RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-INT-DG-20-50-11/02/2014
Date de publication : 11/02/2014
Date de fin de publication : 24/02/2021

INT - Dispositions communes - Droit conventionnel - États et territoires non coopératifs

Positionnement du document dans le plan :

INT - Fiscalité internationale
Dispositions communes
Titre 2 : Droit conventionnel
Chapitre 5 : États et territoires non coopératifs

Sommaire :

I. Définition de la notion d'État ou de territoire non coopératif
A. Critères initiaux d'élaboration de la liste des États et territoires non coopératifs
B. Mise à jour annuelle de la liste
II. Dispositions applicables aux résidents de France effectuant des transactions avec un État ou un territoire non coopératif
A. Renforcement des dispositifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales prévues à l'article 209 B du CGI et à l'article 123 bis du CGI
1. 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
a. Conditions d'imputation des retenues à la source supportées en amont
b. Conditions d'application de la clause de sauvegarde
c. Entrée en vigueur
2. Participations détenues par une personne physique domiciliée en France dans des structures établies ou constituées dans un pays à régime fiscal privilégié
a. Introduction d'une clause de sauvegarde lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de l'Union européenne
b. Introduction d'une présomption de détention minimale de 10 %
c. Extension de la base minimum d'imposition forfaitaire aux États et territoires non coopératifs
d. Entrée en vigueur
B. Exclusion du régime des sociétés mères
C. Renforcement de l'interdiction de déduction des charges visées à l'article 238 A du CGI
D. Durcissement du régime d'imposition des plus-values de cession de titres de sociétés implantées dans un État ou territoire non coopératif

E. Instauration d'une obligation documentaire spécifique en matière de prix de transfert
III. Dispositions applicables aux résidents d'États ou territoires non coopératifs ou aux revenus transitant par de tels États ou territoires
A. Majoration des taux de retenue à la source sur les revenus et plus-values de nature immobilière visés à l'article 244 bis du CGI, à l'article 244 bis A du CGI et à l'article 244 bis B du CGI
1. Maintien du taux de 50 % du prélèvement sur les profits immobiliers réalisés par des marchands de biens, des intermédiaires pour le négoce et des lotisseurs résidents d'États ou de territoires non coopératifs
2. Majoration du taux du prélèvement sur les plus-values immobilières ou mobilières réalisées par des résidents d'États ou territoires non coopératifs
a. Prélèvement applicable sur les plus-values immobilières de source française
b. Prélèvement applicable sur les plus-values mobilières de source française
B. Majoration des taux de retenue à la source sur les intérêts et dividendes visés à l'article 125 A du CGI, à l'article 125-0 A du CGI et à l'article 119 bis du CGI
1. Produits des placements à revenu fixe payés dans un État ou territoire non coopératif
a. Rappel du dispositif en vigueur jusqu'au 1er mars 2010
b. Dispositif en vigueur à compter du 1er mars 2010
1° Notion de paiement hors de France dans un État ou territoire non coopératif
a° Principe
b° « Clause de sauvegarde »
2° 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, y compris dans un État ou territoire non coopératif
3° Produits de placements à revenu fixe de source française au sens du b du I de l'article 164 B du CGI perçus par les personnes non résidentes
4° Cas particulier des « credit default swaps » (CDS)
C. Produits des bons ou contrats de capitalisation ou d'assurance-vie payés dans un État ou territoire non coopératif
1. Rappel du dispositif en vigueur jusqu'au 1er mars 2010
2. Dispositif en vigueur à compter du 1er mars 2010
D. Dividendes payés dans un État ou territoire non coopératif
1. Rappel du dispositif en vigueur jusqu'au 1er mars 2010
2. Dispositif en vigueur à compter du 1er mars 2010
a. Taux de retenue à la source applicable
1° Les revenus concernés sont payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif
2° Les revenus concernés ne sont pas payés dans un État ou territoire non coopératif
b. Notion de paiement hors de France dans un État ou territoire non coopératif
E. Majoration des retenues à la source sur les redevances et certains revenus non salariaux visés à l'article 182 A bis du CGI et à l'article 182 B du CGI
1. Redevances et revenus non salariaux versés à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif
a. Économie générale de la retenue à la source
b. Application du taux majoré
c. Modalités d'entrée en vigueur
2. Revenus des artistes domiciliés ou établis dans un État ou territoire non coopératif
a. Économie générale de la retenue à la source
b. Application du taux majoré
c. Modalités d'entrée en vigueur

1

L'article 22 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 instaure différentes mesures fiscales applicables aux transactions réalisées avec des États et territoires non coopératifs.

La notion d'« État ou territoire non coopératif » est introduite dans la loi et codifiée à l'article 238-0 A du code général des impôts (CGI).

Désormais, un certain nombre de dispositions fiscales comportent un volet de leur application visant spécifiquement les transactions mettant en jeu des États ou territoires non coopératifs.

10

Le présent chapitre a pour objet de définir la notion d'États et territoires non coopératifs et de décrire l'incidence de cette notion sur le régime fiscal applicable aux résidents de France effectuant des transactions avec de tels États ou territoires ou celui applicable aux résidents d' États ou de territoires non coopératifs ou aux revenus transitant par de tels États ou territoires.

I. Définition de la notion d'État ou de territoire non coopératif

20

L'article 238-0 A du CGI définit tout d'abord les critères de constitution de la liste initiale des États et territoires considérés comme non coopératifs, puis il prévoit les modalités de mise à jour annuelle de cette liste.

A. Critères initiaux d'élaboration de la liste des États et territoires non coopératifs

30

Un État ou territoire est qualifié de non coopératif au 1er janvier 2010 si trois conditions cumulatives sont réunies :

- il n'est pas membre de la Communauté européenne ;

- il a fait l'objet d'une évaluation par l'Organisation de Coopération et de Développement Économique (OCDE) en matière d'échange d'informations à des fins fiscales ;

- il n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties ni signé avec au moins douze autres États ou territoires une telle convention.

40

En règle générale, un État est réputé avoir « conclu » une convention d'assistance avec la France lorsque la convention concernée est entrée en vigueur. Toutefois, afin d'inciter les États ou territoires à engager des négociations avec la France au cours de l'année 2009, une note éditoriale figurant sous l'article 238-0 A du CGI, précise que les États et territoires ayant signé avec la France, avant le 1er janvier 2010, une convention d'assistance administrative permettant d'échanger tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties ne sont pas inscrits sur la liste des États et territoires non coopératifs au 1er janvier 2010, même si cette convention n'est pas entrée en vigueur à cette date. Ils sont en revanche inscrits sur cette liste au 1er janvier 2011 si cette convention n'est pas entrée en vigueur à cette date.

50

En pratique, un État ou territoire est qualifié de non coopératif au 1er janvier 2010 s'il figure sur la dernière liste grise publiée en 2009 par le secrétariat de l'OCDE et s'il n'a pas signé à cette date avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties.

60

Sous réserve que les États se prêtent assistance sans restriction, sont considérées comme des conventions d'assistance administrative non seulement les conventions fiscales d'élimination des doubles impositions mais également les accords d'échange de renseignements et la directive du Conseil 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, abrogeant la directive 77/799/CEE.

70

L'article 238-0 A du CGI exige que cette convention d'assistance administrative permette l'échange de tout renseignement nécessaire à la législation fiscale des parties. A cette fin, la mise en œuvre de la convention doit permettre, en pratique, un échange de renseignements dans les conditions prévues à l'article 26 du modèle de Convention fiscale de l'OCDE. Cet échange ne doit notamment être restreint ni par la législation interne ni par les pratiques administratives de l'État ou du territoire concerné.

80

Une liste des États et territoires non coopératifs répondant à l'ensemble des caractéristiques décrites au **I-A § 30 à 70** est fixée par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget, pris après avis du ministre des affaires étrangères. L'arrêté du 12 février 2010 fixant la liste initiale a été publié au Journal officiel du 17 février 2010 (n°0040 du 17 février 2010, page 29 23, texte n°11).

Cette disposition est applicable à compter du 1er janvier 2010.

B. Mise à jour annuelle de la liste

90

La liste des États et territoires non coopératifs est mise à jour au 1er janvier de chaque année. Cette mise à jour consiste à retirer ou ajouter le nom d'un ou plusieurs États ou territoires, après examen de leur situation en matière de coopération administrative avec la France.

100

Les États ou territoires pourront être retirés de la liste dans les trois cas suivants :

- s'ils concluent avec la France une convention d'assistance administrative permettant à la France d'obtenir tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties ;

- s'ils modifient leur législation interne ou leurs pratiques administratives afin de permettre une mise en œuvre effective de leurs engagements conventionnels d'assistance administrative envers la France, dans des conditions conformes aux standards de l'OCDE et garantissant notamment un échange de renseignement non restreint ;

- dans la mesure où ils ne sont pas liés à la France par une convention d'assistance administrative et où ils n'ont pas opposé de refus à une éventuelle proposition de la France en vue de la conclusion d'une telle convention, s'ils sont considérés par le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange de renseignement en matière fiscale, créé par la décision du Conseil de l'OCDE en date du 17 septembre 2009, comme procédant à l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties.

110

Les États ou territoires pourront être ajoutés à la liste dans les trois cas suivants :

- si les stipulations de la convention ou les modalités de leur mise en œuvre n'ont pas permis à la France l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties ;

- s'ils n'ont pas conclu une convention d'assistance administrative avec la France, malgré une demande en ce sens formulée par la France avant le 1er janvier de l'année précédente ;

- dans la mesure où ils ne sont pas liés à la France par une convention d'assistance administrative et où ils n'ont pas opposé de refus à une éventuelle proposition de la France en vue de la conclusion d'une telle convention, s'ils sont considérés par le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange de renseignements en matière fiscale, comme ne procédant pas à l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties.

120

L'arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget, pris après avis du ministre des affaires étrangères, indique les motifs justifiant l'ajout ou le retrait d'un État ou territoire de la liste.

130

Afin de laisser le temps aux États ou territoires potentiellement concernés de s'organiser pour permettre un échange de renseignements sans restriction avec la France ou, le cas échéant, aux acteurs économiques de se retirer de ces États ou territoires, l'application des mesures fiscales consécutives à l'inscription d'un État ou territoire sur la liste des États et territoires non coopératifs intervient au 1er janvier de l'année suivant celle de cette inscription.

140

En revanche, les mesures fiscales de rétorsion cessent de s'appliquer dès le 1er janvier de l'année du retrait d'un État ou territoire de la liste et, s'agissant plus spécifiquement des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, aux exercices ouverts à compter du 1er janvier de cette même année.

150

Remarque : Si la mise à jour de la liste constatant le retrait d'un État ou d'un territoire est publiée postérieurement au 1er janvier, il appartient au contribuable imposé au titre d'opérations réalisées avec cet État ou ce territoire selon les règles applicables aux transactions impliquant un État ou un territoire non coopératif, d'introduire une réclamation pour obtenir la régularisation des impositions établies entre le 1er janvier et la date de publication de la mise à jour. Ces réclamations devront être adressées, selon les modalités prévues par l'article L. 190 du livre des procédures fiscales (LPF) et suivants, auprès du Service des Impôts du lieu de leur domicile ou de leur siège social, pour les contribuables résidents de France, et, pour les contribuables non-résidents, auprès du Service des Impôts des Non-Résidents.

160

La mise à jour au 1er janvier 2011 de la liste des États et territoires non coopératifs a été fixée par arrêté du 14 avril 2011 (Journal officiel du 29 avril 2011 n°0100, page 7477, texte n°14 modifiant l' arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI). La mise à jour au 1er janvier 2012 a été fixée par arrêté du 4 avril 2012 (Journal officiel du 12 avril 2012 n°87, page 6731, texte n°21 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI).

II. Dispositions applicables aux résidents de France effectuant des transactions avec un État ou un territoire non coopératif

A. Renforcement des dispositifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales prévues à l'article 209 B du CGI et à l'article 123 bis du CGI

170

Les dispositions prévues à l'article 209 B du 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 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. Jusqu'au 1er janvier 2010, elles ne comportent pas de dispositions spécifiques en ce qui concerne les États ou territoires non coopératifs.

Désormais, 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.

180

Il en va de même pour l'article 123 bis du CGI, qui permet d'imposer en France les bénéfices réalisés par une entité établie ou constituée dans un pays à régime fiscal privilégié lorsque plus de 10 % de

son capital ou de ses droits sont détenus par une personne physique domiciliée en France.

1. 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

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

190

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.

200

Cette imputation était jusqu'alors subordonnée à la condition que l'État ou le territoire d'où proviennent ces dividendes, intérêts et 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 contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

210

Les conditions requises pour autoriser l'imputation des retenues à la source précitées sont modifiées. L'exigence tenant à l'existence d'une convention fiscale d'élimination des doubles impositions entre la France et l'État source de ces revenus demeure. Elle a pour conséquence d'exclure les États ou territoires avec lesquels la France dispose d'accords d'échange de renseignement. En revanche, la condition liée au fait que cette convention comporte une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales est remplacée par l'exigence que l'État ou le territoire source des revenus soit un État coopératif.

L'imputation de la retenue à la source est donc désormais subordonnée à une double condition : l'existence d'une convention fiscale d'élimination des doubles impositions et le fait que l'État ou le territoire duquel proviennent ces revenus ne soit pas non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

220

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

b. Conditions d'application de la clause de sauvegarde

230

Le III de l'article 209 B du CGI concerne les entreprises ou entités juridiques exploitées ou détenues hors de France dans un État situé en dehors de la Communauté européenne.

Il prévoit que les personnes morales françaises, relevant de l'article 209 B du CGI peuvent bénéficier d'une exonération automatique si leurs structures établies hors de France tirent leurs bénéfices de l'exercice d'une activité industrielle et commerciale effective exercée sur le territoire de l'État de leur établissement ou de leur siège. Cette clause de sauvegarde ne s'applique pas lorsque les revenus des structures établies hors de France proviennent, dans certaines proportions, d'opérations sur actifs financiers ou incorporels ou de la fourniture de prestations de services internes à un groupe d'entreprises et que la personne morale établie en France ne démontre pas que les opérations ont principalement un effet autre que de permettre la localisation des bénéfices dans cet État.

240

Le III bis de l'article 209 B du CGI exclut par principe l'application de cette clause de sauvegarde en présence d'une entreprise ou d'une entité juridique établie ou constituée dans un État ou territoire non coopératif.

250

Lorsque l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, le bénéfice de cette clause est désormais subordonné à la démonstration par la personne morale française que les bénéfices ou revenus positifs réalisés à l'étranger proviennent d'une activité industrielle et commerciale effective exercée par l'entité étrangère sur le territoire de l'État de son établissement ou de son siège et que les proportions de revenus résultant d'opérations financières ou de prestations intra-groupe n'excèdent pas certains seuils.

260

Par ailleurs, il est rappelé que lorsque les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou l'entité juridique, établie ou constituée hors de France dans un État ou territoire coopératif, excèdent les seuils de revenus fixés au III de l'article 209 B du CGI, la personne morale établie en France a toujours la faculté d'échapper à l'imposition prévue au I de l'article 209 B du CGI en apportant la preuve que le choix de son implantation hors de France a principalement un effet autre que de permettre la localisation de bénéfices dans un État ou territoire où l'entreprise ou l'entité étrangère est soumise à un régime fiscal privilégié. La teneur de ces dispositions reste inchangée de même que les précisions apportées au II-C § 360 à 390 du BOI-IS-BASE-60-10-40.

Ainsi, la personne morale doit fournir tous éléments de nature à démontrer l'effet principalement autre que fiscal des opérations effectuées et doit 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 de nature autre que fiscale.

270

En application du III bis de l'article 209 B du CGI, lorsque les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France dans un État ou territoire non coopératif, excèdent les seuils fixés au III de l'article 209 B du CGI, la personne morale établie en France a également la possibilité d'échapper à l'imposition prévue au I de l'article 209 B du CGI. Toutefois, elle devra transmettre, d'une part, toutes les informations nécessaires à l'appréciation de

l'activité exercée et les seuils de revenus financiers et intra-groupe et, d'autre part, justifier que les opérations de l'entreprise ou de l'entité ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ses bénéfices dans l'État ou le territoire concerné.

280

S'agissant du critère de l'objet de l'opération, la personne morale doit démontrer qu'elle n'a pas eu pour principale intention de localiser des bénéfices dans un État ou territoire non coopératif.

c. Entrée en vigueur

290

Ces dispositions s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2010. En pratique, seront concernés les bénéfices d'entreprise ou les revenus de capitaux mobiliers de l'exercice clos en 2010 par l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France et réputés acquis par la personne morale française en 2011.

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

a. Introduction d'une clause de sauvegarde lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de l'Union européenne

300

Outre des aménagements purement rédactionnels qui reprennent la terminologie usitée à l'article 209 B du CGI et qui clarifient le champ des structures visées par ce dispositif -personnes morales, organismes, fiducies et institutions comparables- sous le vocable unique d'entité juridique, les modifications apportées à l'article 123 bis du CGI visent d'abord à assurer sa parfaite conformité avec le droit communautaire.

310

A cet effet, le 4 bis de l'article 123 bis du CGI insère une clause de sauvegarde similaire à celle prévue au II de l'article 209 B du CGI qui, lorsque l'entité juridique étrangère est établie ou constituée dans un État de l'Union européenne, limite les cas de mise en œuvre du dispositif aux montages artificiels.

320

Ainsi, une personne physique détenant une participation d'au moins 10 % dans une entité juridique soumise à un régime fiscal privilégié et établie ou constituée dans un État de l'Union européenne peut échapper à l'imposition des résultats de cette entité en France, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité ne s'inscrit pas dans un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

330

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

340

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.

b. Introduction d'une présomption de détention minimale de 10 %

350

Il est également remédié aux difficultés auxquelles peut se heurter l'administration lorsqu'il s'agit de démontrer un lien de détention entre un résident français et des entités juridiques situées dans des États ou territoires non coopératifs.

360

Le 4 ter de l'article 123 bis du CGI introduit ainsi une présomption relative à la détention d'une entité lorsqu'une personne physique a transféré des biens ou droits à une entité située dans un État ou territoire non coopératif.

370

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

380

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.

390

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.

c. Extension de la base minimum d'imposition forfaitaire aux États et territoires non coopératifs

400

La base d'imposition forfaitaire qui a pour objet d'assurer à la France une imposition minimale en présence d'entités établies dans des pays avec lesquels la France n'a pas conclu de convention fiscale d'assistance administrative est étendue aux États et territoires qui, bien qu'ayant conclu une telle convention, sont considérés comme non coopératifs.

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

d. Entrée en vigueur

410

Cette disposition entre en vigueur au 1er janvier 2010.

B. Exclusion du régime des sociétés mères

420

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 une participation supérieure à 5 % dans le capital de sa filiale à déduire de son bénéfice imposable les dividendes en provenance de cette filiale, à la condition que les titres de la filiale aient été conservés par la société mère pendant au moins deux ans. Une quote-part de frais et charges égale à 5 % du produit total des participations doit être réintégrée et donc donner lieu à une taxation en France.

Pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2010, le plafonnement au montant des frais et charges réellement engagés de la quote-part de frais et charges attachée aux dividendes perçus de ses filiales par une société mère est supprimé.

430

Le 6 de l'article 145 du CGI énumère les produits de participation exclus du bénéfice du régime des sociétés mères. Il est complété d'un « j » qui vise les dividendes provenant de filiales établies dans un État ou territoire non coopératif.

440

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

450

Aucune clause de sauvegarde n'est prévue dans ce cas.

460

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. Suite à cette opération, la société B perçoit les recettes liées aux services rendus aux filiales. La société B est située dans un État ou territoire qualifié de non coopératif 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 société à la société A ne pourront bénéficier du régime des sociétés mères, la société B étant établie dans un État ou territoire non coopératif.

470

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 État ou territoire non coopératif 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.

480

A titre de règle pratique, les dividendes versés par une filiale seront réputés provenir de l'activité de son établissement stable situé dans un État ou territoire non coopératif 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 II-B-2-a § 340 à 350 du BOI-IS-BASE-35-20-30-10.

490

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.

500

Il est rappelé que les bénéfices appréhendés en vertu 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 État ou d'un territoire non coopératif.

510

Cette disposition s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011.

C. Renforcement de l'interdiction de déduction des charges visées à l'article 238 A du CGI

520

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'elles correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

530

L'insertion d'un troisième alinéa dans l'article 238 A du CGI et la modification du dernier alinéa ont pour conséquence de poser 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 État ou territoire non coopératif.

540

Par exception, la déduction de ces sommes est toutefois 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) mais également que les opérations qu'elles rémunèrent ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un État ou territoire non coopératif.

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

.

550

Les conditions de mise en œuvre de cette clause de sauvegarde seront appréciées au cas par cas. Toutefois, dès lors que la rédaction de cette clause use d'une terminologie voisine de celle figurant à l' article 209 B du CGI, des principes communs à ceux utilisés dans le cadre de l'application des dispositions prévues à ce dernier article seront applicables. Ainsi, devront être fournis tous éléments de nature à démontrer l'objet et l'effet principalement autre que fiscal des opérations effectuées.

Remarque : Par exception, trois catégories de titres (cf. III-B-1-b-1°-b° § 990) 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. 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.

560

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 État ou territoire non coopératif.

570

S'agissant de la preuve de l'effet autre que fiscal, 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.

580

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 État ou territoire non coopératif, 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 État ou territoire non coopératif. Les honoraires ne pourront donc pas être admis en charges déductibles de la société française.

590

Exemple 2 :

Une société française exporte depuis N-7 des marchandises au Moyen-Orient par l'intermédiaire d'un bureau de vente établi localement, qui ne constitue pas un établissement stable. A 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 État ou territoire non coopératif. 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.

600

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 État ou territoire non coopératif. 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.

610

Remarque : 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.

620

Sur la notion d'emprunts conclus à compter du 1er mars 2010 mais assimilables à des emprunts conclus avant cette date, cf. III-B-1-b-2° § 1010 à 1070.

630

Cette mesure s'accompagne de la création d'une nouvelle 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° 12814], accessible en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, rubrique "Recherche de formulaires").

640

Ces dispositions sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011.

D. Durcissement du régime d'imposition des plus-values de cession de titres de sociétés implantées dans un État ou territoire non coopératif

650

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 État ou territoire non coopératif.

660

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.

670

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

680

Ces dispositions s'appliquent aux cessions réalisées à compter du 1er janvier 2011.

E. Instauration d'une obligation documentaire spécifique en matière de prix de transfert

690

L'article L. 13 AA du LPF a instauré une obligation à la charge des 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.

700

L'article L. 13 AB du LPF complète cette obligation lorsque les transactions sont réalisées avec des entités liées situées ou constituées dans des États ou territoires non coopératifs. 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 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.

710

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.

720

Cette obligation s'applique aux transactions intervenues au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2010.

III. Dispositions applicables aux résidents d'États ou territoires non coopératifs ou aux revenus transitant par de tels États ou territoires

A. Majoration des taux de retenue à la source sur les revenus et plus-values de nature immobilière visés à l'article 244 bis du CGI, à l'article 244 bis A du CGI et à l'article 244 bis B du CGI

1. Maintien du taux de 50 % du prélèvement sur les profits immobiliers réalisés par des marchands de biens, des intermédiaires pour le négoce et des lotisseurs résidents d'États ou de territoires non coopératifs

730

L'article 244 bis du CGI, qui prévoit l'application d'un prélèvement de 50 % sur les profits mentionnés à l'article 35 du CGI lorsqu'ils sont réalisés par des contribuables ou par des sociétés, quelle qu'en soit la forme, n'ayant pas d'établissement en France, est modifié afin d'assurer sa mise en conformité avec le droit communautaire. Le taux du prélèvement est ainsi abaissé à 33,1/3 %.

Toutefois, le taux du prélèvement est rétabli à 50 % lorsque le cédant est domicilié, établi ou constitué hors de France dans un État ou territoire non coopératif.

740

Par ailleurs, le prélèvement devient restituable, pour sa fraction qui excède l'impôt sur les sociétés dû par le cédant, lorsque ce dernier est soit résident d'un État membre de l'Union européenne, soit résident d'un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en matière d'échange de renseignements et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et n'étant pas non coopératif.

Les personnes physiques ou morales domiciliées, établies ou constituées dans un État ou territoire non coopératif ne peuvent donc pas bénéficier de cette restitution.

750

Ces dispositions s'appliquent aux profits réalisés à compter du 1er janvier 2010.

2. Majoration du taux du prélèvement sur les plus-values immobilières ou mobilières réalisées par des résidents d'États ou territoires non coopératifs

a. Prélèvement applicable sur les plus-values immobilières de source française

760

Le taux normal du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI, applicable sur les plus-values immobilières de source française réalisées par une personne non résidente, est fixé à 33,1/3 %. S'agissant des personnes morales ou physiques résidentes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et n'étant pas non coopératif, le taux du prélèvement est fixé, respectivement, au taux applicable en matière d'impôt sur les sociétés dans les mêmes conditions que celles applicables à la date de cession aux personnes morales résidentes de France ou au taux de 16 %.

Remarque : Ce taux de retenue à la source est porté à 19 % pour les plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1er janvier 2011 (III et d du VII de l'article 6 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011).

Désormais, lorsque ces plus-values sont réalisées par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués dans un État ou territoire non coopératif, ce taux est porté à 50 %.

770

Divers aménagements sont par ailleurs apportés pour la détermination de ce prélèvement pour les seuls redevables ayant la qualité de personne morale.

780

Ainsi, le III de l'article 244 bis A du CGI prévoit que pour les personnes morales résidentes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, le prélèvement est établi selon les règles d'assiette prévues en matière d'impôt sur les sociétés dans les mêmes conditions que celles applicables aux personnes morales résidentes de France.

Cette règle ne trouvera pas à s'appliquer si l'État en question est, à l'avenir, qualifié de non coopératif. Dans ce cas, l'assiette du prélèvement restera déterminée par différence entre le prix de cession du bien et son prix d'acquisition, diminué pour les immeubles bâtis d'une somme égale à 2 % de son montant par année de détention.

790

Enfin, la restitution du prélèvement, pour la fraction qui excède l'impôt sur les sociétés dû par le cédant est limitée aux personnes morales résidentes :

- soit d'un État membre de l'Union européenne ;

- soit d'un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en matière d'échange de renseignements et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales et qui n'est pas non coopératif.

Dès lors, les résidents d'un État ou territoire non coopératif n'ont pas droit à cette restitution.

800

Cette disposition s'applique aux cessions réalisées à compter du 1er mars 2010.

810

Pour une présentation complète de ce dispositif, il convient de se reporter au BOI-RFPI-PVINR.

b. Prélèvement applicable sur les plus-values mobilières de source française

820

L'article 244 bis B du CGI prévoit que les plus-values réalisées par des non-résidents personnes physiques, morales ou autres organismes lors de la cession de droits sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France sont déterminées et imposées comme des revenus de source française lorsque le cédant détient avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants plus de 25 % des droits dans les bénéfices sociaux de la société à un moment quelconque au cours de la période de cinq ans précédant la cession.

830

Pour les cessions réalisées à compter du 1er janvier 2013 par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués dans un État ou territoire non coopératif, les plus-values sont soumises à l'impôt au taux majoré de 75 %, et cela quel que soit le pourcentage de droits détenus par le cédant dans les bénéfices de la société concernée. Pour les plus-values réalisées entre le 1er mars 2010 et le 31 décembre 2012, le taux majoré est fixé à 50 %.

B. Majoration des taux de retenue à la source sur les intérêts et dividendes visés à l'article 125 A du CGI, à l'article 125-0 A du CGI et à l'article 119 bis du CGI

1. Produits des placements à revenu fixe payés dans un État ou territoire non coopératif

a. Rappel du dispositif en vigueur jusqu'au 1er mars 2010

840

Le III de l'article 125 A du CGI prévoit que les revenus et produits de placements à revenu fixe, dont le débiteur (c'est-à-dire l'émetteur du titre de créance ou l'emprunteur) est établi ou domicilié en France, sont obligatoirement soumis au prélèvement libératoire 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 sont, sous réserve du respect de certaines conditions, exonérés de ce prélèvement notamment en application des deuxième et troisième alinéas du III de l'article 125 A du CGI, qui visent respectivement certains intérêts d'obligations et produits de titres de créances négociables, et de l'article 131 quater du CGI qui traite des emprunts contractés hors de France par des sociétés et fonds communs de créances ou de titrisation.

850

Les différents taux de ce prélèvement figurent au III bis de l'article 125 A du CGI.

b. Dispositif en vigueur à compter du 1er mars 2010

860

Depuis le 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 État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Le taux du prélèvement est de 75 %. Ce taux s'applique aux revenus et produits payés à compter du 1er janvier 2013. Pour les sommes payées entre le 1er mars 2010 et le 31 décembre 2012, le taux majoré est fixé à 50 %.

Pour déterminer le taux applicable, il convient de se référer au fait générateur du prélèvement, c'est à dire à la date du paiement des revenus et produits.

870

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 État ou territoire non coopératif (« clause de sauvegarde »).

880

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 État ou territoire non coopératif, 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 (CGI, art. 131 quater).

890

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.

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

1° Notion de paiement hors de France dans un État ou territoire non coopératif

a° Principe

900

Les nouvelles dispositions du III de l'article 125 A du CGI 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 du CGI (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, etc.), dont le débiteur est domicilié ou établi en France et qui sont payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

910

Le taux du prélèvement applicable est alors, en application du 11° du III bis de l'article 125 A du CGI, de 75 %. Ce taux s'applique aux revenus et produits payés à compter du 1er janvier 2013. Pour les sommes payées entre le 1er mars 2010 et le 31 décembre 2012, le taux majoré est fixé à 50 %.

Pour déterminer le taux applicable, il convient de se référer au fait générateur du prélèvement, c'est à dire à la date du paiement des revenus et produits.

920

Le paiement hors de France dans un État ou territoire non coopératif (« 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 État ou territoire non coopératif ou, en l'absence d'une inscription en compte, à une personne domiciliée ou établie dans un tel État ou territoire.

930

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.

(940)

950

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 État ou territoire non coopératif. 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 État ou territoire non coopératif (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, etc.

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 État 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 État ou territoire.

b° « Clause de sauvegarde »

960

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 État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

970

Concernant le critère tenant à l'objet, le débiteur doit démontrer que son intention principale lors de la réalisation de l'opération d'endettement n'était pas de localiser les bénéfices dans un État ou territoire non coopératif.

980

Concernant le critère tenant à l'effet, le débiteur doit apporter tout élément de nature à démontrer l'effet autre que fiscal de l'opération d'endettement. A cet égard il doit s'attacher à produire tous les éléments matériels et quantitatifs de nature à permettre une comparaison objective entre le gain résultant des avantages fiscaux tirés du paiement dans un État ou territoire non coopératif et celui tenant aux avantages d'autre nature.

990

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 (CoMoFi) ou d'une offre équivalente réalisée dans un État autre qu'un État ou territoire non coopératif. 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 État ou territoire non coopératif 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 tel État ou territoire ;

- 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 CoMoFi, ou d'un ou plusieurs dépositaires ou gestionnaires similaires étrangers, sous réserve que le dépositaire ou gestionnaire ne soit pas situé dans un État ou territoire non coopératif.

1000

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

2° 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, y compris dans un État ou territoire non coopératif

1010

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.

1020

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.

1030

Les revenus et produits de ces emprunts sont donc exonérés du prélèvement obligatoire prévu au III de l'article 125 A du CGI (cf. III-B-1-b-1° § 900 à 1000) quel que soit le lieu de leur paiement, c'est-à-dire y compris si ce dernier est effectué dans un État ou territoire non coopératif.

1040

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).

1050

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.

1060

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.

1070

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

3° Produits de placements à revenu fixe de source française au sens du b du I de l'article 164 B du CGI perçus par les personnes non résidentes

1080

Ces produits ne sont pas imposés en France en application des dispositions de l'article 164 A du CGI s'ils n'entrent pas dans le champ du III de l'article 125 A du CGI.

4° Cas particulier des « credit default swaps » (CDS)

1090

Un CDS est un contrat par lequel un vendeur de protection (*protection seller*) s'engage, contre le paiement d'une prime, en cas d'événement (*credit event*) affectant la solvabilité d'une entité de référence (*reference entity*), à dédommager l'acheteur (*protection buyer*).

Les CDS constituent des contrats financiers au sens du III de l'article L. 211-1 du CoMoFi.

Les flux financiers générés par les contrats financiers, également dénommés « instruments financiers à terme », sont placés hors du champ d'application du prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu prévu à l'article 125 A du CGI, qu'il soit opéré sur option des contribuables ou obligatoirement en application du III de ce même article.

Dès lors, les flux financiers générés par un CDS payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, ne sont pas soumis au prélèvement obligatoire prévu au III de l'article 125 A du CGI.

C. Produits des bons ou contrats de capitalisation ou d'assurance-vie payés dans un État ou territoire non coopératif

1. Rappel du dispositif en vigueur jusqu'au 1er mars 2010

1100

L'article 125-0 A du CGI dispose que les produits des bons ou contrats de capitalisation et des placements de même nature versés par les sociétés d'assurance établies en France sont soumis au prélèvement libératoire lorsqu'ils sont encaissés par des personnes physiques ou morales n'ayant pas en France leur domicile fiscal ou leur siège social.

1110

Le taux du prélèvement est celui qui aurait été appliqué à un résident de France optant pour le prélèvement forfaitaire libératoire. Les différents taux applicables selon la durée de détention du contrat à la date du rachat ou du dénouement figurent au II de l'article 125-0 A du CGI.

2. Dispositif en vigueur à compter du 1er mars 2010

1120

Le II bis de l'article 125-0 A du CGI prévoit que le taux du prélèvement sur ces produits est porté à 75 % lorsqu'ils bénéficient à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif, quelle que soit la durée du contrat. Ce taux s'applique aux produits payés à compter du 1er janvier 2013. Pour les produits payés entre le 1er mars 2010 et le 31 décembre 2012, le taux majoré est fixé à 50 %.

Pour déterminer le taux applicable, il convient de se référer au fait générateur du prélèvement, c'est à dire à la date du dénouement du contrat.

1130

Le taux majoré de droit interne ne pourra être réduit que si la France est liée avec l'État ou le territoire non coopératif où réside le bénéficiaire par une convention fiscale d'élimination des doubles impositions qui prévoit des dispositions plus favorables.

1140

Ces dispositions sont applicables aux produits payés à compter du 1er mars 2010.

D. Dividendes payés dans un État ou territoire non coopératif

1. Rappel du dispositif en vigueur jusqu'au 1er mars 2010

1150

En application des dispositions du 2 de l'article 119 bis du CGI, les revenus distribués par les sociétés établies en France donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas en France leur domicile fiscal ou leur siège social.

Les taux de droit interne, fixés à l'article 187 du CGI, s'élèvent à :

- 18 % pour les revenus de la nature de ceux éligibles à l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l' article 158 du CGI lorsqu'ils bénéficient à des personnes physiques qui ont leur domicile fiscal hors de France dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Remarque : Ce taux de retenue à la source est porté à 19 % pour les revenus perçus à compter du 1er janvier 2011 (III de l'article 6 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011) et à 21 % pour les revenus perçus à compter du 1er janvier 2012 (article 20 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011) ;

- 25 % pour les autres revenus distribués.

Remarque : Ce taux de retenue à la source est porté à 30 % pour les revenus perçus à compter du 1er janvier 2012 (C de l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2011).

Les conventions fiscales peuvent prévoir des taux spécifiques plus favorables, qui se substituent alors aux taux de droit interne en application du principe de primauté des conventions internationales sur la loi nationale.

2. Dispositif en vigueur à compter du 1er mars 2010

1160

Depuis le 1er mars 2010, la retenue à la source sur les revenus distribués par les sociétés établies en France s'applique obligatoirement à un taux majoré lorsque ces revenus sont payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI, quel que soit le domicile fiscal ou le siège social du bénéficiaire de ces revenus (CGI, art. 119 bis, 2 et CGI, art. 187, 2). Le taux de la retenue à la source est de 75 % et s'applique aux revenus distribués à compter du 1er janvier 2013. Pour les revenus distribués perçus entre le 1er mars 2010 et le 31 décembre 2011, le taux majoré est fixé à 50 % et pour ceux perçus entre le 1er janvier 2012 et le 31 décembre 2012, ce taux est fixé à 55 %.

1170

Les autres conditions et modalités d'application de la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI ne sont pas modifiées.

a. Taux de retenue à la source applicable

1180

Depuis le 1er mars 2010, deux situations sont à distinguer.

1° Les revenus concernés sont payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif

1190

La retenue à la source de droit interne est due au taux de 75 %, sans qu'il soit nécessaire de rechercher le lieu de résidence fiscale du bénéficiaire (domicile fiscal ou siège social).

Remarque : Pour les revenus distribués perçus entre le 1er mars 2010 et le 31 décembre 2011, le taux majoré est fixé à 50 % et pour ceux perçus entre le 1er janvier 2012 et le 31 décembre 2012, ce taux est fixé à 55 %.

Si le bénéficiaire effectif est domicilié ou établi dans un État avec lequel la France a conclu une convention fiscale et justifie de sa qualité de résident de cet État, il peut demander l'application des stipulations de ladite convention ; les modalités d'imposition du revenu concerné sont alors celles prévues dans la convention.

Si le bénéficiaire effectif est domicilié ou établi en France, la retenue à la source est due au taux de 50 %.

Remarque : Pour les revenus distribués perçus entre le 1er mars 2010 et le 31 décembre 2011, le taux majoré est fixé à 50 % et pour ceux perçus entre le 1er janvier 2012 et le 31 décembre 2012, ce taux est fixé à 55 %.

2° Les revenus concernés ne sont pas payés dans un État ou territoire non coopératif

1200

La retenue à la source de droit interne s'applique dans les conditions actuelles aux taux prévus au 1 de l'article 187 du CGI. Elle est due uniquement si le bénéficiaire effectif des revenus concernés a son domicile fiscal ou son siège hors de France, celui-ci pouvant en outre demander le bénéfice de la convention fiscale conclue entre la France et l'État dans lequel il est domicilié ou établi s'il justifie de sa qualité de résident de cet État.

b. Notion de paiement hors de France dans un État ou territoire non coopératif

1210

Pour l'application des nouvelles dispositions, le paiement hors de France dans un État ou territoire non coopératif s'entend du premier flux sortant de France. Il vise ainsi le transfert des revenus concernés, 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 État ou territoire non coopératif ou, en l'absence d'une inscription en compte, à une personne domiciliée ou établie dans un tel État ou territoire. 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 (par exemple : agence ou succursale d'un établissement financier) 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 la bénéficiaire effective des revenus concernés. Sont donc visés par les nouvelles dispositions du 2 de l'article 119 bis du CGI les paiements des revenus opérés depuis la France directement sur les comptes ouverts dans les livres d'un établissement situé dans un État ou territoire non coopératif.

Remarque : Ne sont pas considérés comme payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif, les revenus inscrits au compte d'une personne domiciliée ou établie dans un État ou territoire non coopératif lorsque ce compte est ouvert dans les livres d'un établissement situé en France (y compris si cette personne est un établissement financier étranger intermédiaire agissant pour le compte de l'actionnaire). Dans cette situation, la retenue à la source de droit interne s'applique dans les conditions actuelles aux taux prévus au 1 de l'article 187 du CGI.

- d'un paiement par chèques, espèces ou tout autre moyen de paiement : dans cette hypothèse, par exception, il est tenu compte du lieu de situation du domicile ou du siège social de la personne au nom de laquelle le chèque est libellé, à laquelle les espèces sont remises, etc.

(1220)

(1230)

1240

Cas particulier du paiement de dividendes afférents aux actions admises aux opérations d'Euroclear France : l'établissement payeur s'entend de l'adhérent d'Euroclear France.

Celui-ci est toujours établi en France ou dans un État européen ayant conclu une convention avec l'administration fiscale en application du 3 de l'article 1672 du CGI.

La retenue à la source au taux majoré de 75 % n'est donc due, sous réserve de l'application des conventions fiscales, que lorsque l'adhérent d'Euroclear France est établi en France et qu'il effectue un paiement hors de France dans un État ou territoire non coopératif, dans les conditions précisées au **III-D-2-b § 1210**.

Remarque 1 : Pour les revenus distribués perçus entre le 1er mars 2010 et le 31 décembre 2011, le taux majoré est fixé à 50 % et pour ceux perçus entre le 1er janvier 2012 et le 31 décembre 2012, ce taux est fixé à 55 %.

Remarque 2 : Les bénéficiaires résidents de France disposant d'un compte dans un État ou territoire non coopératif sont autorisés à imputer la retenue à la source prélevée sur les revenus qu'ils ont perçus lorsqu'ils les déclarent à l'impôt sur le revenu, en application du a du I de l'article 199 ter du CGI.

1250

Les sanctions pénales prévues à l'article 1783 A du CGI en cas de non-respect de certaines dispositions fiscales ont été étendues au 2 de l'article 187 du CGI qui vise le taux de retenue à la source majoré.

1260

Ces dispositions sont applicables aux dividendes payés à compter du 1er mars 2010.

E. Majoration des retenues à la source sur les redevances et certains revenus non salariaux visés à l'article 182 A bis du CGI et à l'article 182 B du CGI

1. Redevances et revenus non salariaux versés à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif

a. Économie générale de la retenue à la source

1270

La retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI s'applique lorsque trois conditions sont cumulativement réunies :

- le débiteur exerce une activité en France ;

- les sommes sont versées à un bénéficiaire ne disposant pas en France d'installation professionnelle permanente ;

- les sommes versées entrent dans l'une des catégories suivantes :

  - les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice de l'une des professions non commerciales mentionnées à l'article 92 du CGI,

  - les produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, les produits perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales et tous produits tirés de la propriété industrielle et commerciale ou de droits assimilés,

  - les sommes, y compris les salaires, correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France,

  - les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France.

1280

La base de la retenue à la source est constituée par le montant brut des sommes payées.

Le taux de la retenue à la source est en principe fixé à 33,33 %. Il est toutefois ramené à 15 % du montant brut des sommes payées, s'agissant des prestations sportives.

1290

Cette retenue à la source n'est pas libératoire de l'impôt de droit commun, dans la mesure où celui-ci est exigible compte tenu de ses règles propres.

Le montant de la retenue s'impute :

- sur le montant de l'impôt sur le revenu dû à raison de l'ensemble des revenus nets de source française passibles de l'impôt sur le revenu réalisés par le bénéficiaire des sommes soumises à la retenue et, s'il y a lieu, par les autres membres de son foyer fiscal ;

- sur le montant de l'impôt sur les sociétés éventuellement exigible à raison des revenus qui ont supporté cette retenue.

Lorsque le montant de la retenue à la source est supérieur au montant exigible, l'excédent ne peut, en aucun cas être restitué.

1295

L'ensemble de ces dispositions est commenté au BOI-IR-DOMIC-10-20-20-50.

b. Application du taux majoré

1300

Le III de l'article 182 B du CGI porte à 75 % le taux de la retenue à la source citée au **III-E-1-a § 1270 à 1295** lorsque les sommes, autres que les salaires, sont payées à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif.

1310

Ce taux majoré de droit interne s'applique sous réserve des stipulations des conventions fiscales internationales. Ainsi, si le bénéficiaire est établi dans un État ou territoire avec lequel la France a conclu une convention fiscale et satisfait aux conditions requises pour son application, il peut demander le bénéfice des dispositions favorables de cette convention.

1320

Une clause de sauvegarde est prévue pour les seules sommes, autres que les salaires, versées en contrepartie de prestations de services de toute nature et de prestations sportives fournies ou utilisées en France.

Cette clause permet d'écarter l'application du taux majoré cité au **III-E-1-b § 1300 à 1310**.

Elle s'applique à la condition que le débiteur apporte la preuve que les sommes concernées correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non coopératif (sur les modalités de mise en œuvre de cette clause, il conviendra de se référer aux développements figurant au II-C § 540 et suivants).

1330

Exemple : Une société française a pour activité la distribution de bouteilles en verre aux viticulteurs. Elle s'approvisionne auprès de fabricants portugais. La gestion de son approvisionnement au Portugal est assurée par un intermédiaire, constitué sous la forme d'une société immatriculée dans un État ou territoire non coopératif, auquel le distributeur français verse des commissions.

Dès lors que le contribuable n'a pas démontré que l'établissement du bénéficiaire des revenus dans un État ou territoire non coopératif n'a pas un objet et un effet autre que fiscal, les sommes versées en rémunération de prestations utilisées en France doivent, en l'absence de convention fiscale avec ledit État ou territoire, être soumises à la retenue à la source au taux de 75 %.

c. Modalités d'entrée en vigueur

1340

Le taux de 75 % s'applique aux sommes payées à compter du 1er janvier 2013. Pour les sommes payées entre le 1er mars 2010 et le 31 décembre 2012, le taux majoré est fixé à 50 %.

1350

Pour déterminer le taux applicable, il convient de se référer au fait générateur de la retenue à la source, c'est-à-dire à la date du paiement des sommes (sans préjudice de la date de livraison de biens, d'exécution des prestations de services ou de facturation).

2. Revenus des artistes domiciliés ou établis dans un État ou territoire non coopératif

a. Économie générale de la retenue à la source

1360

L'article 182 A bis du CGI institue une retenue à la source qui s'applique aux sommes payées, y compris les salaires, en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France, par un débiteur qui exerce une activité en France, à des personnes ou des sociétés relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente.

1370

La base de la retenue à la source est constituée par le montant brut des rémunérations versées, y compris les salaires, après déduction d'un abattement forfaitaire de 10 % au titre des frais professionnels.

1380

La retenue à la source est liquidée au taux de 15 %.

(1390)

1400

Le montant de la retenue s'impute :

- sur le montant de l'impôt sur le revenu : la retenue à la source citée au **III-E-2-a § 1360 à 1380** est libératoire de l'impôt sur le revenu, pour la fraction de la rémunération qui n'excède pas la limite supérieure fixée aux III et IV de l'article 182 A du CGI. La retenue à la source correspondant à la fraction de cette rémunération n'est donc pas imputable. Seule la retenue à la source calculée sur la fraction de la rémunération excédentaire à cette limite est imputable. Cette retenue à la source est restituable lorsque son montant excède le montant de l'impôt sur le revenu afférent au montant total de ces rémunérations calculé dans les conditions prévues au a de l'article 197 A du CGI ;

- sur le montant de l'impôt sur les sociétés : lorsque le bénéficiaire est soumis à l'impôt sur les sociétés, la retenue à la source est imputable sur le montant de cet impôt éventuellement exigible à raison des revenus qui l'ont supportée.

Lorsque le montant de la retenue à la source est supérieur au montant exigible, l'excédent n'est pas restitué.

1410

L'ensemble de ces dispositions est commenté au BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20.

b. Application du taux majoré

1420

Le VI de l'article 182 A bis du CGI porte à 75 % le taux de la retenue à la source applicable lorsque les sommes versées en contrepartie de prestations artistiques, autres que les salaires, bénéficient à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif.

Les rémunérations qualifiées juridiquement de salaires qui correspondent à des prestations artistiques sont exclues du champ d'application de ces nouvelles dispositions.

Les autres conditions et modalités d'application de la retenue à la source ne sont pas modifiées.

1430

Ce taux majoré de droit interne s'applique sous réserve des stipulations des conventions fiscales internationales. Ainsi, si le bénéficiaire est établi dans un État ou territoire avec lequel la France a conclu une convention fiscale et satisfait aux conditions requises pour son application, il peut demander le bénéfice des dispositions favorables de cette convention.

1440

Une clause de sauvegarde permet de maintenir le taux de la retenue à la source à 15 % du montant des sommes versées après déduction d'un abattement de 10 % au titre des frais professionnels, si le débiteur établit que les sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un État ou territoire non coopératif (sur les modalités de mise en œuvre de cette clause, cf. II-C § 540 et suivants).

c. Modalités d'entrée en vigueur

1450

Le taux de 75 % s'applique aux sommes payées à compter du 1er janvier 2013. Pour les sommes payées entre le 1er mars 2010 et le 31 décembre 2012, le taux majoré est fixé à 50 %.

1460

Pour déterminer le taux applicable, il convient de se référer au fait générateur de la retenue à la source, c'est à dire à la date du paiement des sommes (sans préjudice de la date de livraison de biens, d'exécution des prestations de services ou de facturation).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 27/04/2024
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/5334-PGP.html/identifiant=BOI-INT-DG-20-50-20140211