

Etats et territoires non coopératifs (ETNC)

- Régimes fiscaux dérogatoires -

A l'issue du sommet du G20 du 2 avril 2009, l'un des principaux engagements pris était la lutte contre les paradis fiscaux et les juridictions non coopératives. Dans le prolongement des réformes proposées au vue du renforcement des dispositions de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale internationale, la France a introduit dans sa législation¹, la notion d' « *Etats et Territoires Non Coopératifs* » (« ETNC »). Cette notion recouvre les Etats et Territoires qui refusent les standards internationaux de coopération fiscale et d'échanges d'informations.

Des mesures fiscales dissuasives ont été en conséquence édictées à l'encontre des opérateurs localisés dans ces ETNC ou réalisant des transactions avec ces Etats ou Territoires.

Un Etat ou Territoire est qualifié de Non Coopératif au 1^{er} janvier de chaque année si trois conditions cumulatives sont réunies :

- il n'est pas membre de l'Union Européenne ;
- il a fait l'objet d'une évaluation en ce sens par l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) en matière de transparence et d'échanges 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 Etats contractants, ni signé, avec au moins douze autres Etats ou Territoires, une telle convention.

Un Etat ou Territoire est qualifié, en pratique, de Non Coopératif depuis le 1^{er} 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.

Sous réserve que les Etats 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 77/799/CEE du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs et de la taxe sur la valeur ajoutée.

¹ L'article 22, I-A de la loi de finances rectificative 2009-1674 du 30-12-2009 a introduit au sein du Code général des impôts la notion d'Etats et territoires non coopératifs (ETNC). Cette notion est codifiée à l'**article 238-0 A du CGI**.

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 de l'OCDE.

Cet échange ne doit notamment être restreint ni par la législation interne, ni par les pratiques administratives de l'Etat ou du territoire concerné.

Une liste des Etats et territoires non coopératifs répondant à l'ensemble des caractéristiques décrites ci-avant 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 fixe la liste initiale, et les arrêtés du 14 avril 2011, du 4 avril 2012, du 21 août 2013, du 17 janvier 2014, du 21 décembre 2015 et enfin du 8 avril 2016 fixent les listes en vigueur pour les années 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 et 2016 (v. *annexes*).

Il est important de noter qu'un Etat doit être inscrit deux années consécutives sur la liste pour que les mesures dissuasives associées à la qualification d'ETNC soient activées. En effet, afin de laisser le temps aux Etats 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 Etats ou territoires, l'application des mesures fiscales consécutives à l'inscription d'un Etat ou territoire sur la liste des ETNC intervient au 1er janvier de l'année suivant celle de cette inscription (*BOI-INT-DG-20-50-20140211*).

NE PAS CONFONDRE LES ETNC-FR ET LES AUTRES LISTES NOIRES

La présente note décrit les différents aménagements qui existent au sein du droit fiscal français dès lors qu'une opération/transaction implique un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI. Au-delà de ce dispositif français, il existe un certain nombre d'initiatives qui visent à mettre en évidence les mauvaises pratiques de certains Etats en matière de coopération fiscale.

A l'instar de la France, d'autres Etats Membres de l'UE évaluent la manière dont les Etats et Territoires du reste du monde appliquent les standards de bonne gouvernance (transparence, échange d'information et absence de concurrence déloyale). La Commission Européenne a mis en ligne une [carte](#) qui présente une vue d'ensemble des pays tiers et territoires listés par certains Etats membres à des fins fiscales. Elle est à jour au 31 décembre 2015 et doit être mise à jour au moins une fois par an.

En outre, en septembre 2016, dans le cadre de son programme de lutte contre la fraude fiscale, la Commission Européenne a également lancé des travaux en vue de la création d'une [liste commune](#) des juridictions fiscales non coopératives. L'idée étant qu'une liste commune au niveau de l'Union aura beaucoup plus de poids. L'ambition de la commission est qu'une liste définitive soit publiée d'ici la fin 2017.

De son côté l'OCDE mène également depuis de nombreuses années un travail d'évaluation de la mise en œuvre des engagements de transparence en matière fiscale au travers du [Forum mondial](#) sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales.

Ce Forum mondial a été restructuré en septembre 2009 en réponse à l'appel du G20 pour renforcer la mise en place de ces normes. Il compte désormais 137 membres sur un pied d'égalité et a pour but d'assurer l'application des normes convenues au niveau international de transparence et d'échange de renseignements dans le domaine fiscal. À travers un processus d'examen par les pairs, le Forum mondial restructuré surveille le fait que ses membres appliquent pleinement la norme de transparence et d'échange de renseignements qu'ils se sont engagés à mettre en œuvre.

Les remarques formulées sur certains pays par le forum, ou les listes établies par la Commission Européennes (aujourd'hui en relayant les choix nationaux, demain selon des critères communs) sont totalement indépendantes de la liste des ETNC établie par l'administration fiscale française, et n'emportent, pour l'instant, aucune conséquence directe quant à la manière d'appliquer le droit fiscal français. Elles constituent néanmoins des indices et des tendances à ne pas négliger.

Rappelons enfin qu'il existe encore d'autres liste dont l'objectif est de cibler les Etats coopératifs, selon des critères propres. Notons par exemple celle du réseau Tax Justice Network, du GAFI ou encore la liste américaine basée sur la définition des paradis fiscaux par le *US Senate* au 15 janvier 2015.

Les opérations réalisées avec des Etats ou territoires non coopératifs font l'objet de dispositions fiscales spécifiques destinées à en dissuader la réalisation. Ces dispositions affectent différents régimes de droit commun auxquels elles apportent des restrictions ou des augmentations de taux de prélèvements concernant les opérations en cause.

Elles visent, d'une part les transactions réalisées par des résidents français avec les ETNC et d'autre part les transactions, de source française, réalisées par des résidents d'ETNC.

➤ **Résidents de France effectuant des transactions avec un Etat ou territoire non coopératif**

Les dispositions spécifiques visant les ETNC ont pour objet :

A. Le renforcement des dispositifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales prévus aux articles 209 B et 123 bis du CGI

L'article 209 B du CGI vise à dissuader les entreprises françaises passibles en France de l'impôt sur les sociétés de localiser, pour des raisons principalement fiscales, une partie de leurs bénéfices dans des entités étrangères bénéficiant d'un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI, c'est-à-dire installées généralement dans des « paradis fiscaux ».

En vertu de cet article, lorsqu'une personne morale établie en France et passible de l'impôt sur les sociétés exploite une entreprise hors de France ou détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique (personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable) établie ou constituée hors de France et que cette entreprise ou entité juridique est soumise à un régime fiscal privilégié, les résultats bénéficiaires de cette entreprise ou entité juridique sont imposables à l'impôt sur les sociétés.

Par exception, l'article 209 B n'est pas applicable pour les implantations réalisées dans un Etat de la Communauté européenne, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des titres ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel ayant pour but de contourner la législation fiscale française.

Précisément, au regard de l'article 209 B (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), les mesures spécifiques concernent :

- les conditions d'imputation des retenues à la source supportées en amont. Il s'agit de **l'exclusion de la possibilité d'imputation sur l'IS des retenues à la source** supportées par la structure étrangère sur des dividendes, intérêts ou redevances,

- les conditions d'application de la clause de sauvegarde².

S'agissant de **l'article 123 bis** (participations détenues par une personne physique domiciliée en France dans des structures établies ou constituées dans un pays à régime fiscal privilégié), les mesures spécifiques :

- introduisent une clause de sauvegarde lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de l'Union européenne,
- introduisent une **présomption de détention minimale de 10 % en cas de transferts vers un ETNC³**,
- étendent la base minimum d'imposition forfaitaire aux ETNC.

Ainsi, dans le cas où l'entité étrangère est située dans un ETNC et où il est fait application de la présomption de détention minimale prévue à l'article 123 bis, 4 ter du CGI, c'est **la totalité des bénéfices ou revenus positifs de l'entité** qui est en principe imposée entre les mains du contribuable **au lieu du** résultat imposable retraité de l'entité en **pourcentage des droits financiers qu'elle détient** directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une chaîne de participations.

B. L'exclusion du régime des sociétés mères

En application de l'article 145, 6-d du CGI⁴, les dividendes distribués par des filiales établies dans des ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI sont **exclus** du champ d'application **du régime des sociétés mères**.

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

Pour l'assiette de l'impôt sur le revenu (quelle que soit la catégorie de revenus) et de l'impôt sur les sociétés, certaines charges 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 Etat étranger ou un territoire situé hors de France ne sont admises en déduction, lorsque le bénéficiaire est soumis à un régime fiscal privilégié dans ledit Etat ou territoire, que si le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. Si le bénéficiaire est domicilié ou établi dans un ETNC, **la déduction n'est possible que si le débiteur démontre en outre que les opérations** auxquelles correspondent les dépenses **ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un ETNC**.

L'exclusion s'applique également à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un de ces Etats ou territoires.

² Le contribuable peut faire échec à la règle de non-déductibilité et porter en déduction les charges dont il est question. Mais pour cela il devra apporter une double preuve. Il doit d'abord, comme dans le régime de droit commun de l'article 238 A du CGI, prouver que les dépenses correspondent à des opérations réelles et ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. Il doit démontrer que les opérations auxquelles correspondent ces dépenses n'ont pas principalement pour objet et effet de permettre la localisation des dépenses dans un Etat ou territoire non coopératif. En d'autres termes, il doit prouver qu'il n'y a pas d'intention d'évasion, ni dans l'objet, ni dans les suites de ses opérations.

³ La condition de détention minimale de 10 % impliquant l'imposition en France est présumée satisfaite lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

⁴ Issu de l'article 22, I-i de la loi 2009-1674 du 30 décembre 2009.

Les charges dont il s'agit sont les mêmes que dans le régime de droit commun de l'article 238 A. Il est fait toutefois expressément exception pour les intérêts dus au titre d'emprunts conclus avant le 1^{er} mars 2010 ou conclus à compter de cette date mais assimilables à ces derniers. Le principe de non-déductibilité ne s'applique pas à ces charges financières, qui restent déductibles dans les mêmes conditions que celles versées dans des Etats ou territoires coopératifs.

Ces intérêts échappent également au prélèvement obligatoire au taux majoré sur les produits de placement à revenu fixe payés dans les ETNC (art 131 quater CGI).

D. Le durcissement du régime d'imposition des plus-values de cession de titres de sociétés implantées dans un ETNC

Les plus-values constatées à l'occasion des cessions de titres de sociétés établies dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI sont **excluses du champ d'application du régime du long terme**. Ces plus-values sont en effet soumises au régime des plus-values à court terme conformément aux dispositions de l'article 39 duodecies, 2-c du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 22, P de la loi 2009-1674 du 30 décembre 2009. Cette mesure s'applique aux cessions réalisées au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011.

L'exclusion du régime du long terme concerne les titres de sociétés établies dans un ETNC dont la liste est fixée annuellement par arrêté ministériel. Le régime applicable aux titres cédés devrait être apprécié en fonction de la liste des ETNC en vigueur à la clôture de l'exercice de la cession.

Aucune précision n'est fournie à l'égard des cessions de titres de sociétés qui sont implantées dans un ETNC pour une partie seulement de leur activité. On peut dès lors s'interroger sur le point de savoir si elles sont visées par le dispositif.

Les dispositions de l'article 39 duodecies, 4 et 5 du CGI qui fixent les règles d'imputation des moins-values réalisées par les entreprises relevant de l'impôt sur le revenu n'ont pas été modifiées. Il en résulte que lorsque la cession de titres de sociétés établies dans un ETNC dégage une moins-value, les règles de droit commun s'appliquent.

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

Pour les personnes morales réalisant des transactions avec une ou plusieurs entreprises associées situées ou constituées dans un ETNC, **l'obligation documentaire** spécifique en matière de **prix de transfert** mentionnée à l'article L 13 AA du LPF **est renforcée** conformément aux dispositions de l'article L 13 AB du même Livre.

Ainsi, conformément à l'article L 13 AB du LPF, la documentation visée à l'article L 13 AA du LPF **comprend également**, pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, une **documentation complémentaire** concernant l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, **y compris le bilan et le compte de résultats** établis dans les conditions prévues par les articles 102 U et 102 V de l'annexe II du CGI.

Outre l'obligation documentaire, [la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative](#) à la lutte contre la fraude fiscale et la délinquance économique et financière prévoit une nouvelle obligation déclarative en matière de prix de transfert. Ainsi, chaque entreprise qui entre dans le champ d'application de l'article 57 du CGI

devrait transmettre à l'Administration fiscale un ensemble d'informations relatives à sa politique de prix de transfert dans les six mois qui suivent le dépôt de la liasse fiscale (article 223 *quinquies* B du CGI).⁵

➤ **Résidents d'ETNC / Revenus de source française transitant par des ETNC**

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

Profits immobiliers habituels

Lorsqu'ils sont réalisés par des personnes physiques ou morales (quelle que soit leur forme) qui n'ont pas de domicile ou d'établissement en France, **les profits immobiliers habituels** (déterminés dans les mêmes conditions que les profits réalisés en France) sont soumis à un **prélèvement de 33,33 %** en principe. Ce prélèvement est recouvré, lors de l'enregistrement de l'acte de cession, au vu d'une déclaration spéciale n° 3005. Il est libératoire de l'impôt sur le revenu et s'impute sur l'IS.

Toutefois, le taux du prélèvement est **porté à 75 %** lorsque les profits sont réalisés par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués dans un ETNC.

Plus-values immobilières réalisées à titre occasionnel

Sous réserve des conventions internationales, **les plus-values réalisées à titre occasionnel** par des contribuables domiciliés hors de France lors de la cession d'immeubles ou de titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière supportent un **prélèvement de 33,33 %** en règle générale. **Lorsqu'il n'existe pas de convention fiscale**, le prélèvement sur les plus-values occasionnelles s'applique sans limitation ; mais en présence d'une convention, il faut vérifier si celle-ci donne à la France le droit d'imposer ces plus-values. Or, si les conventions donnent presque toujours à la France le droit d'imposer les plus-values réalisées directement lors de l'aliénation d'immeubles situés sur son territoire, il n'en va pas de même pour les plus-values de cession des parts ou actions de sociétés à prépondérance immobilière. Pour ces dernières, il faut donc systématiquement procéder à un examen attentif de la convention applicable pour déterminer si la France a ou non le droit d'imposer.

Le prélèvement est **porté à 75 %** lorsque le cédant (personne physique ou morale) est domicilié, établi ou constitué dans un ETNC.

Plus-values de cession de droits sociaux

Enfin, s'agissant **des plus-values de cession de droits sociaux** d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France, **réalisées par des personnes** physiques ou morales (quelle qu'en soit la forme) dont le domicile fiscal ou le siège social est situé **à l'étranger, sont imposables en France lorsque** le cédant détient avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants, directement ou indirectement, **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. **Les plus-values sont** soumises au

⁵ Le projet de loi prévoyait également d'inclure dans la liste des documents à transmettre, la comptabilité analytique de l'entreprise concernée (article 11 bis AA du projet de loi après amendement du Sénat). Cette seconde disposition risquant de faire peser une charge administrative très lourde sur les entreprises françaises, ce qui semble contraire à l'esprit et à volonté de l'OCDE et du Forum Conjoint sur les prix de transfert de l'Union Européenne, elle n'a pas été maintenue dans la version définitivement adoptée de la loi.

régime de droit commun des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux des articles CGI art. 150-0 A à 150-0 E et **taxées** par suite **au taux de 45%**, à condition que les conventions internationales ne s'y opposent pas.

L'imposition est acquittée dans les mêmes conditions que le prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents : le paiement est effectué, au vu d'un imprimé n° 2074, au moment de l'enregistrement de l'acte de cession des titres ou, à défaut d'enregistrement, dans le mois de la cession, sous la responsabilité d'un représentant fiscal.

Pour autant, quel que soit le pourcentage de droits détenus dans les bénéfices de la société, les plus-values de cession réalisées sont **imposées au taux forfaitaire de 75 %** lorsque le **cédant** est une personne ou un organisme domicilié, **établi** ou constitué hors de France **dans un ETNC**.

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

Prélèvement obligatoire sur intérêts

Les produits de placement à revenu fixe, notamment les intérêts, dont le débiteur est établi en France et qui sont versés, hors de France ne sont en principe soumis à **aucune retenue à la source**.

Toutefois, si ses produits sont **versés dans un ETNC**, ils sont obligatoirement **soumis au prélèvement forfaitaire au taux majoré de 75 %⁶** (CGI art. 125 A. III). Une clause de sauvegarde prévoit néanmoins que le prélèvement n'est pas applicable si le débiteur démontre que les opérations auxquelles correspondent les produits ont principalement un objet et un effet autre que de permettre la localisation de ces produits dans un Etat ou territoire non coopératif.

Prélèvement obligatoire sur dividendes

Les produits de placement à revenu variable, notamment les dividendes, dont le débiteur est établi en France et qui bénéficient à des personnes physiques qui ont leur domicile fiscal **dans un Etat membre de l'UE** ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu **avec** la France une convention d'**assistance administrative** en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, sont soumis à une **retenue à la source de 21 %**.

Les **produits versés dans les autres Etats** qui ne sont toutefois pas qualifiés d'Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0A du CGI sont soumis à une **retenue à la source de 30 %**.

Enfin, les **produits** de placement à revenu variable dont le **débiteur** est établi **en France** et qui sont **versés, dans un ETNC** sont obligatoirement soumis au prélèvement forfaitaire au taux majoré de **75 %** (CGI art.187).

⁶ Applicable aux produits payés depuis le 1^{er} mars 2010, cette disposition permet d'imposer au prélèvement obligatoire, les produits de placement à revenu fixe payés à un établissement financier intermédiaire établi dans un ETNC et cela quelle que soit la résidence fiscale du bénéficiaire des revenus.

UNE PRESOMPTION IRREFRAGABLE DE FRAUDE FISCALE ?

Il convient de noter que le Conseil d'Etat a transmis au Conseil Constitutionnel une Question Prioritaire de Constitutionalité (QPC) sur la question de savoir si les dispositions du point 2 de l'article 187 du CGI « institueraient une présomption irréfragable empêchant le contribuable d'apporter la preuve que les opérations auxquelles correspondent les sommes taxées ont principalement un objet ou un effet autre que de permettre la localisation de ces distributions dans un ETNC ». (CE, 8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies, 14/09/2016, 400867, inédit au recueil lebon)

Par la décision n° 2016-598 du 25 novembre 2016, le Conseil Constitutionnel a confirmé la conformité de du 2 de l'article 187 sous réserve que le contribuable puisse apporter la preuve que les distributions reçues n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de revenus dans un ETNC. Par cette réserve, le Conseil Constitutionnel invite l'administration fiscale, par son interprétation, voire le législateur, à introduire une clause de sauvegarde au mécanisme.

Rappelons que le Conseil, qui ne peut être saisi deux fois sur une même disposition (sauf changement de circonstances), avait déjà validé le principe de la différence de traitement réservée aux ETNC: « en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre les « paradis fiscaux » et poursuivre un but de lutte contre la fraude fiscale. La différence de traitement qui en résulte pour une société établie dans un ETNC ne méconnaît pas le principe d'égalité devant la loi ». (Décision n° 2014-437 QPC du 20 janvier 2015).

Prélèvement obligatoire sur contrats de capitalisation et assurance-vie (article 125-0 A)

Les produits des bons ou contrats de capitalisation ou d'assurance-vie payés hors de France sont soumis à **prélèvement**, en vertu de l'article 125-0 A du CGI, à des **taux dégressifs en fonction de la durée** de détention du contrat :

- si la **durée** du contrat a été **inférieure à deux ans** ; ce **taux** est de **35%** pour les contrats souscrits à compter du 1^{er} janvier 1990 ou de **45%** pour les contrats souscrits antérieurement à cette date ;
- si la **durée** est égale ou **supérieure à deux ans** et inférieure à quatre ans ; ce **taux** est de **35%** pour les contrats souscrits à compter du 1^{er} janvier 1990 ou de **25%** pour les contrats souscrits antérieurement à cette date ;
- si la **durée** est égale ou **supérieure à quatre ans** ce **taux** est de **15 %** ;
- si la **durée** est **égale ou supérieure à six ans** pour les bons ou contrats souscrits entre le 1^{er} janvier 1983 et le 31 décembre 1989 et à huit ans pour les contrats souscrits à compter du 1^{er} janvier 1990, ce **taux** est de **7.5 %**.

Sur le fondement de l'article 125-0A II du CGI, un prélèvement forfaitaire est obligatoire sur les produits de l'assurance-vie lorsque le bénéficiaire n'est pas résident fiscal français, au **taux spécifique de 75 %**, quelle que soit la durée du contrat, lorsque le **bénéficiaire** est fiscalement **domicilié ou établi dans un ETNC**.

C. Majoration des retenues à la source sur les redevances et certains revenus non salariaux visés aux articles 182 A bis et 182 B du CGI

Retenue à la source sur les revenus artistiques (article 182 A bis du CGI)

Donnent lieu à une **retenue à la source spécifique** les 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 sociétés qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente. La base de cette retenue est constituée par le **montant brut des sommes versées, déduction faite d'un abattement** (non plafonné) **de 10 %** au titre des frais professionnels. Le taux de la retenue est fixé à **15 %**.

Les règles qui fixent les obligations de la partie versante (ainsi que les sanctions correspondantes) sont les mêmes que pour la retenue à la source sur certains revenus non salariaux.

Sont visées les sommes versées aux artistes du spectacle (acteurs de cinéma, artistes lyriques, dramatiques et chorégraphiques, artistes de variétés, musiciens-interprètes, chansonniers, artistes de complément, chefs d'orchestre et, pour l'exécution matérielle de leur conception artistique, les metteurs en scène...), qu'elles soient versées directement à l'artiste ou à un mandataire (manager, impresario).

Le régime de la retenue peut comporter des dérogations résultant des conventions internationales sur les doubles impositions.

Toutefois, **le taux de retenue à la source est porté à 75%** pour les sommes, autres que les salaires, **versées à des personnes** domiciliées ou établies **dans un ETNC** sauf si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles n'ayant pas principalement pour objet et effet de permettre leur localisation dans un tel Etat ou territoire.

Retenue à la source sur certains revenus non salariaux (article 182 B du CGI)

Cette **retenue** est applicable lorsque les trois conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le débiteur des sommes concernées exerce une activité en France ;
- les sommes sont versées à un bénéficiaire (personne physique, société ou autre personne morale) relevant de l'impôt sur le revenu (ou de l'impôt sur les sociétés) et n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente. Il est indifférent qu'il soit ou non effectivement soumis à l'impôt en France ;
- il s'agit de sommes entrant dans l'une des catégories ci-après : soit des 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, soit des produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur ; des produits perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales tous produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale ou de droits assimilés ; soit de sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France ou enfin des sommes, y compris les salaires⁷, correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France.

⁷ S'agissant des prestations sportives :

- elles relèvent de la retenue sur les revenus non salariaux même lorsqu'il s'agit de salaires ; corrélativement, la retenue sur les salaires prévue à l'article 182 A du CGI ne leur est pas applicable ;
- pour que la retenue soit exigible, il faut que la prestation sportive soit fournie (c'est-à-dire matériellement exécutée) en France ou, dans le cas contraire, effectivement utilisée en France ;

La base imposable est constituée par le **montant brut** (hors taxes sur le chiffre d'affaires, lorsqu'elles sont exigibles) des sommes payées. Aucun abattement pour frais professionnels n'est applicable. Le taux de la retenue est fixé à **15 %** (rémunérations des **prestations sportives**) ou **33 1/3 %** (**autres cas**).

Ces taux sont **portés à 75%** lorsque les sommes et produits mentionnés au sont payés à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC.

S'agissant des prestations de services et des prestations sportives, le taux majoré est toutefois écarté si le débiteur apporte la preuve que les sommes payées correspondent à des opérations réelles n'ayant pas principalement pour objet et effet de permettre leur localisation dans un tel Etat ou territoire.

Pour obtenir des informations complémentaires concernant certaines mesures, M. Eric Vacher se tient à votre disposition à l'AMAFI au 01.53.83.00.82.



Annexes

1. Tableau des Etats et territoires non coopératif en matière fiscale

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Anguilla	X	X					
Belize	X	X					
Bermudes				X			
Botswana			X	X	X	X	X
Brunei	X	X	X	X	X	X	X
Costa Rica	X	X					
Dominique	X	X					
Grenade	X	X					
Guatemala	X	X	X	X	X	X	X
Iles Cook	X	X					
Iles Marshall	X	X	X	X	X	X	X
Iles Turques-et-Caïques	-	X					
Iles vierges britanniques				X	X		
Liberia	X	X					
Jersey				X			
Montserrat	X	X	X	X	X		
Nauru	X	X	X	X	X	X	X
Niue	X	X	X	X	X	X	X
Oman	-	X					
Panama	X	X					X
Philippines	X	X	X				
Saint-Kitts-et-Nevis	X	-					
Sainte-Lucie	X	-					
Saint-Vincent et les Grenadines	X	X					

2. Arrêté du 8 avril 2016 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=2AC02B2D18412E93ACC3CC3029F02BF2.tpdila08v_3?cidTexte=JORFTEXT000032378061&dateTexte=&oldAction=rechJO&categorieLien=id&idJO=JORFCONT000032378032
3. Arrêté du 21 décembre 2015 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI.
http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=C215E48317D31790FFBF83901068FFDC.tpdila20v_3?cidTexte=JORFTEXT000031664939&dateTexte=&oldAction=rechJO&categorieLien=id&idJO=JORFCONT000031663205
4. Arrêté du 17 janvier 2014 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=?cidTexte=JORFTEXT000028479396&dateTexte=&oldAction=dernierJO&categorieLien=id>
5. Arrêté du 21 août 2013 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000027899726&fastPos=5&fastReqId=472778284&categorieLien=id&oldAction=rechTexte>
6. Arrêté du 4 avril 2012 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexteArticle.do;jsessionid=BC8864C0B9F6F47A5BDA53B4E1DEEE06.tpdjo09v_2?cidTexte=JORFTEXT000021838443&idArticle=LEGIARTI000025681091&dateTexte=20120417&categorieLien=id#LEGIARTI000025681091
7. Arrêté du 14 avril 2011 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
http://www.legifrance.gouv.fr/jo_pdf.do?numJO=0&dateJO=20110429&numTexte=14&pageDebut=07477&pageFin=07477
8. Arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
http://www.legifrance.gouv.fr/jopdf/common/jo_pdf.jsp?numJO=0&dateJO=20100217&numTexte=11&pageDebut=02923&pageFin=02923
9. CGI.art.238-O A
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000021657989&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20120417
10. CGI. art. 238 A
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000021657945&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20120417
11. CGI. art. 209 B
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=86973EDD9494AD871BB9A129BE5FC03E.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026292713&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
12. CGI. art. 123 bis
<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000021657825&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20120417&fastPos=1&fastReqId=202488507&oldAction=rechCodeArticle>
13. CGI. art. 244 bis
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EBF8C0F8639E7032F21DE84A885FA13F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946771&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
14. CGI. art. 244 bis A
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=1DF985959F875178BD8149F3AD056A5F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946754&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227

15. CGI. art. 244 bis B
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EBF8C0F8639E7032F21DE84A885FA13F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946746&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
16. CGI. art. 125 A
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=1DF985959F875178BD8149F3AD056A5F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946479&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
17. CGI. art. 125-0 A
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000026946463&cidTexte=LEGITEXT000006069577>
18. CGI. art. 119 bis
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EBF8C0F8639E7032F21DE84A885FA13F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946447&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
19. CGI. art. 182 A bis
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EBF8C0F8639E7032F21DE84A885FA13F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946791&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
20. CGI. art. 182 B
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=1DF985959F875178BD8149F3AD056A5F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946773&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
21. CGI. art. 145
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000006307345&dateTexte=&categorieLien=cid>
22. CGI. art. 39 *duodecies*
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000021657866&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20120417
23. LOI n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000028278976>
24. LPF. art. L13 AA
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000021657951&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20120417
25. LPF. art. L13 AB
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000022177772&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20120417
26. CGI. annexe II art. 102 U
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000006294004&cidTexte=LEGITEXT000006069569&dateTexte=20120417
27. CGI. Annexe II art. 102 V
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000006294008&cidTexte=LEGITEXT000006069569&dateTexte=20120417

Tableau de synthèse - ETNC

Régimes fiscaux dérogatoires

Non résident disposant de revenus de source française	Revenus versés à des non résidents, hors ETNC		Revenus versés à des non résidents dans un ETNC	
	Taux	Texte légal	Taux	Texte légal
Plus-values immobilières	33, 1/3 %	<p>CGI 244 bis</p> <p>Pour les profits mentionnés à l'article 35 réalisés par les personnes physiques ou morales n'ayant pas d'établissement en France</p>	75 %	<p>CGI 244 bis et 244 bis A</p> <p>Dans tous les cas ci-contre dès lors que le bénéficiaire est domicilié dans un ETNC.</p>
	33 1/3 %	<p>CGI 244 bis A</p> <p>Pour les plus-values réalisées par les personnes physiques ou associés de sociétés qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France (sans établissement) :</p>		
	19 %	- Personnes physiques		
	33, 1/3 %	- Associés de Personnes morales		
	19 %	> Transfert intra-groupe		
	33, 1/3 %	> cas contraire		

<p>Plus-values mobilières</p>	<p>0% 45 %</p>	<p>Principe (244 bis C) : Exonération</p> <p>Exception (150-0 A à 150-0 E) : En cas de participation substantielle (25%) sauf conventions internationales contraires.</p>	<p>75 %</p>	<p>CGI 244 BIS B</p> <p>Quel que soit le pourcentage de droits détenus dans les bénéfices de la société concernée, lorsque les gains sont réalisés par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués dans un ETNC.</p>
<p>Produit de placement à revenu variable</p>	<p>21% 30%</p>	<p>CGI Art 187 1</p> <p>1°) Pour les revenus de la nature de ceux éligibles à l'abattement prévu au 2° du 3 de l'article <u>158</u> lorsqu'ils bénéficient à des personnes physiques qui ont leur domicile fiscal dans un Etat membre de l'UE ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.</p> <p>2°) Pour tous les autres revenus (personnes physiques ou morales)</p>	<p>75 %</p>	<p>CGI Art 187 2</p> <p>Produits mentionnés aux articles 108 à 117 bis et payés hors de France dans un ETNC</p>
<p>Produit de placement à revenu fixe</p>	<p>0%</p>	<p>CGI 125 A III</p> <p>Principe : Exonération.</p> <p>Exception : Cf doctrine administrative pour cas particuliers.</p>	<p>75 %</p>	<p>CGI 125 A III</p> <p>Exception : prélèvement obligatoire applicable aux revenus et produits mentionnés aux I et II, dont le débiteur est établi ou domicilié en France et qui sont payés dans un ETNC.</p> <p>Exception : Démontrer que les opérations ont un but et un effet autre que permettre la localisation des bénéfices dans un ETNC → ci-contre.</p>

<p>Prélèvement sur les produits de bons ou contrats de capitalisation (assurances-vie)</p>	<p>35% (ou 45)</p> <p>35% (ou 25%)</p> <p>15%</p> <p>7,5%</p>	<p>CGI 125-0 A II:</p> <p>1°) durée du contrat a été inférieure à deux ans ; ce taux est de 35 % pour les contrats souscrits à compter du 1^{er} janvier 1990 ;</p> <p>2°) durée égale ou supérieure à deux ans et inférieure à quatre ans ; ce taux est de 35 % pour les contrats souscrits à compter du 1^{er} janvier 1990 ;</p> <p>3°) durée égale ou supérieure à quatre ans ;</p> <p>4°) durée égale ou supérieure à six ans pour les bons ou contrats souscrits entre le 1^{er} janvier 1983 et le 31 décembre 1989 et à huit ans pour les contrats souscrits à compter du 1^{er} janvier 1990.</p>	<p>75 %</p>	<p>CGI 125-0 A</p> <p>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 ETNC.</p>
<p>Redevances</p>	<p>33, 1/3 %</p> <p>15 %</p>	<p>CGI 182 B I</p> <p>Sommes payées 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.</p> <p>Pour les sommes, y compris les salaires, correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France, nonobstant les dispositions de l'article 182 A.</p>	<p>75 %</p>	<p>CGI 182 B III</p> <p>Pour les sommes et produits mentionnés aux a et b du I sont payés à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC sauf à démontrer que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un ETNC.</p>

<p>Revenus salariaux</p>	<p>0%, 12% et 20% par tranches</p> <p>15 %</p>	<p>CGI 182 A Principe</p> <p>CGI 182 A BIS I, II et III Exception</p> <p>Pour les 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.</p>	<p>75 %</p>	<p>CGI 182 A BIS VI.</p> <p>Pour les sommes, autres que les salaires, versées à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC sauf à démontrer que ces sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans cet ETNC</p>
-------------------------------------	--	---	-------------	--

