tiers et dans la limite du montant correspondant au taux prévu par ladite convention.

169. L'imputation se fait sur l'exercice au titre duquel les bénéfices ou revenus réputés distribués ont été taxés en vertu de l'article 209 B.

170. Il est rappelé que les crédits d'impôt constituent des revenus pour leurs bénéficiaires qui sont imposables au même titre que les revenus auxquels ils sont attachés.

C. IMPUTATION SUR L'IMPOT SUR LES SOCIETES DU EN FRANCE DES PRELEVEMENTS EFFECTUES A L'ETRANGER, CONFORMEMENT AUX CONVENTIONS INTERNATIONALES, SUR LES DISTRIBUTIONS FAITES A LA PERSONNE MORALE FRANÇAISE.

171. L'article 102 X de l'annexe II au code général des impôts prévoit que lorsque l'entité distributrice est établie dans un pays ayant conclu une convention fiscale avec la France, les prélèvements effectués, conformément à la convention, sur les distributions reçues par la personne morale française seront imposables sur l'impôt sur les sociétés dû par cette dernière.

La liste des conventions fiscales conclues par la France à la date du 1^{er} janvier fait l'objet d'une publication annuelle dans la série 14 du Bulletin officiel des impôts.

172. Cette imputation est limitée à la fraction des prélèvements correspondant au montant des distributions qui auront été admises en déduction du résultat fiscal de la personne morale française conformément au mécanisme d'élimination de la double imposition décrit ci-après aux numéros 175 à 180.

173. La fraction des prélèvements afférente au montant des dividendes non admis en déduction du résultat fiscal suit les règles habituellement prévues par les conventions internationales : imputation sur l'impôt sur les sociétés de la personne morale française si les dividendes sont compris dans le résultat fiscal déclaré (lorsque le régime des sociétés mères et filiales n'est pas applicable).

174. A titre de règle pratique, l'imputation des prélèvements s'effectuera sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice d'encaissement des dividendes.

D. NON-IMPOSITION DES DISTRIBUTIONS REÇUES DE L'ENTITE JURIDIQUE DONT LES REVENUS ONT ETE REPUTES DISTRIBUES EN VERTU DE L'ARTICLE 209 B.

175. Afin d'éviter une double imposition en France des résultats des entités établies hors de France dont les résultats sont réputés distribués en application de l'article 209 B et des dividendes distribués par ces entités, l'article 102 Y de l'annexe II au code général des impôts prévoit que la personne morale retranche de son bénéfice net total, les dividendes et produits de participation reçus de ces entités. Cette déduction est limitée à la quote-part des bénéfices ou revenus positifs de l'entité établie hors de France qui sont réputés en application de l'article 209 B constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

176. Cette limite s'apprécie entité par entité. La personne morale établit un compte séparé par entité faisant apparaître :

- d'une part le montant cumulé des bénéfices ou revenus positifs réputés distribués soumis à l'impôt sur les sociétés au titre de l'article 209 B ;

- et d'autre part le montant des distributions reçues de l'entité en cause depuis la première application de l'article 209 B (augmenté, s'il y a lieu, du crédit d'impôt imputable en vertu d'une convention fiscale internationale).

177. Aussi longtemps qu'à la clôture d'un exercice, le montant des distributions reste inférieur au montant des revenus de capitaux mobiliers taxés, la personne morale française peut pratiquer la déduction visée au numéro 175.

178. Lorsqu'à la clôture d'un exercice, les distributions reçues excèdent les bénéfices taxés, l'excédent ainsi déterminé est maintenu dans le résultat fiscal imposable en France si ces distributions n'ouvrent pas droit au régime des sociétés mères et filiales prévu à l'article 145.

179. Si la personne morale française a la qualité de société mère, la totalité des distributions effectivement reçues de l'entité établie hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié peut être extournée de son résultat imposable en application de l'article 216. La quote-part de frais et charges prévue au même article n'a pas à être réintégrée lorsque ces distributions ont été prélevées sur des bénéfices réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne morale française en vertu de l'article 209 B.

180. Exemples :

1. Une société française détient 20 % d'une société établie dans un paradis fiscal P et indirectement par l'intermédiaire d'une société américaine, 50 % du capital de la même société.

La société établie dans l'Etat P a réalisé les bénéfices suivants, reconstitués selon les règles du code général des impôts (voir n°s 106 à 144).

- exercice 2005 : 40.000 ;
- exercice 2006 : 50.000 ;
- exercice 2007 : 80.000 ;
- exercice 2008 : 30.000.

L'exercice social coïncide avec l'année civile. Par hypothèse on considère que ces bénéfices n'ont supporté dans l'Etat P aucun impôt de même nature que l'impôt sur les sociétés français.

La société française a reçu les dividendes suivants qui n'ont supporté aucune retenue à la source dans l'Etat P :

- juin 2005 : 10.000 ;
- juin 2006 : 10.000 ;
- juin 2007 : 10.000 ;
- juin 2008 : 10.000 ;
- juin 2009 : 10.000.

La situation de la société française au regard de l'article 209 B doit être réglée comme suit :

a) Impôt sur les sociétés dû par la personne morale française

Exercice de la société française	Résultat imposable de la société française (hors société de l'Etat P) €	Revenus réputés distribués par la société de l'Etat P (70 %) €	Résultat total de la société française €	Imputation €	I.S. à payer €
2006	70 000	28.000	98.000	0	32 667
2007	-35 000	35.000	0	0	0
2008	30 000	56.000	86.000	0	28 667
2009	40 000	21.000	61.000	0	20 333

b) Déduction du résultat fiscal des distributions reçues de la société de l'Etat P.

Bénéfices réputés distribués en vertu de l'article 209 B €	Distributions reçues €	Excédent des bénéfices sur les distributions €
28.000 (ex.2006)	10.000 (juin 2006)	+ 18.000
35.000 (ex.2007)	10.000 (juin 2007)	+ 25.000
56.000 (ex.2008)	10.000 (juin 2008)	+ 46.000
21.000 (ex.2009)	10.000 (juin 2009)	+ 11.000

A la clôture de chaque exercice, le montant cumulé des distributions reçues de la société établie dans l'Etat P depuis la première application de l'article 209 B (bénéfices 2005 de la société établie dans l'Etat P) est inférieur au montant cumulé des bénéfices imposés en vertu de cet article. Les dividendes reçus sont donc déductibles pour leur montant total du résultat fiscal de la société française.

2. Une société française détient directement 60 % du capital d'une société établie dans un Etat H où elle bénéficie d'un régime fiscal privilégié.

La société établie dans l'Etat H a réalisé les bénéfices suivants, reconstitués selon les règles du code général des impôts (voir s 106 à 144).

- exercice 2005 : 150 000 ;
- exercice 2006 : 80 000 ;
- exercice 2007 : 230 000 ;
- exercice 2008 : 310 000.

L'exercice coïncide avec l'année civile.

Ces bénéfices ont supporté dans l'Etat H un impôt sur les bénéfices que l'on suppose égal à 10 % de leur montant.

La société française a reçu les dividendes suivants, qui ont supporté la retenue à la source au taux de 5 % prévu par la convention fiscale conclue entre la France et l'Etat H.

Date de la distribution	Montant brut €	Retenue Etat H €	Montant net €
Juin 2005	90 000	4 500	85 500
Juin 2006	80 000	4 000	76 000
Juin 2007	110 000	5 500	104 500
Juin 2008	45 000	2 250	42 750
Juin 2009	130 000	6 500	123 500

La situation de la société française au regard de l'article 209 B doit être réglée comme suit :

a) Impôt sur les sociétés dû par la personne morale française.

Exercice de la société française	Résultat de la société française hors société de l'Etat H €	Revenus réputés distribués par la société de l'Etat H (60 %) €	Resultat total de la société française €	IS correspondant €	Imputations		I.S. à payer €
					Impôt prélevé dans l'Etat H sur les bénéfices €	Retenue à la source sur dividendes(1) €	
2006	100 000	90 000	190 000	63 334	9 000	4 000	50 334
2007	150 000	48 000	198 000	66 000	4 500	2 900 (2)	58 600
2008	20 000	138 000	158 000	52 667	13 000	2 250	37 417
2009	- 200 000	186 000	- 14 000	0	18 000	6 500	0

(1) Les distributions reçues en juin 2005 ont été prélevées sur des bénéfices non soumis aux dispositions de l'article 209 B. Si ces distributions ont été faites en franchise d'impôt en application du régime des sociétés mères et filiales, elles n'ouvrent droit à aucun crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur les sociétés dû par la personne morale française.

(2) Lorsque la société française bénéficie du régime des sociétés mères et filiales, l'imputation est limitée à la retenue à la source afférente à la fraction des dividendes déductibles du résultat fiscal (cf. ci-après § b).

b) Déduction du résultat fiscal des distributions reçues de la société établie dans l'Etat H

Bénéfices réputés distribués en vertu de l'article 209 B €	Distributions reçues (montant brut) €	Excédent des bénéfices sur les distributions €
90.000 (ex. 2006)	80.000 (juin 2006)	+ 10.000
48.000 (ex. 2007)	110.000 (juin 2007)	- 52.000
138.000 (ex. 2008)	45.000 (juin 2008)	+ 41.000
186.000 (ex. 2009)	130.000 (juin 2009)	+ 97.000

Les distributions reçues en juin 2005, nécessairement prélevées sur des bénéfices non soumis à l'imposition prévue par l'article 209 B, ne sont pas à prendre en compte.

A la clôture de l'exercice 2007 de la société française, le montant brut des dividendes reçus depuis la première application de l'article 209 B (190.000 €) excède le montant des bénéfices imposés (138.000 €). La personne morale française ne pourra donc déduire de son résultat fiscal que la fraction des dividendes réputés prélevés sur des bénéfices taxés soit 58.000 euros (10.000 € de bénéfices imposés en vertu de l'article 209 B non encore distribués au titre de 2006 et 48.000 € au titre de 2007).

En conséquence, si l'entreprise française a comptabilisé les dividendes pour le montant brut reçu, elle pourra donc déduire de son résultat fiscal les sommes suivantes :

- exercice 2006 : 80.000 euros
- exercice 2007 : 58.000 euros
- exercice 2008 : 45.000 euros
- exercice 2009 : 130.000 euros

L'excédent des dividendes perçus en juin 2007 (52.000 €) sera soumis aux règles habituelles. Si la société française bénéficie du régime des sociétés mères et filiales, la totalité des dividendes est déductible de son résultat fiscal sous réserve de la réintégration de la quote-part de frais et charges prévue à l'article 216.

181. Observation : quelques pays (Allemagne, Canada, Etats-Unis, Italie, Japon, Royaume-Uni...) ont dans leur législation interne une réglementation voisine de celle instituée en France par l'article 209 B. Les cas de double imposition qui résulteraient de l'imposition en France et dans un autre Etat des bénéfices d'une entité soumise à un régime fiscal privilégié pourront être soumis au Bureau E1 de la Direction de la Législation Fiscale dans le cadre des procédures amiables prévues par les conventions fiscales.

CHAPITRE QUATRIEME : CLAUSE DE SAUVEGARDE LORSQUE L'ENTREPRISE OU L'ENTITE JURIDIQUE EST ETABLIE DANS UN ETAT DE LA COMMUNAUTE EUROPEENNE

182. En application du II de l'article 209 B si l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat membre de la Communauté européenne, le dispositif n'est pas applicable si l'exploitation de l'entreprise ou la détention d'une entité soumise à un régime fiscal privilégié n'est pas constitutive d'un montage artificiel de la personne morale française dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

183. La notion de montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale est issue de la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes et notamment de l'arrêt « Imperial Chemical Industries plc » du 16 juillet 1998.

184. Conformément à l'arrêt Cadbury Schweppes Plc. en date du 12 septembre 2006 de la Cour de Justice des Communautés Européennes, l'existence d'un montage artificiel dont le but est de contourner la législation fiscale s'apprécie au regard de critères objectifs. Les dispositions de l'article 209 B du Code général des impôts ne trouveront pas à s'appliquer lorsque la réalité de l'implantation (existence physique en termes de locaux, personnels et équipements) et l'exercice effectif d'une activité économique seront établis (cf. point 70 de l'arrêt précité : « La société résidente, qui est la mieux placée à cet effet, doit être mise en mesure de produire des éléments concernant la réalité de l'implantation de la société étrangère contrôlée et le caractère effectif des activités de celle-ci »).

185. L' exemple suivant illustre la notion de montage artificiel.

Exemple : Une prise de participation par une société française dans une société financière située 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 bénéficie du régime des sociétés mères et filiales en France à raison des distributions).

CHAPITRE CINQUIEME : CLAUSE DE SAUVEGARDE LORSQUE L'ENTREPRISE OU L'ENTITE JURIDIQUE EST ETABLIE HORS COMMUNAUTE EUROPEENNE

186. Le III de l'article 209 B prévoit une clause de sauvegarde à raison des entreprises ou entités juridiques exploitées ou détenues dans un Etat situé en dehors de la Communauté européenne.

187. Lorsque au regard des conditions du I de l'article 209 B relatives au taux de participation et au caractère privilégié du régime fiscal, les personnes morales françaises sont dans le champ d'application des dispositions de l'article 209 B, elles en sont, sous réserve du numéro 188, automatiquement exonérées si leurs structures établies hors de France tirent leurs bénéfices de l'exercice d'activités industrielles et commerciales.

188. Cette « clause d'exonération automatique » ne s'applique pas lorsque les revenus des structures établies hors de France proviennent dans certaines proportions d'opérations expressément visées.

189. Toutefois, dans tous les cas, la personne morale française dispose de la faculté d'apporter la preuve que le choix de son implantation hors de France résulte de considérations principalement autres que fiscales.

Section 1 : Clause d'exonération automatique : les bénéfices de l'entreprise ou de l'entité établie hors de France proviennent d'une activité industrielle ou commerciale effective.

A. NATURE DE L'ACTIVITE SOURCE DES REVENUS

190. Les activités industrielles s'entendent essentiellement de celles consistant en la production ou la transformation de biens.

191. Par activités commerciales il faut entendre :

- les achats en vue de la vente ou de la location de matières ou de marchandises ;
- la fourniture de services (y compris dans les domaines de la banque ou de l'assurance) qui ne relèvent pas, par leur nature, d'une activité de caractère civil ou libéral.

192. Sont donc exclues du bénéfice de la clause d'exonération automatique les activités civiles par nature (location d'immeubles non aménagés par exemple) et les activités libérales par nature (activités de conseil ou d'expertise par exemple).

B. EFFECTIVITE DE L'ACTIVITE

193. Sont exclues du bénéfice de la clause d'exonération les entreprises ou entités qui n'ont aucune implantation réelle (bureaux, personnel ...) dans le pays où elles sont situées et qui n'y réalisent pas d'opérations formant un cycle commercial complet (voir n°s 81 et 82). En d'autres termes, les opérations localisées artificiellement dans un pays où la structure considérée est soumise à un régime fiscal privilégié relèvent, si les autres conditions sont remplies, de l'imposition prévue par l'article 209 B.

194. Tel est le cas par exemple des entreprises ou entités qui n'ont qu'une existence nominale (« boîte aux lettres » dans une société de domiciliation ou chez un conseil dans le paradis fiscal où elles ont été constituées) et dont les opérations retracées par leur comptabilité sont effectivement réalisées par la société mère (sociétés de gestion de brevets, sociétés auxiliaires de services, sociétés de facturation...).

Section 2 : Les bénéfices de l'entreprise ou de l'entité établie hors de France proviennent dans certaines proportions d'opérations expressément visées

195. La clause d'exonération automatique ne s'applique pas, même si l'entreprise ou l'entité établie hors de France exerce une activité industrielle et commerciale, si une certaine proportion de ses revenus provient d'opérations financières ou de prestations intra-groupe. La personne morale française doit alors apporter la preuve que les opérations en cause ont principalement un effet autre que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

A. SEUIL DE 20 %

196. En application du a) du III de l'article 209 B, la personne morale établie en France reste dans le champ d'application du dispositif lorsque les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité juridique étrangère proviennent pour plus de 20 % de certaines opérations sur actifs financiers ou incorporels.

I. Opérations sur actifs financiers

1. Nature des opérations

197. Il s'agit d'opérations de gestion, de maintien ou d'accroissement de titres, participations, créances ou actifs analogues.

198. Par cette formule, le législateur a entendu couvrir tous les types d'opérations se rapportant à des actifs financiers qui sont génératrices de revenus tels que les dividendes, intérêts, plus-values et autres produits divers d'ordre financier, que ceux-ci résultent du placement, de la gestion, de la disposition ou de l'engagement.

199. La gestion et le maintien de titres s'entendent de toutes les opérations inhérentes à la détention de titres y compris les opérations de prêt de titres ou de démembrement et réunion des droits attachés à ces titres (usufruit ; nue-propiété).

200. L'accroissement de titres vise notamment les émissions gratuites de titres et les opérations portant sur des options d'achat ou de vente de titres y compris l'émission d'options.

201. Le texte vise aussi toutes les opérations portant sur les créances et les titres producteurs d'intérêts ainsi que tous les revenus qu'ils peuvent produire : outre les intérêts, les plus-values, les primes d'émission et les revenus divers tirés d'opérations de prise en pension ou autres.

202. S'agissant des opérations sur instruments financiers, tous les instruments sont visés (options, futures, swaps, warrants...), quel que soit le sens de l'opération effectuée, la nature de l'actif sous-jacent au contrat, le dénouement de celui-ci et le marché sur lequel se déroulent les opérations ; les opérations « hors-marché » sont bien entendu aussi couvertes.

203. Exemple 1 : Une entité établie dans un Etat à régime fiscal privilégié possède un portefeuille de titres en propriété. Ce portefeuille lui procure 12 % de ses bénéfices. Elle gère par ailleurs les titres des autres entités du groupe auquel elle appartient et perçoit à raison de cette activité des commissions qui représentent 30 % de ses bénéfices. La totalité de ses bénéfices est susceptible d'être taxée au 209 B dès lors que le seuil de 20 % est dépassé (42 % des bénéfices proviennent d'opérations visées au a) du III de l'article 209 B).

204. Exemple 2 : les bénéfices d'une entité établie dans un Etat à régime fiscal privilégié dont l'objet est d'être une centrale de trésorerie pour un groupe, c'est-à-dire de centraliser les excédents de liquidités des entités du groupe pour les prêter aux autres entités du groupe en besoin de financement, sont pris en compte pour l'appréciation du seuil de 20 %, puisque ces bénéfices proviennent dans leur totalité de revenus de créances. L'imposition au titre de l'article 209 B s'applique à raison du différentiel entre les intérêts versés aux entités excédentaires et les intérêts perçus des entités débitrices.

2. Finalité des opérations

205. Les opérations susceptibles d'entrer dans le champ d'application des dispositions de l'article 209 B sont celles effectuées pour le propre compte de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ou pour celui d'entreprises appartenant à un groupe avec lequel la personne morale établie en France entretient des relations de contrôle ou de dépendance.

a) Opérations pour son propre compte

206. Les opérations réalisées par l'entité juridique étrangère pour son propre compte sont prises en considération pour l'appréciation du seuil de 20 %.

Sont réalisées pour le compte de l'entreprise ou de l'entité juridique établie hors France, l'ensemble des opérations qui permettront à cette dernière directement ou indirectement de valoriser son patrimoine et de contribuer à l'amélioration de ses ressources financières.

207. Les revenus provenant d'opérations effectuées par l'entreprise ou l'entité juridique pour le compte de sa clientèle sont exclus.

b) Opérations pour le compte du groupe (se référer au n° 213. ci après)

II. Opérations sur actifs incorporels

208. Pour la détermination du seuil de 20 %, il convient également de prendre en considération les revenus provenant de la cession ou de la concession de droits incorporels relatifs à la propriété industrielle, littéraire ou artistique.

209. Sont principalement visées les redevances rémunérant la concession de l'usage :

- d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique (y compris les films cinématographiques et les logiciels informatiques) ;
- d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce ;
- d'un dessin, d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret.

210. Sont aussi visées les plus-values tirées de la cession de tels actifs incorporels.

211. Exemple : Une société française contrôle une entité établie dans un paradis fiscal par l'intermédiaire d'une filiale européenne. L'entité bénéficiant du régime fiscal privilégié détient à son actif des brevets pour l'usage desquels elle a concédé une licence d'exploitation à la filiale européenne, laquelle a concédé des sous-licences à la société française. Les redevances versées par la société française à sa filiale européenne au titre de la sous-licence bénéficient conventionnellement d'un taux de retenue à la source de 0 %. La filiale bénéficie d'un taux d'imposition au titre des revenus encaissés inférieur à la moitié de ce qu'aurait été l'impôt français sur ces mêmes revenus. Les redevances reversées par la filiale européenne à l'entité établie dans le paradis fiscal sont soumises à une retenue à la source de 5% prévue par la convention liant ce pays d'Europe au paradis fiscal. Les bénéfices de l'entité sont exonérés localement. Dès lors que les bénéfices ou revenus positifs de l'entité établie dans un paradis fiscal proviennent pour plus de 20 % de la concession de licence ou autres revenus visés au III a) de l'article 209 B, la société française est imposable au titre de l'article 209 B à raison des revenus réputés distribués par cette entité.

212. Nota : Les paiements reçus pour la concession de l'usage d'un droit relatif à des équipements industriels, commerciaux ou scientifiques ne doivent pas être pris en considération.

B. SEUIL DE 50 %

213. En application du b) du III de l'article 209 B, la personne morale établie en France est dans le champ d'application du dispositif lorsque les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité juridique proviennent pour plus de 50 % d'opérations sur actifs financiers ou incorporels visées ci-dessus et de la fourniture de prestations de services internes à un groupe d'entreprises avec lequel la personne morale entretient des relations de contrôle ou de dépendance.

214. Une personne morale pourra ainsi être dans le champ du dispositif lorsque :

- plus de 50 % des revenus de l'entreprise ou de l'entité située hors de France proviennent de prestations intra-groupe ;
- ou plus de 50 % des revenus de l'entreprise ou de l'entité située hors de France proviennent de la somme des revenus de prestations intra-groupe et d'opérations sur actifs financiers et incorporels.

215. Exemple :

Une personne morale française détient 80 % d'une entité établie dans un Etat à régime fiscal privilégié. Cette entité retire :

- 15 % de ses bénéfices de la gestion de titres pour son propre compte ;
- 36 % de ses bénéfices d'opérations de change pour le compte du groupe.

51 % des bénéfices de l'entité proviennent d'opérations visées par le III de l'article 209 B. La personne morale française sera imposée sur 80 % des bénéfices totaux de l'entité.

216. Les prestations de service en cause sont les prestations rendues aux membres d'un groupe, c'est-à-dire d'un ensemble d'entités liées entre elles, directement ou indirectement, par des relations capitalistiques et dont fait partie l'entreprise ou l'entité juridique concernée.

217. Sont visées toutes les prestations de service d'ordre administratif, technique, financier (y compris les activités d'assurance ou de réassurance intra-groupe) ou commercial : services informatiques, services de comptabilité, centrales d'appels téléphoniques, centrales de vente ou d'achat, centrales de change...

218. Exemple :

Une société française tête de groupe constitue une filiale dans un Etat à régime fiscal privilégié qui est chargée d'effectuer l'ensemble des opérations de change du groupe. Les bénéfices réalisés par la filiale ne sont pas imposés localement et sont rapatriés en France sous forme de dividendes éligibles au régime des sociétés mères et filiales.

C. DISPOSITIONS COMMUNES AUX DEUX SEUILS

I. Modalités d'appréciation des seuils de 20 % et 50 %

219. Pour l'appréciation des seuils de 20 % ou de 50 % mentionnés au A. et B. de la présente section, il convient de comparer le montant respectif des bénéfices ou revenus positifs issus des opérations définies aux a et b du III de l'article 209 B et du bénéfice ou du revenu positif global de l'entreprise ou de l'entité étrangère.

220. Ces bénéfices ou revenus se calculent en appliquant les règles d'assiette prévues dans le code général des impôts, à l'exception de celles prévues pour le régime d'intégration fiscale.

221. Dans l'hypothèse où l'entreprise ou l'entité étrangère a réalisé une plus-value nette à long terme, cette plus-value est rattachée au bénéfice ou au résultat positif du secteur des opérations définies aux a et b du III de l'article 209 B dès lors qu'elle correspond à la réalisation de l'une ou plusieurs de ces opérations.

222. En cas de moins-value nette à long terme, il n'est pas tenu compte de cette moins-value pour le calcul des seuils de 20% et 50% qui se fait alors au seul niveau du résultat déterminé suivant les règles du court terme.

II. Conséquence du déclenchement des seuils

223. Il est précisé que dès lors que les seuils de 20 % ou de 50 % sont franchis, c'est la totalité des bénéfices des entreprises ou entités établies hors de France qui est susceptible de donner lieu à imposition en France au titre du 209 B. En d'autres termes, ces seuils servent uniquement à déclencher l'application du 209 B et non à fixer l'assiette de l'imposition qu'il prévoit.

224. Exemple : Une personne morale française détient 75 % d'une entité constituée dans un pays à régime fiscal privilégié. Cette entité retire 40 % de ses revenus d'opérations sur actifs incorporels (redevances de brevets).

La personne morale française pourra être imposée au titre du 209 B à raison de 75 % des bénéfices totaux de l'entité.

Section 3 : Preuve de l'effet principalement autre que fiscal

225. Les personnes morales françaises qui exploitent ou détiennent des entreprises ou des entités constituées ou établies dans des pays à fiscalité privilégiée situés hors de la Communauté européenne et qui sont imposables en vertu du a) ou b) du III de l'article 209 B ont toujours la faculté de ne pas être soumises à l'imposition prévue à cet article.

226. En vertu du III de l'article 209 B, l'imposition instituée par le paragraphe 1^{er} du I dudit article n'est pas applicable si la personne morale française établit que les opérations de la société étrangère ont principalement un effet autre que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

227. La personne morale française doit fournir tous éléments de nature à démontrer l'effet principalement autre que fiscal des opérations effectuées.

228. A cet égard, la personne morale devra s'attacher à produire tous les éléments matériels et quantitatifs de nature à permettre une comparaison objective entre le montant du gain résultant des avantages fiscaux tirés de l'implantation et celui tenant aux avantages d'autre nature.

229. Exemple :

Un établissement bancaire français exerce une activité de salle de marché à travers une succursale bénéficiant d'un régime fiscal 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 ses 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 hors de 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.

230. Nota : la preuve visée dans la présente section peut aussi être apportée en ce qui concerne les entités qui tirent tout ou partie de leurs revenus d'activités civiles.

CHAPITRE SIXIEME : ENTREE EN VIGUEUR

231. Le paragraphe IV de l'article 104 de la loi de finances pour 2005 (n°2004-1484 du 30 décembre 2004) prévoit que les dispositions de l'article 209 B s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2006.

232. Le paragraphe 3 du I de l'article 209 B précise que le bénéfice de l'entreprise ou le revenu de capitaux mobiliers 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. Dès lors, le nouveau dispositif s'applique à raison des bénéfices d'entreprise ou des revenus de capitaux mobiliers des exercices clos en 2005 et réputés acquis par la personne morale française en 2006.

CHAPITRE SEPTIEME : OBLIGATIONS DECLARATIVES, CONTROLE FISCAL, PENALITES ET RECOUVREMENT

233. Les obligations déclaratives à la charge de la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés sont définies aux articles 102 Z à 102 ZB.

234. Les obligations déclaratives doivent être remplies à raison des structures soumises à un régime fiscal privilégié dès l'instant où une personne morale établie en France entre dans le champ d'application de l'article 209 B et même lorsque les résultats reconstitués de la structure établie hors de France font apparaître un déficit.

235. Les déclarations requises doivent être jointes à la déclaration de résultats de la personne morale ou au relevé de solde d'impôt sur les sociétés.

Section 1 : Entreprises et entités à raison desquelles la personne morale est passible de l'imposition prévue à l'article 209 B

A. RENSEIGNEMENTS CONCERNANT LES STRUCTURES ETABLIES HORS DE FRANCE

I. Entités

236. En application du a du I de l'article 102 Z, la personne morale qui relève du I de l'article 209 B doit joindre à sa propre déclaration de résultats, une déclaration établie sur papier libre comportant les renseignements ci-après en ce qui concerne chaque entité juridique, établie hors de France, soumise à un régime fiscal privilégié, dans laquelle elle détient, directement ou indirectement, plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote :

- nom ou raison sociale ;
- adresse du siège ;
- objet et activité ;
- lieu de la résidence fiscale ;
- identité des associés ;
- proportion de la participation détenue directement ou indirectement.

II. Entreprises

237. La personne morale doit fournir une déclaration établie sur papier libre mentionnant le lieu d'exercice et l'objet de l'activité de chacune de ses entreprises établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié (cf. b du I de l'article 102 Z).

Sur la notion d'entreprises, voir numéros 81 à 84.

B. DOCUMENTS COMPTABLES ET FISCAUX

238. L'article 102 Z de l'annexe II fixe les obligations déclaratives de l'entreprise ou de la personne morale en ce qui concerne les documents comptables et fiscaux à fournir à l'administration française en même temps que sa déclaration.

Ces documents font l'objet d'un dépôt papier auprès du service des impôts dont dépend la personne morale.

I. Bilan et compte de résultats établis selon les règles du code général des impôts.

239. Conformément aux dispositions de l'article 54, pour chaque entreprise ou entité concernée, l'entreprise ou la personne morale est tenue de produire l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultats établis selon les règles fixées par les articles 102 U et 102 V (cf. sous-paragraphe c du I de l'article 102 Z).

II. Bilan et compte de résultats fournis aux administrations fiscales locales.

240. En application du sous-paragraphe d du I de l'article 102 Z, l'entreprise ou la personne morale doit produire le bilan et le compte de résultats de chaque entreprise ou entité juridique, fournis à l'administration fiscale du pays ou territoire où elle est située, dans les cas où ces administrations exigent le dépôt de tels documents.

III. Etat des retraitements opérés selon les règles françaises

241. L'entreprise ou la personne morale doit également établir un document faisant apparaître de manière détaillée les résultats de la structure étrangère retraités pour être en conformité avec les dispositions de la législation fiscale française, à l'exception de celles dont le législateur a prévu qu'elles n'étaient pas applicables pour la reconstitution des résultats (cf. sous-paragraphe e du I de l'article 102 Z).

IV. Etat des bénéfices imposés et des bénéfices distribués

242. L'article 102 Y de l'annexe II prévoit un dispositif ayant pour objet d'éviter une nouvelle imposition des bénéfices distribués par les entités dont les résultats ont fait l'objet d'une taxation antérieure en application des dispositions de l'article 209 B de ce code (voir n°s 175 à 180).

243. Dans le cadre de ce dispositif, il est prévu au sous-paragraphe f du I de l'article 102 Z que la personne morale fournisse, pour chacune des entités établies hors de France, un état faisant apparaître le montant cumulé des bénéfices ayant fait l'objet d'une imposition au titre de l'article 209 B et le montant cumulé des distributions reçues de ces entités.

244. Cet état est nécessaire même si les distributions bénéficient du régime des sociétés mères et filiales prévu à l'article 145. Il permet de justifier de la non-réintégration de la quote-part de frais et charges lorsque les distributions ont été prélevées sur des bénéfices qui ont fait l'objet d'une imposition en France au titre de l'article 209 B.

245. En vertu de l'article 102 ZB, l'entreprise ou la personne morale doit joindre à son relevé de solde un état détaillant le montant des crédits d'impôt, prélèvements fiscaux et retenues à la source imputés sur l'impôt sur les sociétés par application des articles 102 W, 102 X et 102 XA. Elle doit préciser pour chacun le montant, la nature des revenus correspondants, le taux appliqué et l'Etat d'origine.

Section 2 : Entreprises et entités juridiques pour lesquelles la personne morale estime pouvoir bénéficier de la clause d'exonération du II et du III de l'article 209 B

246. En application du II de l'article 102 Z, les entreprises ou les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui estiment pouvoir bénéficier de la clause d'exonération du II ou du III de l'article 209 B (voir n°s 182 à 230) à raison d'entreprises ou d'entités juridiques établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié peuvent se limiter à indiquer dans leur déclaration les renseignements mentionnés aux a et b du I de l'article 102 Z (voir n°s 236 et 237).

La production de ces renseignements vaut indication expresse au sens du 2° du II de l'article 1727.

247. Elles doivent par ailleurs indiquer par une mention expresse qu'elles entendent se prévaloir des dispositions du II ou du III de l'article 209 B.

Section 3 : Procédure de rectification

248. Sous réserve du défaut de dépôt, dans les délais, de la déclaration prévue à l'article 223-1, le recours à la procédure de rectification contradictoire sera retenu même lorsque le service aura mis en œuvre les dispositions prévues par le I de l'article 102 ZA.

Section 4 : Pénalités

249. Les pénalités prévues par les articles 1728 et suivants sont applicables dans les conditions de droit commun aux infractions relatives à la déclaration prévue par l'article 102 Z .

Section 5 : Recouvrement

250. Les personnes morales établies en France entrant dans le champ d'application de l'article 209 B sont normalement imposables à l'impôt sur les sociétés, et à la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés visée à l'article 235 ter ZC, dans les conditions de droit commun.. Il est rappelé que la personne morale française doit déposer un relevé de solde d'impôt sur les sociétés n°2572 au plus tard le 15 du quatrième mois qui suit la clôture de l'exercice auprès du service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration de résultats (article 1668, instruction publique 4A-10-04).

Annoter : DB liée : 4 H 65
DB liée : 4 C 9113
B.O.I. supprimé : 4H-3-98

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

ANNEXE I

Article 209 B du code général des impôts

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 lié à la France par une convention d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus qui contienne une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, 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 visés au II, les dispositions du I ne s'appliquent pas lorsque les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France proviennent d'une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège. Toutefois, lorsque les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France proviennent :

a. Pour plus d'un cinquième, 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 établie en France entretient des relations de contrôle ou de dépendance ou de la cession ou de la concession de droits incorporels relatifs à la propriété industrielle, littéraire ou artistique, ou

b. Pour plus de la moitié, des opérations mentionnées au a et de la fourniture de prestations de services internes, y compris financiers, à un groupe d'entreprises avec lequel la personne morale établie en France entretient des relations de contrôle ou de dépendance, les dispositions du I s'appliquent sauf si la personne morale établie en France établit 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 fiscal privilégié.

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



ANNEXE II

Décret n°2006-1309 du 25 octobre 2006 pris pour l'application de l'article 209 B du Code général des impôts et modifiant l'annexe II à ce code. NOR :

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,
Vu le code général des impôts, notamment son article 209 B et les articles 102 SA à 102 Z de l'annexe II à ce code ;
Vu la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, notamment le IV de son article 104 ;
Le Conseil d'Etat (Section des finances) entendu,

DECRETE :

Article 1^{er}. -Les articles 102 SA à 102 Z de l'annexe II au code général des impôts sont remplacés par les articles 102 SA à 102 ZB ainsi rédigés :

« **Art. 102 SA. - I.** - La personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés mentionnée au 1 du I de l'article 209 B du code général des impôts s'entend d'une personne morale dont le siège est situé en France ou d'une entreprise exploitée en France par une personne morale dont le siège est situé hors de France, passibles de l'impôt sur les sociétés.

« **II.** - Pour apprécier si le taux de détention mentionné au 1 du I de l'article 209 B du code général des impôts est atteint, il y a lieu de retenir le pourcentage de participation constaté à la clôture de l'exercice de l'entité juridique établie ou constituée hors de France, ou, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, à la clôture de l'exercice de la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés. Toutefois, le pourcentage à retenir est celui, s'il est plus élevé, de la participation détenue pendant une période continue ou discontinue d'au moins 183 jours au cours de l'exercice de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ou à défaut, à la clôture de l'exercice de la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés.

« **III.** - Les revenus positifs mentionnés au 1 du I de l'article 209 B du code général des impôts s'entendent du profit net ou de son équivalent réalisé par une entité juridique établie ou constituée hors de France et qui, à raison du droit qui lui est applicable, n'est pas qualifié de résultat.

« **Art. 102 T.** - Les bénéfices ou revenus positifs de l'exercice de chaque entité juridique établie ou constituée hors de France sont réputés, en application du 1 du I de l'article 209 B du code général des impôts, constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés dans la proportion des actions, parts ou droits financiers détenus directement et indirectement au sens du premier alinéa du 2 du I de ce même article.

« Cette proportion est calculée conformément aux dispositions du II de l'article 102 SA.

« Toutefois, il n'est pas tenu compte des actions, parts et droits financiers détenus par l'intermédiaire d'autres personnes morales établies en France et passibles de l'impôt sur les sociétés au titre de

l'article 209 B précité, à raison des mêmes bénéfices ou revenus positifs.

« **Art. 102 U. - I.** - Au titre de la première période d'imposition pour laquelle le régime défini à l'article 209 B du code général des impôts est applicable, la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés, doit établir un bilan de départ pour chaque entreprise ou entité juridique établie ou constituée hors de France, mentionnée au 1 du I de ce même article. L'actif net de ce bilan sert de base à la détermination des résultats de cette entreprise ou de cette entité juridique.

« **II.** - Les éléments figurant au bilan de départ doivent être retenus pour la valeur nette comptable qu'ils comportaient au regard de la législation fiscale qui leur était applicable dans le pays ou le territoire concerné à la date d'ouverture de la première période d'imposition.

« **Art. 102 V.** - Les bénéfices ou revenus positifs de chaque entreprise ou entité juridique établie ou constituée hors de France, mentionnée au 1 du I de l'article 209 B du code général des impôts, sont déterminés selon les règles fixées au 3 du I de cet article à partir du bilan de départ établi dans les conditions fixées à l'article 102 U. Ils sont convertis en euros sur la base du taux de change en vigueur, à la clôture de l'exercice de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ou, à défaut, de celui de la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés.

« **Art. 102 W.** - Les montants d'impôts acquittés hors de France sont imputables sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés est redevable à raison des bénéfices ou revenus positifs qui, lorsqu'il s'agit d'une entreprise, constituent pour elle un bénéfice ou qui, lorsqu'il s'agit d'une entité juridique établie ou constituée hors de France, sont réputés, en application du 1 du I de l'article 209 B du code général des impôts, constituer un revenu de capitaux mobiliers. Ces montants sont convertis en euros sur la base du taux de change en vigueur, à la date de clôture de l'exercice de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ou, à défaut, de celui de la personne morale établie en France. Il incombe à la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés de justifier du paiement effectif de ces impôts.

« **Art. 102 X.** - Lorsque des bénéfices ou revenus positifs ont fait l'objet d'une imposition en vertu de l'article 209 B du code général des impôts, les prélèvements effectués sur les distributions de ces bénéfices ou revenus positifs à la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés, conformément à une convention fiscale conclue par la France en vue d'éliminer les doubles impositions, sont imputables sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû par cette personne morale.

« **Art. 102 XA.** - Les retenues à la source effectuées sur les dividendes, intérêts ou redevances, compris dans les revenus de l'entreprise ou de l'entité juridique soumise à un régime fiscal privilégié et qui proviennent d'un Etat ou territoire autre que celui dans lequel cette entreprise ou entité juridique est établie ou constituée, sont imputables sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû par la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions mentionnées au 5 du I de l'article 209 B du code général des impôts.

« **Art. 102 Y.** - Dans la limite de la quote-part des bénéfices ou revenus positifs d'une entité juridique établie ou constituée hors de France qui sont réputés, en application de l'article 209 B du code général des impôts, constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés, à raison duquel elle a été soumise à cet impôt, cette personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés retrace de son bénéfice net total les dividendes et produits de participation reçus de l'entité juridique établie ou constituée hors de France.

« A cette fin, elle tient un compte séparé pour chaque entité juridique établie ou constituée hors de France faisant apparaître le montant cumulé des bénéfices ou revenus positifs soumis à l'impôt sur les sociétés et les distributions reçues de cette entité juridique postérieurement à la première application de l'article 209 B du code général des impôts.

« **Art. 102 Z. - I.** - Lorsqu'elle relève du I de l'article 209 B du code général des impôts, la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés, doit joindre à sa déclaration de résultats une déclaration comportant les renseignements et documents suivants :

« **a.** Le nom ou la raison sociale ainsi que l'adresse du siège social, l'objet, l'activité, le lieu de la résidence fiscale, les noms, prénoms ou raisons sociales et l'adresse des associés et la proportion de la participation mentionnée à l'article 102 SA en ce qui concerne les entités juridiques établies ou constituées hors de France soumises à un régime fiscal privilégié, dans lesquelles son taux de détention, direct ou indirect en actions, parts, droits financiers ou droits de vote au sens du premier alinéa du 2 du I de l'article 209 B du code général des impôts, excède le seuil mentionné au 1 du I de ce dernier article ;

« **b.** Le lieu d'exercice et l'objet de l'activité de chaque entreprise établie hors de France soumise à un régime fiscal privilégié ;

« **c.** pour chaque entité juridique mentionnée au a ou chaque entreprise mentionnée au b, l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultats établis selon les règles fixées par les articles 102 U et 102 V ;-

« **d.** le bilan et le compte de résultats de chaque entreprise ou entité juridique, fournis à l'administration fiscale du pays ou territoire où elle est située, dans tous les cas où cette administration exige le dépôt de tels documents ;

« **e.** un état faisant apparaître de manière détaillée les bénéfices ou revenus de capitaux mobiliers déterminés selon les règles fixées au 3 du I de l'article 209 B du code général des impôts ;

« **f.** pour chacune des entités juridiques établies ou constituées hors de France, un état faisant apparaître le montant cumulé des bénéfices ou revenus positifs ayant fait l'objet d'une imposition au titre de l'article 209 B du code général des impôts et le montant cumulé des distributions reçues de ces sociétés.

« **II.** - Lorsque la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés estime relever des dispositions du II ou du III de l'article 209 B du code général des impôts, elle joint à sa déclaration de

résultats une déclaration contenant les renseignements mentionnés aux a et b du I du présent article. La production de cette déclaration vaut indication expresse au sens du 2 du II de l'article 1727 du même code.

« **Art. 102 ZA.** - Lorsqu'une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés n'a pas produit, dans les délais prévus, la déclaration mentionnée à l'article 102 Z et que l'administration établit que cette personne morale a détenu dans une entité juridique établie ou constituée hors de France une participation dont le pourcentage a été supérieur au pourcentage mentionné au 1 du I de l'article 209 B du code général des impôts à un moment quelconque de l'exercice de cette entité juridique, autre que la date de clôture, elle peut demander à cette personne morale de lui indiquer la durée de détention de cette participation au cours de l'exercice ainsi que les conditions et les dates de son acquisition et de sa cession.

« Si dans un délai de trente jours, la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés ne défère pas à cette demande ou fournit une réponse insuffisante, l'administration lui adresse une mise en demeure de produire dans le même délai la déclaration prévue à l'article 102 Z.

« **Art. 102 ZB.** - Lorsqu'elle relève du I de l'article 209 B du code général des impôts, la personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés, doit joindre avec le relevé de solde d'impôt sur les sociétés prévu au 2 de l'article 1668 qu'elle dépose auprès du comptable de la direction générale des impôts, un état faisant apparaître le montant des prélèvements fiscaux et des retenues à la source imputables sur l'impôt sur les sociétés par application des articles 102 W, 102 X et 102 XA. Cet état précise notamment leur montant, la nature du revenu correspondant, leur taux et leur Etat d'origine. »

Article 2. -Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et le ministre délégué au budget et à la réforme de l'Etat, porte-parole du Gouvernement, sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 25 octobre 2006

Par le Premier ministre :
DOMINIQUE DE VILLEPIN

*Le ministre délégué au budget
et à la réforme de l'Etat,
porte parole du Gouvernement,*
JEAN-FRANÇOIS COPE

*Le ministre de l'économie,
des finances et de l'industrie,*
THIERRY BRETON



ANNEXE III

Liste des Etats ou territoires avec lesquels la France a conclu une convention fiscale lui offrant la possibilité d'imposer effectivement les bénéfices des établissements stables situés dans l'autre Etat (liste à jour au 1^{er} novembre 2006)

Afrique du Sud	Egypte	Koweït	Qatar
Albanie	Emirats arabes unis	Lettonie	Québec
Algérie	Equateur	Lituanie	Russie
Arménie	Espagne	Macédoine	Saint-Pierre-et-Miquelon ⁽¹⁾
Autriche	Estonie	Madagascar ⁽¹⁾	Suède
Azerbaïdjan	Etats-Unis	Malte	Suisse
	Ghana	Mexique	Tchèque (République)
Bolivie	Guinée (république de)	Mongolie	Trinité et Tobago ⁽¹⁾
Botswana	Israël	Namibie	Turquie
Cameroun	Italie	Norvège	Ukraine
Canada	Jamaïque	Oman	Vénézuela
Chili	Japon	Ouzbékistan	Vietnam
Croatie	Kazakhstan	Pakistan	Zimbabwe

•

⁽¹⁾ La France peut imposer les bénéfices de l'établissement stable uniquement lorsque ceux-ci ne sont pas imposables en vertu de la législation interne de l'Etat de l'établissement stable.

ANNEXE IV

**Liste des Etats ou territoires ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et permettant l'imputation en France des retenues à la source d'amont ayant grevé les revenus passifs perçus par l'entreprise ou l'entité juridique étrangère
(liste à jour au 1^{er} novembre 2006)**

Afrique du Sud	Danemark	Koweït	Pays-Bas ⁽⁴⁾
Albanie	Egypte	Lettonie	Philippines
Algérie	Emirats arabes unis	Liban	Pologne
Allemagne	Equateur	Lituanie	Portugal
Argentine	Espagne	Luxembourg ⁽²⁾	Quebec
Arménie	Estonie	Macédoine	Roumanie
Australie	Etats-Unis		Royaume-Uni ⁽⁵⁾
Autriche	Finlande	Malawi	Russie
Azerbaïdjan	Gabon	Mali	Saint-Pierre-et-Miquelon
Bangladesh	Ghana	Malte	Sénégal
Belgique	Guinée (république de)	Maroc	Slovaquie
Bénin	Grèce	Mauritanie	Sri-Lanka
Botswana	Hongrie	Mayotte ⁽³⁾	Suède
Brsil	Ile Maurice	Mexique	Tchèque (République)
Bulgarie	Inde	Monaco	Thaïlande
Burkina-Faso	Indonésie	Mongolie	Togo
Cameroun	Iran	Namibie	Trinité et Tobago
Canada	Irlande	Niger	Tunisie
Centrafricaine (Rep.)	Islande	Nigéria	Turquie
Chili	Israël	Norvège	Ukraine
Chine ⁽¹⁾	Italie	Nouvelle-Calédonie	Vénézuéla
Chypre	Jamaïque	Nouvelle-Zélande	Vietnam
Congo	Japon	Ouzbékistan	Zambie
Corée (république de)	Jordanie	Pakistan	Zimbabwe
Côte-d'Ivoire	Kazakhstan		
Croatie			

(1) La convention fiscale entre la France et la Chine du 30 mai 1984 ne couvre pas Hong-Kong et Macao.

(2) Par échange de lettres du 8 septembre 1970, la France et le Luxembourg ont exclu les sociétés holding luxembourgeoises du champ d'application de la convention fiscale du 1^{er} avril 1958. La clause d'assistance administrative qui figure à l'article 22 de la convention ne s'applique donc pas à ces sociétés. Il est rappelé que les stipulations de la directive 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle sont inopérantes à l'égard de ces mêmes sociétés.

(3) Ancienne convention fiscale avec les Comores.

(4) La convention fiscale franco-néerlandaise du 16 mars 1973 ne couvre pas les Antilles néerlandaises.

(5) La convention fiscale franco-britannique du 22 mars 1968 ne couvre pas Gibraltar, les îles anglo-normandes et l'île de Man.