

**Extrait du  
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-BIC-CHG-80-20-02/09/2015

Date de publication : 02/09/2015

**BIC - Frais et charges - Versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié - Conséquences de la non déductibilité fiscale des versements**

---

**Positionnement du document dans le plan :**

BIC - Bénéfices industriels et commerciaux

Frais et charges

Titre 8 : Versements effectués dans les pays dont le régime fiscal est privilégié

Chapitre 2 : Conséquences de la non déductibilité fiscale des versements

**Sommaire :**

I. Conséquences pour la personne du débiteur

A. Apparence juridique écartée

B. Situation de droit et de fait devant être reconstituée

1. Reconstitution devant être faite par le contribuable lui-même

2. Complétude des preuves

3. Non formalisme de la reconstitution

C. Subsistance des garanties du contribuable

1. Procédure d'imposition

2. Sanctions

II. Conséquences fiscales de la réintégration des sommes indûment déduites

A. Montant des réintégrations

B. Régime fiscal des sommes réintégrées

1. Débiteur passible de l'impôt sur les sociétés

a. Ces sommes sont considérées comme des revenus distribués

b. Ces sommes ne sont pas considérées comme des revenus distribués

2. Débiteur non passible de l'impôt sur les sociétés

C. Pénalités

**I. Conséquences pour la personne du débiteur**

1

Lorsque les conditions mises à son application se trouvent réunies, l'[article 238 A du code général des impôts \(CGI\)](#) a pour effet d'écartier complètement l'apparence juridique créée par le contribuable (ou son auteur s'il s'agit d'un rehaussement en matière de mutation par décès). Ce dernier a, par suite, la charge d'apporter les éléments nécessaires à la reconstitution de la situation de droit ou de fait mais il conserve pour le surplus toutes ses garanties de droit commun.

Ces trois points seront successivement examinés.

## A. Apparence juridique écartée

---

### 10

Le principe général du respect des situations de droit privé a, pour l'administration, une double conséquence :

- d'une part, les conventions sont réputées sincères ;
- d'autre part, lorsqu'elles prévoient des obligations réciproques, ces obligations sont présumées être normalement équilibrées.

### 20

L'[article 238 A du CGI](#) prend le contrepied de ce principe. Les rapports contractuels qui obligent au paiement des charges en cause sont présumés fictifs et si la preuve de leur réalité est apportée, ils sont censés avoir fait peser sur le débiteur des obligations devant être qualifiées d'anormales ou d'exagérées.

### 30

Ainsi, lorsqu'un contribuable retranche de telles charges des sommes passibles de l'impôt, il doit apporter la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

### 40

Le reversement opéré par l'[article 238 A du CGI](#) va donc bien au-delà de la présomption légale posée par l'[article 57 du CGI](#).

Cet article autorise l'administration à rattacher aux résultats imposables des entreprises françaises les bénéfiques que ces dernières transfèrent indirectement à des entreprises étrangères auxquelles elles sont agrégées.

Mais sa mise en œuvre oblige le service à apporter préalablement la preuve que des avantages particuliers ont été consentis par l'entreprise française à l'entreprise étrangère et ce n'est que lorsque l'existence de tels avantages est démontrée que la présomption de transfert de bénéfices est appelée à jouer ([BOI-BIC-BASE-80](#)).

### 50

Si la situation de fait est telle que pour justifier un rehaussement le service a le choix entre l'[article 57 du CGI](#) et l'[article 238 A du CGI](#), le second terme de l'alternative doit être préféré comme étant de nature à mieux assurer la sauvegarde des intérêts du Trésor.

## 60

Il est observé au surplus que l'[article 238 A du CGI](#) n'a pas dans tous les cas une incidence immédiate. Celle-ci peut se produire à terme, lorsque la simulation ou l'anomalie n'exerce qu'une action indirecte et différée sur l'établissement de l'impôt. Il en est ainsi, par exemple, lorsqu'une dépense, indûment déduite pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, s'est bornée à aggraver un déficit reporté. Il en va de même si des redevances payées à une personne établie dans un pays étranger où elle est soumise à un régime fiscal privilégié ont été regardées par son cocontractant imposé en France comme constituant le prix d'achat d'une immobilisation ; l'article 238 A du CGI ne pourra être invoqué qu'à l'encontre des charges futures déterminées à raison de ce prix c'est-à-dire à l'égard des amortissements, des provisions pour dépréciation ainsi que des moins-values de cession.

## B. Situation de droit et de fait devant être reconstituée

---

### 70

L'obligation de procéder à cette reconstitution incombe définitivement au contribuable. Les preuves doivent être complètes mais leur administration dépourvue de tout formalisme.

### 1. Reconstitution devant être faite par le contribuable lui-même

---

#### 80

L'[article 238 A du CGI](#) a pour but et pour résultat de faire supporter au contribuable, à tous les niveaux de la procédure, la charge des preuves nécessaires à cette reconstitution. Il ne dispose d'aucun moyen pour échapper à cette obligation. Il ne saurait, en particulier, pour se dispenser de prouver au contentieux la normalité ou le défaut d'exagération, soulever cette question devant la commission départementale ou nationale et se prévaloir ensuite de l'avis qu'elle aurait émis. En tant qu'il porterait sur le caractère anormal ou exagéré des charges en litige, l'avis devrait être regardé comme sans intérêt pour le règlement du désaccord.

### 2. Complétude des preuves

---

#### 90

La démonstration doit se développer successivement sur deux plans : le contribuable doit d'abord faire tomber la présomption légale de déguisement et il doit ensuite établir que l'opération ne présente pas un caractère anormal ou exagéré.

#### 100

La démonstration de la situation réelle ne saurait se borner à la production des écrits par lesquels le débiteur s'est engagé à payer les dépenses qu'il a portées dans les charges déduites pour l'assiette de l'impôt. Ces écrits, qu'il s'agisse d'actes sous seing privé ou authentiques sont présumés non sincères. Il faut donc prouver la matérialité de l'opération qu'ils constatent et pour cela, apporter tous

éléments de nature à établir que les engagements réciproques qu'ils relatent ont été effectivement exécutés ou, lorsqu'il y a des prestations échelonnées dans le temps, sont sur le point de l'être. S'il s'agit, par exemple, d'un louage d'ouvrage, la preuve de l'absence de déguisement ne peut résulter du paiement du prix ; il faut établir que le cocontractant a fourni réellement son travail ou son industrie. S'il y a eu prêt à intérêt, l'emprunteur ne doit pas seulement prouver qu'il a souscrit l'engagement de rembourser le principal et de payer les intérêts ; il doit également justifier avoir reçu et conserver les fonds qu'il rémunère.

#### 110

De même, il y a lieu de démontrer l'utilisation effective ou l'utilité réelle des brevets cédés ou concédés ainsi que, de façon générale, chaque fois qu'il y a cession ou concession d'éléments de la propriété industrielle, à la fois l'originalité des connaissances techniques transférées et l'intérêt qui s'attache à leur acquisition.

#### 120

La preuve de l'absence de caractère anormal ou exagéré oblige le contribuable à démontrer que le contrat dont il a établi la sincérité est, en outre, normalement équilibré. Il doit à cette fin apporter toutes justifications et précisions sur l'importance réelle des avantages qu'il a retirés du contrat et montrer que les charges qui en sont la contrepartie en représentent la juste rémunération, compte tenu des débours habituellement exposés pour obtenir des services analogues.

C'est ainsi que pour des redevances payées à raison de l'acquisition d'un brevet ou de la concession d'une licence d'exploitation, le débiteur des redevances ne devra pas se borner à produire la convention constatant l'accord sur la chose et sur le prix, à fournir les titres officiels délivrés pour les protéger et à prouver qu'ils correspondent vraiment à une invention. Il lui appartiendra également d'établir que cette transaction s'inscrit dans le cadre d'une gestion normale et que son coût ne peut être regardé comme excessif.

#### 130

Il est observé, d'autre part, que les dispositions prévoyant la possibilité d'une répartition forfaitaire des frais communs d'un groupe d'entreprises dont certaines sont installées à l'étranger ne sont pas applicables lorsque le paiement de la participation est effectuée à une société établie dans un pays visé par l'[article 238 A du CGI](#).

Dans ce cas, en effet, une double preuve incombe à l'entreprise débitrice :

- l'existence des services ou travaux dont elle a bénéficié en contrepartie de ses paiements ne saurait être présumée ; il appartient à l'intéressée d'en démontrer la réalité ;
- cette démonstration étant faite, la société débitrice ne saurait se borner à faire valoir que la clé de répartition adoptée constitue un système logique et vraisemblable. Elle doit apporter la preuve que ce mode de calcul forfaitaire aboutit à lui faire payer le juste prix des services effectivement obtenus.

### 3. Non formalisme de la reconstitution

---

#### 140

L'article 238 A du CGI ne limite pas les moyens de preuve ; il ne fixe pas non plus la date limite de leur admission. C'est donc le droit commun qui s'applique. Sont, dès lors, recevables tous les modes de preuve compatibles avec les règles de la procédure écrite. Les justifications peuvent être annexées à la déclaration ou produites ultérieurement, par exemple en réponse à une proposition de rectification, ou même fournies devant la juridiction contentieuse à toute hauteur de l'instance.

## C. Subsistance des garanties du contribuable

---

150

L'article 238 A du CGI est une disposition à caractère dérogatoire et il doit, dès lors, être appliqué limitativement à la situation qu'il vise exactement.

Or, il s'agit d'un texte touchant aux règles de fond relatives à l'établissement de l'impôt ; il ne peut, par suite, que rester sans influence sur la procédure d'imposition ainsi que sur le régime des sanctions.

### 1. Procédure d'imposition

---

160

Sur ce point il convient de se rapporter au [BOI-CF-PGR](#).

### 2. Sanctions

---

170

Sur ce point il convient de se rapporter au [BOI-CF-INF](#).

## II. Conséquences fiscales de la réintégration des sommes indûment déduites

180

Lorsque les conditions mises à son application se trouvent réunies, l'article 238 A du CGI autorise la réintégration dans l'assiette de l'impôt dû par le débiteur des charges qui ont été indûment déduites.

Le montant des sommes ainsi réintégréées, le régime fiscal auquel elles sont soumises, enfin, les pénalités s'ajoutant aux droits éludés appellent les observations suivantes.

### A. Montant des réintégrations

---

190

Lorsque la réalité même de l'opération ne peut être établie, c'est évidemment l'intégralité de la dépense non justifiée qui doit être rapportée aux bases de l'impôt.

## 200

Il en est de même, en principe, lorsque la sincérité de l'opération n'étant plus contestable, la dépense qui s'y rattache est seulement anormale ou exagérée. En effet, l'application littérale du texte conduirait, dans ce cas aussi, à exclure des charges déductibles la totalité de la dépense et non pas seulement la fraction reconnue excessive.

Il a toutefois paru conforme à l'esprit de la loi d'admettre de ne réintégrer dans la base d'imposition que la partie apparaissant en définitive anormale ou exagérée.

## B. Régime fiscal des sommes réintégrées

---

### 210

Le sort des charges réintégrées par application de l'[article 238 A du CGI](#) doit être réglé du point de vue fiscal en tenant compte des distinctions suivantes.

### 1. Débiteur passible de l'impôt sur les sociétés

---

#### 220

Dans cette situation, deux cas sont à envisager.

#### a. Ces sommes sont considérées comme des revenus distribués

---

#### 225

Les sommes exclues des charges déductibles pour l'assiette de l'impôt doivent être considérées comme des revenus distribués ([BOI-RPPM-RCM-10-20-20-50](#) au I-D § 150 et suivants) :

- si, avant ou après réintégration des charges déduites indûment, les résultats fiscaux de l'exercice sur lesquels elles ont été prélevées sont bénéficiaires (application des dispositions combinées du 1° du 1 de l'[article 109 du CGI](#) et de l'alinéa 1 de l'[article 110 du CGI](#)) ;
  
- ou si, les résultats fiscaux de cet exercice étant déficitaires en dépit de la réintégration des charges déduites indûment, la personne physique ou morale bénéficiaire des paiements est actionnaire ou porteur de parts de la société française (application des dispositions du 2° du 1 de l'article 109 du CGI).

**Remarque** : Ou même en l'absence de réintégration des charges déduites dans les bases de l'impôt sur les sociétés si les dépenses considérées ont été immobilisées et que la prise en charge de ces dépenses notamment sous forme d'amortissement ne peut être admise. Dans ce cas il y a lieu, en effet, alors même que la réintégration serait limitée aux seuls amortissements déjà pratiqués de considérer que l'ensemble des dépenses en cause présente le caractère de revenus distribués au titre de l'année au cours de laquelle le paiement est intervenu.

#### 226

Toutefois cette modification, conforme au droit interne, de la qualification donnée antérieurement à leur réintégration, aux sommes exclues des charges déductibles pour l'assiette de l'impôt, n'est possible que sous réserve de l'application des conventions fiscales internationales. En effet, ces accords ont une force supérieure à la loi interne. Il y aura donc lieu de maintenir leur qualification conventionnelle à celles des charges réintégrées dont la nature serait définie, de façon précise, par la convention -entre la France et le pays étranger ou le territoire dont le bénéficiaire est un résident- qui trouverait à s'appliquer.

## 227

Sous cette réserve, la personne bénéficiaire étant domiciliée ou établie hors de France, les sommes considérées comme distribuées en vertu du 1° et 2° du 1 de l'article 109 du CGI donnent lieu à l'application de la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI. Il devrait, bien entendu, être tenu compte le cas échéant de la limitation du taux de cette retenue prévue à l'égard des dividendes de source française par les conventions internationales conclues entre la France et les pays dont les personnes bénéficiaires sont les résidentes.

*Le Conseil d'État a d'ailleurs confirmé, dans un arrêt (CE, arrêt du 26 mai 1993, n° 75800) que les sommes versées à une société établie dans un pays à fiscalité privilégié et qui ne correspondent pas à des opérations réelles sont réintégrées à leur droit dans la ligne imposable de l'impôt sur les sociétés en application des dispositions de l'article 238 A du CGI, et ont le caractère de revenu distribué au sens des articles 109 du CGI et 110 du CGI ; par suite, c'est par une exacte application des dispositions de l'article 119 bis qu'elles ont été soumises à la retenue à la source au taux prévu par le 1 de l'article 187 du CGI.*

**Remarque :** La société peut être exonérée du paiement de la retenue à la source en application de l'article L. 62 A du livre des procédures fiscales (LPF) si elle accepte les rectifications notifiées sur le fondement de l'article 238 A du CGI et si elle rapatrie les fonds distribués (BOI-CF-IOR-20-20).

## 228

La société débitrice est fondée, en application de l'article L. 80 du LPF et de l'article L. 205 du LPF à demander la compensation entre, d'une part, la retenue à opérer au titre des revenus distribués et, d'autre part, les droits éventuellement acquittés en raison de la qualification qui avait été donnée aux sommes en cause antérieurement à leur réintégration dans les bénéfices imposables.

### b. Ces sommes ne sont pas considérées comme des revenus distribués

## 229

Si les résultats de l'exercice sur lesquels les sommes exclues des charges déductibles ont été prélevées demeurent déficitaires du point de vue fiscal et si, d'autre part, la personne physique ou morale bénéficiaire n'est pas associée de la société établie en France, la qualification donnée par celle-ci aux produits concernés n'aura pas à être modifiée ; ces produits (intérêts, redevances ou rémunération de services) resteront donc soumis, s'ils leur sont applicables compte tenu, le cas échéant, de l'incidence des conventions fiscales internationales, aux impôts retenus à la source assis sur les revenus payés à des personnes n'ayant pas en France leur siège ou leur domicile réel.

## 2. Débiteur non passible de l'impôt sur les sociétés

## 230

La qualification donnée, antérieurement à leur réintégration, aux sommes exclues des charges déductibles n'a pas à être rectifiée au regard des retenues à la source.

## C. Pénalités

---

## 240

Sur ce point, il convient de se rapporter au [BOI-CF-INF](#).