



Par Eric Ginter,
avocat associé,



et Eric Chartier,
avocat associé,
Altitude Avocats

Précisions sur l'usage de l'article 123 bis

L'article 123 bis du CGI permet au fisc de taxer les revenus perçus par des résidents français à travers des structures situées dans des paradis fiscaux. Quelque peu oublié, il a connu un regain d'actualité ces dernières années et le Conseil d'Etat vient d'en préciser les conditions d'application par plusieurs décisions récentes.

Institué en 1998, l'article 123 bis devait permettre au fisc de combattre une forme assez bénigne d'optimisation fiscale qui consistait à placer dans une société étrangère soumise à un régime fiscal de faveur des titres d'une société cotée afin d'y recueillir les dividendes versés par celle-ci et de constituer ainsi une tirelire en franchise à peu près totale d'impôt.

Ce texte a mis fin à cette pratique et il a été quelque peu oublié.

Il a connu un regain d'actualité avec la campagne de régularisation des avoirs placés dans des paradis fiscaux par l'intermédiaire de structures plus ou moins artificielles, puisqu'il permet de mettre à la charge des contribuables français l'impôt dont ces entités seraient redevables si elles étaient établies en France.

Ceci n'a pas manqué de susciter des contentieux portant sur les conditions d'application de ce texte, auxquelles le Conseil d'Etat vient d'apporter d'utiles précisions.

Première condition à satisfaire : le contribuable en cause doit détenir au moins 10 % du capital de la structure étrangère. La réalité de cette détention peut toutefois être difficile à établir par le fisc lorsque l'entité est domiciliée dans un Etat assurant la confidentialité de l'identité des associés.

Le Conseil d'Etat juge donc qu'un contribuable qui, dans les faits, contrôle la société (en ayant, par exemple procuration sur ses comptes bancaires) peut être réputé détenir au moins 10 % des droits dans celle-ci et entrer par voie de conséquence dans le champ d'application de ce texte¹.

Ce faisant, les juges adoptent une lecture réaliste en se fondant sur les objectifs du législateur. Une analyse différente aurait en effet sans doute conduit à priver ce texte de toute portée dans des situations qu'il est supposé appréhender.

Seconde condition pour que ce texte trouve à s'appliquer : la structure étrangère doit être soumise à un régime fiscal « privilégié ».

Pour l'établir, le fisc doit ainsi comparer les impositions dont l'entité étrangère est redevable dans l'Etat où elle est établie avec l'impôt dont elle aurait été redevable en France si elle y avait été redevable de l'impôt sur les sociétés.

Le juge devait déterminer si pour faire cette comparaison, il y a lieu de tenir compte du régime mère-fille qui, sous certaines conditions, exonère 95 % des dividendes perçus d'une filiale².

Un tel régime est en effet optionnel et, par construction, aucune option ne peut être prise en ce sens par l'entité étrangère.

Le Conseil d'Etat répond néanmoins positivement à cette question. Il juge que, pour effectuer cette comparaison, il convient de tenir compte de l'ensemble des règles régissant le calcul du bénéfice taxable à l'impôt sur les sociétés, y compris le régime des sociétés-mères si la société étrangère remplit les conditions pour y être éligible³.

En pareil cas, il convient donc de comparer l'impôt auquel est assujettie l'entité étrangère avec l'impôt calculé sur une assiette réduite, selon les règles françaises, ce qui pourrait exclure certaines entités étrangères du champ d'application de ce texte.

Cela ne sera cependant pas toujours le cas, notamment si l'entité étrangère bénéficie d'une exonération totale d'impôt. Il serait alors sans doute possible de la considérer comme soumise à un régime privilégié par rapport à l'impôt français, même calculé sur une assiette réduite, de telle sorte que l'article 123 bis devrait tout de même trouver à s'appliquer.

Dans ce cas, peut-on considérer que le bénéfice taxable de l'entité étrangère doit être calculé en faisant application du régime mère-fille, ce qui aurait pour effet d'en réduire singulièrement le montant ? Fort heureusement, le Conseil d'Etat répond positivement à cette question⁴.

Précisons, enfin, que les contribuables soumis aux fourchettes caudines de l'article 123 bis peuvent s'y soustraire en démontrant que l'entité étrangère se caractérise par un « montage artificiel ». C'est sans doute seulement dans des circonstances particulières qu'une telle preuve pourra être admise. Il en est ainsi d'une société étrangère constituée de longue date avant que le contribuable ne s'établisse en France⁵. ■

1. CE 10 mars 2020, n° 427104 et CE 12 mai 2022 n° 444994.

2. Il faut notamment détenir au moins 5 % du capital de la société pendant au moins 2 ans.

3. CE 14 février 2022, n° 442061.

4. CE 21 juin 2022, n° 44908.

5. CAA Paris 24 juin 2020, n° 19PA00458.