RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-DOMIC-10-20-20-60-12/09/2012
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 21/01/2013

IR – Situations particulières liées au domicile – Application du droit interne en l'absence de conventions fiscales internationales - Modalités d'imposition – Retenues et prélèvements applicables sur les revenus et profits du patrimoine mobilier

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu
Situations particulières liées au domicile
Titre 1 : Application du droit interne en l'absence de conventions fiscales internationales
Chapitre 2 : Modalités d'imposition
Section 2 : Retenues à la source et prélèvements
Sous-section 6 : Retenues et prélèvements applicables sur les revenus et profits du patrimoine mobilier

Sommaire :

I. Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés
A. Retenue à la source applicable aux revenus distribués
B. Prélèvement forfaitaire libératoire obligatoire sur les produits de placement à revenu fixe et sur les produits de bons ou contrats de capitalisation et contrats de même nature
1. Prélèvement forfaitaire libératoire obligatoire sur les produits de placement à revenu fixe
2. Prélèvement forfaitaire libératoire obligatoire sur les produits de bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature
II. Prélèvement sur les plus-values de cession de droits sociaux
A. Cas général
B. Cession de participation substantielle
C. Gains réalisés dans un Etat ou territoire non coopératif

I. Revenus de capitaux mobiliers, gains et profits assimilés

A. Retenue à la source applicable aux revenus distribués

1

Aux termes du 2 de l'article 119 bis du code général des impôts (CGI), et sous réserve de l'application des conventions internationales, les revenus distribués par les sociétés françaises (dont le siège est situé en France métropolitaine ou dans les départements d'outre-mer) passibles de l'impôt sur les sociétés et qui présentent le caractère de produits d'actions, de parts sociales ou de revenus assimilés font l'objet d'une retenue à la source au taux fixé à l'article 187 du CGI lorsqu'ils bénéficient à des personnes dont le domicile fiscal est situé hors de France.

Cette disposition est développée à **BOI-RPPM-RCM-30-30-10**.

Une retenue à la source de 50 % est applicable pour les produits payés à des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies dans un État ou territoire non-coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Cependant, échappent à la retenue à la source, les avances, prêts ou acomptes versés aux associés, les rémunérations ou distributions occultes, les répartitions faites sous le bénéfice de régimes spéciaux comportant la perception de taxes forfaitaires.

Modalités d'imposition du revenu distribué lors du rachat par la société française de ses propres titres

Sous réserve des conventions internationales, lorsque les associés ou actionnaires ont leur domicile fiscal ou siège social hors de France, la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI est exigible sur la différence entre le prix de rachat des titres et le montant des apports compris dans les titres rachetés.

Il est toutefois admis que l'assiette de la retenue à la source soit constituée de l'excédent du prix de rachat des titres sur le prix ou la valeur d'acquisition, s'il est supérieur au montant des apports, sous réserve :

- d'une part, que les actionnaires non résidents justifient, auprès de la société qui procède au rachat de ses titres, du prix ou de la valeur d'acquisition des titres rachetés,

- et, d'autre part, que la société qui procède au rachat tienne à la disposition de l'administration fiscale tout document de nature à justifier du prix ou de la valeur d'acquisition des titres rachetés aux associés ou actionnaires.

A défaut de pouvoir justifier du prix ou de la valeur d'acquisition des titres rachetés, la retenue à la source est exigible sur la différence entre le prix de rachat et le montant des apports compris dans les titres rachetés.

B. Prélèvement forfaitaire libératoire obligatoire sur les produits de placement à revenu fixe et sur les produits de bons ou contrats de capitalisation et contrats de même nature

1. Prélèvement forfaitaire libératoire obligatoire sur les produits de placement à revenu fixe

10

Un prélèvement de 50% est obligatoirement applicable sur les revenus et produits dont le débiteur est établi ou domicilié en France et qui sont payés hors de France, dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, sauf si le débiteur démontre que les opérations auxquelles correspondent ces revenus et produits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus et produits dans un Etat ou territoire non coopératif ».

Rescrit n° 2010/11 du 22 février 2012

Mesures de lutte contre les Etats et territoires non coopératifs prévues par l'article 22 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009). Prélèvement obligatoire sur les produits de placements à revenu fixe. Produits payés hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif (ETNC).

Question :

Les conditions d'application des dispositions du III de l'article 125 A et de l'article 131 quater du code général des impôts dans leur rédaction issue de l'article 22 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009) pourraient-elles être précisées s'agissant des emprunts contractés par une entité domiciliée ou établie en France, notamment sous forme de titres de créances ?

Réponse :

Droit en vigueur jusqu'au 1er mars 2010 :

En application des dispositions du premier alinéa du III de l'article 125 A du code général des impôts (CGI), les revenus et produits des placements à revenu fixe dont le débiteur est domicilié ou établi en France sont obligatoirement soumis au prélèvement forfaitaire prévu au I du même article lorsqu'ils sont encaissés par des personnes n'ayant pas en France leur domicile ou leur siège social.

Toutefois, ces revenus et produits sont, sous certaines conditions, exonérés de ce prélèvement, notamment en application des deuxième et troisième alinéas du même III de l'article 125 A du CGI et de l'article 131 quater du même code. Ce dernier article permet ainsi d'exonérer les revenus et produits versés aux personnes non résidentes de France qui se rapportent à des emprunts contractés hors de France par des personnes morales établies en France et certains fonds communs de créances ou fonds communs de titrisation.

Droit en vigueur à compter du 1er mars 2010 :

Les G et H du I de l'article 22 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009) modifient ces dispositions.

Ainsi, à compter du 1er mars 2010, le prélèvement forfaitaire obligatoire n'est applicable aux revenus et produits des placements à revenu fixe payés par un débiteur établi ou domicilié en France que si le paiement s'effectue hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI. Le taux du prélèvement est de 50 %.

Par exception, ce prélèvement majoré n'est pas applicable lorsque le débiteur démontre que les opérations auxquelles correspondent ces revenus et produits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus et produits dans un Etat ou territoire non coopératif (« clause de sauvegarde »).

En outre, l'exonération des revenus et produits des emprunts contractés hors de France par les personnes morales établies en France et les fonds communs de créances ou fonds communs de titrisation est maintenue, y compris si le paiement s'effectue dans un ETNC, pour les emprunts qui ont été contractés avant le 1er mars 2010 et dont la date d'échéance n'est pas prorogée à compter de cette date, ainsi que pour ceux contractés à compter du 1er mars 2010 mais assimilables à un emprunt conclu avant cette date (article 131 quater du CGI modifié par le H du I de l'article 22 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009).

Il est rappelé que la condition tenant à la domiciliation fiscale du prêteur initial hors de France n'a plus à être remplie pour l'application de l'article 131 quater du CGI. Sont notamment concernés par cet assouplissement les titres de créances ou emprunts négociables émis par une entité établie en France, que ces titres relèvent du droit français ou d'un droit étranger et quelle que soit la devise dans laquelle ces titres sont émis, ainsi que les produits des parts de fonds communs de créances et de fonds communs de titrisation, à l'exception pour ces derniers de ceux supportant des risques d'assurance (RES n° 2007/59 FP du 8 janvier 2008).

Ces nouvelles dispositions de droit interne, qui s'appliquent sous réserve des dispositions des conventions fiscales internationales, appellent les précisions suivantes :

1- Sur la notion de paiement hors de France dans un ETNC

a) Principe

Les nouvelles dispositions du III de l'article 125 A du CGI, issues du G du I de l'article 22 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009, ont pour objet de limiter l'application du prélèvement forfaitaire obligatoire aux seuls revenus et produits des titres de créances et des autres créances non matérialisées par des titres, mentionnés aux I et II de l'article 125 A précité (intérêts, primes de remboursement, produits des parts de fonds communs de créances ou de fonds communs de titrisation, à l'exception pour ces derniers de ceux supportant des risques d'assurance…), dont le débiteur est domicilié ou établi en France et qui sont payés hors de France dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Le taux du prélèvement applicable est alors de 50 % (11° du III bis de l'article 125 A du CGI).

Le paiement hors de France dans un ETNC (flux sortant de France) s'entend du paiement des revenus et produits par un établissement payeur français au sens de l'article 75 de l'annexe II au CGI (le dernier établissement payeur français en cas de chaîne de paiement en France) sur un compte ouvert dans les livres d'un établissement situé dans un ETNC ou, en l'absence d'une inscription en compte, à une personne domiciliée ou établie dans un tel Etat ou territoire.

Les titres de créances s'entendent des obligations, titres de créances négociables (TCN), parts de fonds communs de créances ou de titrisation et de tous autres emprunts négociables ou titres de créances, que ces titres ou emprunts soient émis sur le fondement du droit français ou d'un droit étranger et quelle que soit la devise dans laquelle ils sont émis.

Le paiement hors de France peut ainsi prendre la forme :

- d'une inscription en compte :

Dans cette hypothèse, il convient de retenir le lieu de situation de l'établissement (agence ou succursale d'un établissement financier, etc.) dans les livres duquel le compte est ouvert (lieu de situation du compte), et non le lieu de situation du domicile ou du siège de la personne ou de l'entité qui est le bénéficiaire effectif des revenus ou produits.

Est donc visé par les nouvelles dispositions du III de l'article 125 A du CGI, le paiement de revenus et produits visés aux I et II de ce même article opéré depuis la France directement sur les comptes ouverts dans les livres d'un établissement situé dans un ETNC.

A l'inverse, ne sont donc pas considérés comme payés hors de France les revenus ou produits inscrits au compte d'une personne ou entité domiciliée ou établie dans un ETNC (y compris un établissement financier étranger intermédiaire agissant pour le compte du créancier) lorsque ce compte est ouvert dans les livres d'un établissement situé en France.

- d'un paiement par chèques, espèces ou tout autre moyen de paiement :

Dans cette hypothèse, il est tenu compte du lieu de situation du domicile ou du siège social de la personne ou de l'entité au nom de laquelle le chèque est libellé, à laquelle les espèces sont remises …

Il résulte de ce qui précède que le prélèvement forfaitaire libératoire ne s'applique pas lorsque l'établissement payeur français (le dernier établissement payeur français en cas de chaîne de paiement en France) effectue le paiement des revenus et produits sur un compte ouvert dans les livres d'un établissement situé dans un Etat ou territoire n'entrant pas dans les prévisions de l'article 238-0 A du CGI ou, en l'absence d'inscription en compte, à une personne domiciliée ou établie dans un tel Etat ou territoire.

b) Clause de sauvegarde

Le prélèvement forfaitaire obligatoire prévu au III de l'article 125 A du CGI ne s'applique pas si le débiteur démontre que l'opération d'endettement a principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation des produits correspondants dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI.

A cet égard, il est admis que les trois catégories de titres suivantes bénéficient de la clause de sauvegarde sans que le débiteur ait à apporter la preuve tenant à l'objet et à l'effet de l'opération d'endettement :

- les titres offerts dans le cadre d'une offre au public de titres financiers au sens de l'article L. 411-1 du code monétaire et financier ou d'une offre équivalente réalisée

dans un Etat autre qu'un ETNC. Une offre équivalente s'entend de celle rendant obligatoire l'enregistrement ou le dépôt d'un document d'information auprès d'une autorité de marché étrangère ;

- les titres admis aux négociations sur un marché réglementé ou un système multilatéral de négociation d'instruments financiers français ou étranger, sous réserve que ce marché ou système ne soit pas situé dans un ETNC, et que le fonctionnement du marché soit assuré par une entreprise de marché ou un prestataire de service d'investissement ou tout autre organisme similaire étranger, sous réserve que cette entreprise, prestataire ou organisme ne soit pas situé dans un ETNC ;

- les titres admis, lors de leur émission, aux opérations d'un dépositaire central ou à celles d'un gestionnaire de systèmes de règlement et de livraison d'instruments financiers au sens de l'article L. 561-2 du code monétaire et financier, ou d'un ou plusieurs dépositaires ou gestionnaires similaires étrangers, sous réserve que le dépositaire ou gestionnaire ne soit pas situé dans un ETNC.

La même présomption est admise pour l'application du troisième alinéa de l'article 238 A du CGI. Par suite, dans les hypothèses mentionnées ci-dessus, la déductibilité sera 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 ne sera pas exigée pour admettre la déduction des intérêts concernés.

Pour l'application des trois paragraphes précédents, la qualification d'ETNC s'apprécie, selon le cas, à la date d'émission des titres ou à leur date d'admission aux négociations.

2. Sur le maintien de l'exonération des produits des emprunts contractés hors de France avant le 1er mars 2010 quel que soit le lieu de leur paiement

Les dispositions de l'article 131 quater du CGI s'appliquent aux seuls emprunts contractés hors de France avant le 1er mars 2010 et dont la date d'échéance n'est pas prorogée à compter de cette date, ainsi qu'aux emprunts conclus à compter du 1er mars 2010 mais qui sont assimilables à un emprunt conclu avant cette date (H du I de l'article 22 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009).

En cas de prorogation à compter du 1er mars 2010 de la date d'échéance d'un emprunt conclu avant cette date, les dispositions de l'article 131 quater du CGI ne s'appliquent que jusqu'à la date d'échéance initialement prévue.

Les revenus et produits de ces emprunts sont donc exonérés du prélèvement obligatoire prévu au III de l'article 125 A du CGI (cf. 1. ci-dessus) quel que soit le lieu de leur paiement, c'est-à-dire y compris si ce dernier est effectué dans un ETNC.

Cas particulier des titres de créances

• La date à laquelle l'emprunt est réputé être contracté est la date d'émission des titres.

• Par titres assimilables, il convient d'entendre les titres dont les caractéristiques (hormis le cas échéant celles relatives à la première échéance d'intérêt ou au prix d'émission) sont identiques à celles de titres de créances déjà en circulation et donc considérés comme assimilables à l'émission initiale à laquelle ils se rattachent, à l'instar des obligations assimilables du Trésor (OAT).

Cas particulier des ouvertures de crédit

Les dispositions de l'article 131 quater du CGI s'appliquent au titre de contrats d'ouverture de crédit conclus avant le 1er mars 2010, quelle que soit la date de tirage et dans la limite du montant maximum prévu initialement par les contrats concernés.

Cas particulier de la novation

Lorsqu'un emprunt conclu avant le 1er mars 2010 fait l'objet après cette date d'une novation par changement de créancier ou de débiteur au sens de l'article 1271 du code civil ou d'une disposition équivalente de droit étranger, l'emprunt nové reste assimilable à l'emprunt initialement conclu pour l'application des dispositions de l'article 131 quater du CGI, sous réserve que la novation n'ait pas pour effet de modifier les caractéristiques principales de l'emprunt initial, notamment d'en proroger le terme.

Pour plus de précisions sur les dispositions de l'article 131 quater du CGI, il convient de se reporter notamment au BOI-RPPM-RCM-30-10-30-30.

2. Prélèvement forfaitaire libératoire obligatoire sur les produits de bons ou contrats de capitalisation et placements de même nature

30

« Les produits des bons contrats de capitalisation et d'assurance-vie ainsi que les produits de placements de même nature sont imposables lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou qui ne sont pas établies en France.

Le taux du prélèvement est fixé à 50 %, quelle que soit la durée du contrat, lorsque les produits bénéficient à des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A (CGI, art.125-0 A-II bis).

II. Prélèvement sur les plus-values de cession de droits sociaux

A. Cas général

40

Aux termes de l'article 244 bis C du CGI et sous réserve des dispositions de l'article 244 bis B du même code, les dispositions de l'article 150-0 A ne s'appliquent pas aux plus-values réalisées à

l'occasion de cessions à titre onéreux de valeurs mobilières ou de droits sociaux effectuées par les personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B, ou dont le siège social est situé hors de France.

Lorsque l'associé ou l'actionnaire, non-résident détient une participation non substantielle de la société française qui procède au rachat de ses propres titres, la plus-value réalisée par celui-ci lors du rachat par une société émettrice française de ses propres titres n'est pas imposable à l'impôt sur le revenu en France (CGI, art. 244 bis C).

B. Cession de participation substantielle

50

Conformément aux dispositions combinées du f de l'article 164 B et de l'article 244 bis B et sous réserve, le cas échéant, des conventions fiscales internationales, les personnes qui ne sont pas domiciliées en France au sens de l'article 4 B et qui ont détenu, à un moment quelconque au cours des cinq années précédant la cession, directement ou indirectement, avec leur groupe familial (conjoint, ascendants et descendants), plus de 25 % des droits aux bénéfices sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France sont imposables en France lors de la cession à titre onéreux ou du rachat des droits sociaux concernés.

La plus-value est déterminée selon les modalités prévues aux articles 150-0 A et suivants et l'impôt est acquitté sous la forme d'un prélèvement au taux prévu au 2 de l'article 200 A du CGI, dans les conditions fixées au troisième alinéa du I de l'article 244 bis A, lors de l'enregistrement de l'acte ou, à défaut d'enregistrement, dans le mois suivant la cession, sous la responsabilité d'un représentant désigné comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

L’abattement pour durée de détention s’applique aux cessions réalisées parles personnes physiques qui ne sont pas domiciliées en France au sens de l’article 4 B du CGI lorsque cette cession porte sur une participation substantielle d’une société établie en France (art. 244 bis B) et qu’elle n’entre pas dans le champ d’application de l’article 244 bis A, sous réserve toutefois de l’application des conventions internationales.

Ces plus-values ne sont pas assujetties aux prélèvements sociaux (cf. BOI-RPPM-PSOC). En outre, le taux d'imposition peut être réduit, sous certaines conditions et par voie de réclamation contentieuse, lorsque la plus-value provient de la cession de titres de participation d'une société française par une entreprise étrangère.

C. Gains réalisés dans un Etat ou territoire non coopératif

Ces gains sont imposés au taux forfaitaire de 50 %, par dérogation au taux prévu au 2 de l'article 200 A et, quel que soit le pourcentage des droits détenus dans les bénéfices de la société concernée, lorsqu'ils sont réalisés par des personnes domiciliées dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.