RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-50-20-20230606
Date de publication : 06/06/2023

INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - États et territoires non coopératifs - Dispositions applicables aux résidents de France effectuant des transactions avec un État ou un territoire non coopératif

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale
Dispositions communes
Titre 2 : Droit conventionnel
Chapitre 5 : États et territoires non coopératifs
Section 2 : Dispositions applicables aux résidents de France effectuant des transactions avec un État ou un territoire non coopératif

Sommaire :

I. Dispositifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales prévus à l'article 209 B du CGI et à l'article 123 bis du CGI
A. Bénéfices ou revenus provenant d'entités établies ou constituées dans un pays à régime fiscal privilégié et contrôlées par des personnes morales établies en France
1. Conditions d'imputation des retenues à la source supportées en amont
2. Conditions d'application de la clause de sauvegarde
B. Participations détenues par une personne physique domiciliée en France dans des structures établies ou constituées dans un pays à régime fiscal privilégié
1. Conditions d'application de la clause de sauvegarde
2. Présomption de détention minimale de 10 % pour les entités situées dans un ETNC
3. Base minimum d'imposition forfaitaire applicable lorsque l'entité est située dans un État ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative ou qui est non coopératif
II. Régime des sociétés mères
III. Déduction des charges visées à l'article 238 A du CGI
IV. Régime d'imposition des plus-values de cession de titres de sociétés implantées dans un ETNC
V. Dispositifs de prix de transfert de l'article 57 du CGI et de l'article L. 62 A du LPF
VI. Obligation documentaire spécifique en matière de prix de transfert
VII. Régime fiscal applicable aux droits de mutations à titre gratuit (DMTG)

I. Dispositifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales prévus à l'article 209 B du CGI et à l'article 123 bis du CGI

1

Les dispositions prévues à l'article 209 B du du code général des impôts (CGI) et à l'article 123 bis du CGI ont pour objet de dissuader les personnes morales ou physiques de localiser une partie de leurs bénéfices ou revenus dans une entité établie ou constituée hors de France dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI.

10

Les conditions d'application de l'article 209 B du CGI, qui permet d'imposer en France les bénéfices ou revenus positifs réalisés à l'étranger dans des États à régime fiscal privilégié par des entreprises et entités exploitées ou contrôlées par des personnes morales établies en France, sont modifiées lorsque ces entreprises et entités sont localisées dans un État ou territoire non coopératif (ETNC) (BOI-IS-BASE-60-10).

Il en va de même pour l'article 123 bis du CGI qui permet d'imposer en France les bénéfices ou revenus positifs réalisés par une entité établie ou constituée dans un pays à régime fiscal privilégié lorsque 10 % au moins de son capital ou de ses droits sont détenus par une personne physique domiciliée en France. Pour plus de précisions sur les conditions d'application de l'article 123 bis du CGI, il convient de se reporter au BOI-RPPM-RCM-10-30-20.

A. Bénéfices ou revenus provenant d'entités établies ou constituées dans un pays à régime fiscal privilégié et contrôlées par des personnes morales établies en France

1. Conditions d'imputation des retenues à la source supportées en amont

20

En application du 5 de l'article 209 B du CGI et de l'article 102 XA de l'annexe II au CGI, la personne morale établie en France peut imputer sur l'impôt sur les sociétés dû en France les retenues à la source prélevées sur les dividendes, intérêts ou redevances compris dans les revenus de l'entreprise ou de l'entité étrangère soumise à un régime fiscal privilégié et qui proviennent d'un État ou d'un territoire autre que celui dans lequel cette entreprise ou entité juridique est établie ou constituée.

30

Cette imputation est subordonnée à la double condition que l'État ou le territoire d'où proviennent ces dividendes, intérêts ou redevances soit la France ou un État lié à la France par une convention fiscale d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus et qu'il ne soit pas non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

40

Les autres conditions d'imputation des retenues à la source sont exposées au II § 90 à 130 du BOI-IS-BASE-60-10-30-30.

2. Conditions d'application de la clause de sauvegarde

50

Compte tenu de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, il est admis que le contribuable puisse obtenir l'imputation des retenues à la

source supportées en amont conformément à la clause de sauvegarde dans les conditions exposées au I-B § 70 du BOI-IS-BASE-10-10-20.

Le Conseil constitutionnel, saisi par le Conseil d'État d'une question prioritaire de constitutionnalité, a validé la conformité au regard de la Constitution française des dispositions refusant le bénéfice du régime des sociétés mères en cas d'implantation dans un ETNC sous réserve que « le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire » (Cons. const., décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, considérant n° 10).

B. Participations détenues par une personne physique domiciliée en France dans des structures établies ou constituées dans un pays à régime fiscal privilégié

1. Conditions d'application de la clause de sauvegarde

60

En présence d'une entité située dans l'Union européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive n° 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures et qui n'est pas un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI, les dispositions de l'article 123 bis du CGI ne sont pas applicables si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité juridique par la personne domiciliée en France ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française (CGI, art. 123 bis, 4 bis-al. 1).

70

La notion de montage artificiel s'apprécie au regard de critères objectifs.

80

Ainsi, les dispositions de l'article 123 bis du CGI 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.

90

Dans le cas des entités établies ou constituées dans un État ne remplissant pas les conditions mentionnées au I-B-1 § 60, y compris celles établies dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI, l'article 123 bis du CGI ne sera pas applicable si le contribuable démontre que l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité juridique a principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices ou de revenus dans un État ou territoire où elle y est soumise à un régime fiscal privilégié (CGI, art. 123 bis, 4 bis-al. 2).

Les conditions de mise en œuvre de la clause de sauvegarde seront appréciées au cas par cas. Devront être fournis tous les éléments de nature à démontrer l'objet et l'effet principalement autres que fiscaux des opérations effectuées tels qu'exposés au III § 290 à 310.

2. Présomption de détention minimale de 10 % pour les entités situées dans un ETNC

100

Le b du 4 ter de l'article 123 bis du CGI prévoit une présomption relative à la détention de 10 %, mentionnée au 1 de ce même article, lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité située dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI.

110

Les services chargés du contrôle fiscal pourront ainsi mettre en œuvre les dispositions de l'article 123 bis du CGI dès lors qu'ils auront constaté un transfert de biens ou droits dans un tel État ou territoire, sans avoir à démontrer que la personne physique détient une participation d'au moins 10 %.

120

La mise en œuvre de cette présomption autorise l'administration à imposer la totalité des bénéfices ou revenus positifs de l'entité entre les mains du contribuable, sans que cette imposition puisse être inférieure à une base minimale d'imposition forfaitaire, conformément au 3 de l'article 123 bis du CGI.

130

Néanmoins, l'intéressé a la faculté d'établir, dans le cadre du débat oral et contradictoire, la proportion exacte des actions, parts ou droits qu'il détient dans l'entité, auquel cas il sera imposé dans cette proportion.

140

Compte tenu de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, il est admis que la présomption de détention de 10 % puisse ne pas s'appliquer lorsque le contribuable apporte la preuve que les opérations de la structure établie à l'étranger dans laquelle est prise la participation correspondant à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet, ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation des bénéfices dans un ETNC, dans les conditions exposées au I-B § 70 du BOI-IS-BASE-10-10-20.

3. Base minimum d'imposition forfaitaire applicable lorsque l'entité est située dans un État ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative ou qui est non coopératif

150

Une base d'imposition forfaitaire s'applique concernant les entités situées dans les pays avec lesquels la France n'a pas conclu de convention fiscale d'assistance administrative et les États et territoires qui, bien qu'ayant conclu une telle convention, sont considérés comme non coopératifs. Elle a pour objet d'assurer à la France une imposition minimale en présence de telles entités.

Sur les modalités de calcul de la base minimum d'imposition, il convient de se reporter au V § 400 à 430 du BOI-RPPM-RCM-10-30-20-20.

160

À la suite d'une décision du Conseil constitutionnel n° 2016-614 QPC du 1er mars 2017, le second alinéa du 3 de l'article 123 bis du CGI s'applique sous réserve d'une clause de sauvegarde.

> *Ainsi, le second alinéa du 3 de l'article 123 bis du CGI est déclaré conforme à la Constitution sous la réserve que « le contribuable puisse être autorisé à apporter la preuve que le revenu réellement perçu par l'intermédiaire de l'entité juridique est inférieur au revenu défini forfaitairement en application de ces dispositions. » (Cons. const., décision n° 2016-614 QPC du 1er mars 2017, considérant n° 12).*

Ainsi, si le contribuable démontre que le revenu réellement perçu est inférieur à celui défini forfaitairement, l'imposition sera établie sur le revenu perçu.

II. Régime des sociétés mères

170

Sous les conditions exposées au BOI-IS-BASE-10-10, le régime des sociétés mères prévu à l'article 145 du CGI et à l'article 216 du CGI autorise une société mère soumise à l'impôt sur les sociétés et détenant des participations représentant au moins 5 % du capital des filiales émettrices à déduire de son bénéfice imposable les produits nets des participations en provenance de ces filiales, à la condition que les titres des filiales aient été conservés par la société mère pendant au moins deux ans. Une quote-part de frais et charges appliquée au produit total des participations doit être réintégrée et donner lieu à une imposition en France (concernant le taux de cette quote-part, il convient de se reporter au II-A et B § 80 à 167 du BOI-IS-BASE-10-10-20).

180

Le d du 6 de l'article 145 du CGI exclut du bénéfice du régime des sociétés mères les dividendes provenant d'une filiale établie dans un ETNC, au sens de l'article 238-0 A du CGI, autre que les États et territoires mentionnés au 2° du 2 bis de l'article 238-0 A du CGI.

190

L'application de ce régime est donc écartée en présence de dividendes provenant d'une filiale établie dans un ETNC, y compris pour la quote-part de revenus provenant d'un établissement stable de cette filiale situé dans un État ou territoire coopératif.

200

Toutefois, pour faire suite à la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel dans la décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, l'article 29 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 a introduit une clause de sauvegarde à l'article 145 du CGI. Les conditions d'appréciation de cette clause sont exposées au I-B § 70 du BOI-IS-BASE-10-10-20.

Il convient donc d'en tenir compte pour l'ensemble des dispositions commentées au présent **II § 170 à 250**.

210

> **Exemple :** Une société française A est membre d'un groupe. La société A assure l'activité de recherche et développement au profit des filiales du groupe, perçoit les redevances et s'est endettée auprès de tiers. Par un contrat d'apport, la société A transfère cette activité à une entité B. A la suite de cette opération, la société B perçoit les recettes liées aux services rendus aux filiales. La société B est située dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI. En contrepartie de l'apport, la société A est rémunérée par des titres de la société B représentant une fraction du capital de cette dernière supérieure à 5 %. Dès lors, quand bien même la société A dispose d'une

participation supérieure à 5 % dans le capital de la société B, les dividendes distribués par cette dernière à la société A ne pourront bénéficier du régime des sociétés mères, la société B étant établie dans un ETNC.

220

L'application du régime des sociétés mères est également écartée pour la quote-part de revenus provenant de l'activité d'un établissement stable situé dans un ETNC quand bien même la distribution serait juridiquement réalisée par une filiale établie dans un État ou un territoire coopératif pour le compte de cet établissement stable. Dans ce cas, il conviendra de ventiler les distributions au prorata de l'origine effective des flux financiers.

230

À titre de règle pratique, les dividendes versés par une filiale seront réputés provenir de l'activité de son établissement stable situé dans un ETNC dans la même proportion que le montant de capitaux propres ou quasi capitaux propres affectés par la filiale à cet établissement stable par rapport à l'ensemble de ses capitaux propres.

Ainsi, si une filiale dispose de capitaux propres à hauteur de 100 et en affecte 10 à son établissement stable, les dividendes versés par la filiale seront réputés provenir de l'établissement stable à hauteur de 10 %. Pour plus de précisions sur ce qu'il convient d'entendre par capitaux propres affectés à un établissement stable, il convient de se reporter au I-A-3-b § 210 et 220 du BOI-IS-BASE-35-40-20.

240

Si cette clé de répartition des distributions entre la filiale et son établissement stable ne correspond pas à la réalité ou soulève des difficultés d'ordre pratique, la société bénéficiaire peut justifier de toute autre répartition.

250

Il est rappelé que les bénéfices appréhendés en application de l'article 209 B du CGI ne bénéficient pas non plus du régime des sociétés mères lors de leur distribution s'ils proviennent d'un ETNC.

III. Déduction des charges visées à l'article 238 A du CGI

260

L'article 238 A du CGI prévoit les règles de déductibilité de certaines sommes payées ou dues par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un État ou territoire à régime fiscal privilégié, ainsi que des versements effectués sur un compte tenu par un organisme financier établi dans un tel État ou territoire. La déduction de ces sommes et versements de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés n'est admise que si le débiteur apporte la preuve qu'ils correspondent à des opérations réelles et qu'ils ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

270

Le troisième alinéa de l'article 238 A du CGI pose un principe d'interdiction de déduction des sommes lorsqu'elles sont payées ou dues à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un ETNC. Il s'applique également à tout versement effectué sur un compte tenu par un organisme financier établi dans un tel État.

280

Par exception, la déduction de ces sommes (intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, à l'exception de ceux dus au titre d'emprunts conclus avant le 1er mars 2010 ou conclus à compter de cette date, mais assimilables à ces derniers, redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues, ou rémunérations de services) est possible si le contribuable apporte la preuve qu'elles correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal et exagéré (preuve déjà réclamée au premier alinéa de l'article 238 A du CGI) et, en outre, que les opérations qu'elles rémunèrent ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un ETNC.

Sur la démonstration de la réalité et du caractère normal de l'opération, il convient de se reporter au BOI-BIC-CHG-80.

290

Les conditions de mise en œuvre de cette clause de sauvegarde seront appréciées au cas par cas. Ainsi, devront être fournis tous éléments de nature à démontrer l'objet et l'effet principalement autres que fiscaux des opérations effectuées.

Remarque : Par exception, trois catégories de titres bénéficient de la clause de sauvegarde sans que le débiteur ait à apporter la preuve tenant à l'effet et à l'objet de l'opération d'endettement (II-A-1 § 150 du INT-DG-20-50-30). Dans ces hypothèses, la déductibilité est acquise lorsque le débiteur apportera la preuve, prévue au premier alinéa de l'article 238 A du CGI, que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. La production du relevé détaillé prévu à l'article 54 quater du CGI n'est pas exigée pour admettre la déduction des intérêts concernés.

300

S'agissant du critère de l'objet de l'opération, il s'agit de démontrer l'absence d'intention du débiteur de localiser des sommes dans un ETNC.

310

S'agissant de la preuve de l'effet de l'opération, devront être produits 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.

320

Exemple 1 : Une société française prétend développer son activité dans une zone géographique d'où elle est absente. Dans ce cadre, elle verse des honoraires à une société établie dans un ETNC, dont l'objet serait d'identifier des entreprises déjà implantées sur ces marchés et susceptibles d'être acquises. Les factures mentionnent des « recherches de sociétés cibles ». La société française n'a apporté aucun élément de nature à établir tant la réalité de la prestation que la normalité des honoraires versés. Elle n'a pas non plus établi que l'objet et l'effet du recours à l'intermédiaire étaient principalement autres que de localiser les honoraires dans un ETNC. Les honoraires ne pourront donc pas être admis en charges déductibles de la société française.

330

Exemple 2 : Une société française exporte depuis l'année N-7 des marchandises au Moyen-Orient par l'intermédiaire d'un bureau de vente établi localement, qui ne constitue pas un établissement stable. À compter de N, des commissions sont facturées par un intermédiaire résidant à Londres et versées sur un compte désigné par celui-ci dans une banque établie dans un ETNC. Les sommes n'étant pas rapatriées à Londres, elles ne sont pas soumises à l'impôt.

Au vu des éléments recueillis par le service de contrôle, la société dispose toujours d'un bureau de vente local dans le territoire d'exportation. Bien que le chiffre d'affaires lié aux exportations soit

en constante augmentation, le bénéfice est désormais absorbé par le paiement des commissions à l'intermédiaire. Or, la société n'a pas apporté les éléments permettant de démontrer la réalité des prestations facturées par l'intermédiaire et notamment les démarches commerciales effectuées par ce dernier dans le territoire d'exportation. Elle n'a pas non plus démontré l'objet et l'effet principalement autres que fiscal du recours à cet intermédiaire. La déduction de ces charges ne pourra donc pas être admise.

340

Exemple 3 : Une société française verse des commissions à une société de courtage, qui en est indépendante économiquement et sur le plan capitalistique. Cette société est installée dans un ETNC. La production par la société française du contrat qui la lie à cette société, assorti des factures correspondantes comportant le détail des prestations rendues, des échanges de télécopie mentionnant les termes des négociations et le calcul des commissions versées au titre de chacune des opérations, dont il est démontré qu'elles ne sont pas excessives, pourrait permettre de considérer que l'activité de l'intermédiaire est réelle, si des éléments attestant des démarches entreprises par l'intermédiaire commercial étaient également présentés.

La démonstration de la réalité de la prestation en cause, conjuguée à l'amélioration des ventes et des marges de l'entreprise résultant du recours à cet intermédiaire, seul courtier spécialiste du secteur professionnel concerné, permettrait d'admettre la déduction des commissions.

350

Les intérêts dus au titre d'emprunts conclus avant le 1er mars 2010, ou conclus après cette date mais assimilables à ces derniers, restent déductibles dans les conditions prévues au premier alinéa de l'article 238 A du CGI.

(360)

370

Cette mesure s'accompagne de la création d'une obligation déclarative prévue à l'article 54 quater du CGI. Désormais, les entreprises sont tenues de produire, en plus du relevé des frais généraux, le relevé détaillé des dépenses visées au troisième alinéa de l'article 238 A du CGI et déduites pour l'établissement de l'impôt (formulaire n° 2067-BIS-SD [CERFA n° 14596] disponible en ligne www.impots.gouv.fr).

IV. Régime d'imposition des plus-values de cession de titres de sociétés implantées dans un ETNC

380

L'application du régime du long terme prévu à l'article 39 duodecies du CGI, au 5 de l'article 39 terdecies du CGI et à l'article 219 du CGI est exclue lorsque la cession porte sur des titres de sociétés établies dans un ETNC, au sens de l'article 238-0 A du CGI, autres que les États ou territoires mentionnés au 2° du 2 bis de l'article 238-0 A du CGI.

390

Cette exclusion s'applique qu'il s'agisse, pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, des plus-values sur titres détenus depuis au moins deux ans et, pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, des plus-values sur les cessions de titres de participations relevant du régime du long terme.

400

Les plus-values de cession de titres de sociétés établies dans un ETNC sont donc soumises à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun, selon le régime d'imposition applicable à l'entreprise cédante.

410

Toutefois, tirant les conséquences de la décision du Conseil constitutionnel n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015 (I-A-2 § 50), une clause de sauvegarde a été introduite à l'article 39 duodecies du CGI et à l'article 219 du CGI par l'article 91 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016. Les conditions d'appréciation de cette clause sont exposées au I-B § 70 du BOI-IS-BASE-10-10-20.

420

L'article 31 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a introduit une clause de sauvegarde au 5 de l'article 39 terdecies du CGI, dont les modalités d'application sont exposées au III § 290 à 310.

V. Dispositifs de prix de transfert de l'article 57 du CGI et de l'article L. 62 A du LPF

430

L'article 57 du CGI, qui autorise l'administration à rectifier les résultats déclarés par les entreprises françaises à raison de bénéfices indirectement transférés à des entreprises situées hors de France dont elles sont sous la dépendance ou dont elles possèdent le contrôle, prévoit notamment que le respect de la condition de dépendance ou de contrôle n'est pas exigé lorsque le transfert s'effectue avec des entreprises établies ou constituées dans un État ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Toutefois compte tenu de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, il est admis que la clause de sauvegarde, dont les conditions sont exposées au I-B § 70 du BOI-IS-BASE-10-10-20, puisse s'appliquer à la condition de dépendance et de contrôle.

440

Par ailleurs, en application de l'article L. 62 A du livre des procédures fiscales (LPF), les bénéfices transférés au sens de l'article 57 du CGI ou les produits mentionnés à l'article 238 A du CGI et qualifiés de distribués peuvent ne pas être soumis à une retenue à la source en application du 2 de l'article 119 bis du CGI si plusieurs conditions sont remplies, dont celle imposant que le bénéficiaire des sommes ne soit pas situé dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI, autres que les États ou territoires mentionnés au 2° du 2 bis de cet article 238-0 A. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-CF-IOR-20-20.

L'article 31 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a introduit une clause de sauvegarde à l'article L. 62 A du LPF, dont les modalités d'application sont exposées au III § 290 à 310.

VI. Obligation documentaire spécifique en matière de prix de transfert

450

L'article L. 13 AA du LPF impose aux personnes morales établies en France et relevant du périmètre de la direction des grandes entreprises, tel que défini à l'article 344-0 A de l'annexe III au CGI et des filiales et établissements de groupes étrangers satisfaisant aux mêmes critères, de tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entités juridiques liées au sens du 12 de l'article 39 du CGI.

460

L'article L. 13 AB du LPF complète cette obligation lorsque des transactions sont réalisées avec des entités liées situées ou constituées dans des ETNC. Pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, la documentation doit comprendre l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat établis dans les conditions prévues par l'article 102 U de l'annexe II au CGI et par l'article 102 V de l'annexe II au CGI. En pratique, il s'agit de fournir l'ensemble des documents comptables exigés d'une personne morale située en France.

470

Pour une analyse complète de la portée de cette obligation et des conséquences au regard de l'article 57 du CGI et de l'article 1735 ter du CGI, il convient de se reporter au BOI-CF-IOR-60-50.

VII. Régime fiscal applicable aux droits de mutations à titre gratuit (DMTG)

480

L'article 792-0 bis du CGI définit la notion de trust et prévoit les conditions d'application des droits de mutation à titre gratuit (DMTG) en présence d'un trust.

Il est notamment prévu, au sixième alinéa du 2 du II de l'article 792-0 bis du CGI, une solidarité de paiement des DMTG des bénéficiaires du trust en cas de défaut de paiement de l'administrateur du trust si celui-ci est soumis à la loi d'un ETNC. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au VI § 220 du BOI-ENR-DMTG-30.

De même, en application du dernier alinéa du 2 du II de l'article 792-0 bis du CGI, il est prévu que le taux de la dernière tranche du tableau III de l'article 777 du CGI s'applique, sans prendre en compte le lien de parenté qui pourrait unir le constituant et le bénéficiaire, si le trust est administré depuis un ETNC, au sens de l'article 238-0 A du CGI, autre que les États ou territoires mentionnés au 2° du 2 bis de l'article 238-0 A du CGI. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au IV § 190 du BOI-ENR-DMTG-30 et au VI § 220 du BOI-ENR-DMTG-30.

490

Toutefois, compte tenu de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015, il est admis que la clause de sauvegarde, dont les conditions sont exposées au I-B § 70 du BOI-IS-BASE-10-10-20, puisse s'appliquer aux dispositions visant les ETNC mentionnées au sixième alinéa du 2 du II de l'article 792-0 bis du CGI et au dernier alinéa du 2 du II de l'article 792-0 bis du CGI.