

ETATS ET TERRITOIRES NON COOPERATIFS (ETNC)

- Régimes fiscaux dérogatoires -

L'attention des utilisateurs de la présente note est appelée sur son champ et sa portée exclusivement fiscale. La notion d'Etats et Territoires Non Coopératifs (ETNC) employée ici ne peut donc en aucun cas être confondue avec celle par ailleurs utilisée dans d'autres domaines, comme celui de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme. Même s'il peut y avoir des points de convergence, la liste des pays concernés comme les conséquences qui en résultent relèvent de dispositions légales et réglementaires distinctes.

1. Afin de se conformer aux engagements pris en matière de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales internationales à l'issue du sommet du G20 tenu le 9 avril 2009, la France a, comme d'autres Etats, introduit dans sa législation¹, la notion d'« Etats et Territoires Non Coopératifs » (ETNC).

Cette notion recouvre, de manière générale, les Etats et Territoires qui refusent les standards internationaux de coopération fiscale et d'échange d'informations ou dont la législation favorise la fraude et la planification fiscale agressive. En droit fiscal français, la définition d'un ETNC comporte, aujourd'hui, **deux volets**.

- D'une part, **deux conditions cumulatives**² sont prévues au 2 de l'article 238-0 A du CGI pour qualifier un Etat ou un territoire de « non coopératif » :
 - l'Etat ou le territoire a fait l'objet d'une évaluation par l'Organisation de Coopération et de Développement Economiques (OCDE) en matière de transparence et d'échange d'informations en matière fiscale ;
 - l'Etat ou le territoire 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 convention³.

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**.

² L'article 31 de la loi n°2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude a supprimé l'exclusion de principe des Etats membres de la Communauté européenne de la qualification d'ETNC. En conséquence, des Etats membres de l'Union européenne seraient désormais susceptibles d'être inscrits sur la liste française des ETNC s'ils remplissent les critères prévus à l'article 238-0 A du CGI.

³ 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. 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

- D'autre part, l'article 31 de la [loi n°2018-898](#) du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude est venu élargir la notion d'ETNC au sens du droit français. Désormais, le 2 bis de l'article 238-0 A prévoit l'ajout, à la liste française, des juridictions non coopératives à des fins fiscales figurant sur la liste de l'UE, sous réserve de remplir **deux conditions alternatives** :
 - le pays ou territoire ne respecte pas le critère, [défini à l'annexe V des conclusions du Conseil de l'UE du 5 décembre 2017](#), relatif aux Etats ou territoires facilitant la création de structures ou dispositifs extraterritoriaux destinés à attirer des bénéficiaires qui n'y reflètent pas une activité économique réelle (structures « *offshore* ») ;
 - le pays ou territoire ne respecte pas au moins un des autres critères définis à la même annexe V, relatifs notamment au respect des principes de la transparence fiscale, l'équité fiscale et la mise en œuvre des mesures anti-BEPS de l'OCDE.

2. Jusque-là, une liste des ETNC-FR répondant aux deux conditions cumulatives françaises décrites ci-avant était 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 qui fixait la liste initiale, a fait l'objet de plusieurs modifications annuelles (*v. annexes*).

Mais pour tenir compte de l'élargissement de la notion d'ETNC par la loi anti-fraude, l'arrêté du [6 janvier 2020](#)⁴ intègre les Etats ou territoires figurant sur la liste noire européenne⁵. Aussi, la nouvelle liste d'ETNC-FR comprend-elle à ce jour **13 juridictions** (*Anguilla, Bahamas, Iles Vierges Britanniques, Panama, Seychelles, Vanuatu, Fidji, Guam, Iles Vierges américaines, Oman, Samoa américaines, Samoa, Trinité et Tobago*).

Ce faisant, cet ajout à la liste noire française ne porte effet qu'à **compter du troisième mois qui suit l'arrêté publiant la liste modifiée** ([article 238-0 A, 3 du CGI](#)), soit à compter du 1^{er} avril 2020. S'agissant du Panama, les régimes fiscaux dérogatoires relatifs aux ETNC sont toutefois applicables depuis le 1^{er} janvier 2017 puisque cet Etat figurait déjà dans la précédente liste française fixée par l'[arrêté du 8 avril 2016](#).

En revanche, le retrait d'Etats ou de territoires de la liste française produit ses effets à **compter de la date de publication de l'arrêté**. De ce fait, les mesures fiscales restrictives relatives aux ETNC cessent de s'appliquer à ces pays (*Botswana, Brunei, Guatemala, Iles Marshall, Nauru, Niue*) à compter du 7 janvier 2020.

3. Désormais, l'élargissement de la notion d'ETNC conduit à subordonner la qualification d'un Etat ou territoire de « non coopératif » à **trois critères alternatifs** :

- **Critère n°1 : l'absence de transmission des informations fiscales**

Sont concernés les Etats ou territoires ajoutés à la liste en application du b du 2 de l'article 238-0 du CGI, au motif qu'ils ne remplissent pas les critères de l'échange d'informations fiscales (*Anguilla, Bahamas, Iles Vierges britanniques, Panama, Seychelles*).

- **Critère n°2 : le non-respect du critère UE lié à la facilitation de l'évasion fiscale internationale**

Ce critère concerne les Etats ou territoires ajoutés à la liste française en application du 1° du 2 bis de l'article 238-0 A du CGI, au motif qu'ils facilitent la création de structures ou de dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires qui n'y reflètent pas une activité économique réelle (*Vanuatu*).

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.

⁴ Arrêté du 6 janvier 2020 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts : *JORF* n°0005 du 7 janvier 2020, texte n°9.

⁵ Cette actualisation est la première depuis la publication de l'arrêté du 8 avril 2016 modifiant l'arrêté du 12 février 2012 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du Code général des impôts.

▪ **Critère n°3 : le non-respect des autres critères UE**

Il s'agit des Etats ou territoires ajoutés à la liste française en application du 2° du 2 bis de l'article 238-0 A du CGI, au motif qu'ils ne respectent pas les critères de l'UE relatifs à la transparence fiscale, l'absence de régimes fiscaux potentiellement dommageables et la mise en œuvre des mesures « anti-BEPS » (***Fidji, Guam, Iles Vierges américaines, Oman, Samoa américaines, Samoa, Trinité-et-Tobago***).

4. A la lecture des travaux préparatoires de la loi anti-fraude⁶, il apparaît que **l'ajout** d'Etats ou de territoires à la liste ETNC-FR **sur la base des critères n°1 et 2 entrainerait l'application de l'ensemble des mesures fiscales dissuasives** relatives aux ETNC prévues par le CGI et le Livre des Procédures Fiscales (LPF).

En revanche, pour **les Etats ou territoires ajoutés** à la liste française **sur la base du critère n°3, ces mesures ne s'appliqueraient qu'en partie**. De ce fait, ces Etats ou territoires ne seraient considérés comme « non coopératifs » que pour l'application de certains dispositifs, tels que :

- les articles 57 du CGI et L. 13 AB du LPF relatifs aux obligations documentaires renforcées en matière de prix de transfert ;
- l'article 123 bis du CGI relatif aux participations dans des structures financières établies dans un paradis fiscal ;
- l'article 238 A du CGI relatif aux paiements à des résidents étrangers soumis à un régime fiscal privilégié ;
- l'article 244 bis A du CGI relatif à l'imputation du prélèvement sur les plus-values immobilières réalisées par des non-résidents.

5. Par ailleurs, les **misés à jour** de la liste combinée ETNC-FR / ETNC-UE devront se faire, aux termes du 2 de l'article 238-0 A du CGI, **au moins une fois par an**. Aussi, l'ajout d'Etats ou de territoires à la liste européenne ne devrait-il pas entrainer, *de facto*, leur inscription sur la liste française. Un arrêté ministériel devrait obligatoirement être adopté pour que les mesures françaises relatives aux ETNC soient applicables à ces juridictions.

⁶ Cf. notamment l'Etude d'impact du Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude, p. 60 et s.

NE PAS CONFONDRE LES LISTES D'ETNC

La présente note décrit les dispositifs fiscaux affectés par la notion d'ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI. Au-delà de ce cadre fiscal français, les mauvaises pratiques de certains Etats font l'objet d'autres dispositifs ad hoc, nationaux, européens, ou internationaux.

Ainsi, à 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) et en tirent des conséquences dans leur législation interne.

Au niveau européen, les travaux lancés par la [Commission européenne](#) dans le cadre de son programme de lutte contre la fraude fiscale ont notamment donné lieu à une Liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs en matière fiscale (« [liste noire](#) ») approuvée par le [Conseil ECOFIN](#). Celle-ci a vocation à susciter une action coordonnée des Etats membres par l'adoption de mesures défensives à caractère législatif dans le domaine fiscal. Elle vise ainsi à produire un effet dissuasif auprès des juridictions partenaires de l'UE refusant systématiquement de se conformer aux standards internationaux de transparence fiscale.

De son côté, l'OCDE mène également, depuis de nombreuses années, un travail d'évaluation à travers le [Forum mondial](#) sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales⁷. Axés sur les normes ERD (Echange de Renseignements sur Demande) et EAR (Echange Automatique de Renseignements)⁸, les travaux du Forum aboutissent à une Liste de juridictions notées en fonction du niveau général de conformité à ces normes⁹ (conforme, conforme pour l'essentiel, partiellement conforme ou non conforme).

Rappelons enfin qu'il existe encore d'autres listes dont l'objectif est de cibler les Etats non coopératifs, selon des critères propres et une approche vulgarisée, sous le prisme de la notion de « paradis fiscal ». Notons par exemple celles du réseau Tax Justice Network ([Indice d'opacité financière](#) et [Indice des paradis fiscaux](#)), de la confédération internationale d'organisations [Oxfam International](#), ou encore la liste américaine basée sur la [définition des paradis fiscaux par le US Senate au 15 janvier 2015](#).

Par ailleurs, en dehors du domaine fiscal, des listes présentant les pays jugés comme ayant des dispositifs lacunaires de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT) sont également publiées. Ainsi, (1) le Groupe d'Action Financière (GAFI) établit [une liste de juridictions à haut risque et/ou non-coopératives](#) et une [liste des juridictions sous surveillance](#)¹⁰. De son côté, (2) la Commission européenne publie une [liste des pays tiers à haut risque](#) en application de l'article 9 de la 4^{ème} Directive LCB-FT¹¹.

⁷ Restructuré en 2009 en réponse à l'appel du G20, le Forum mondial comprend aujourd'hui près de 160 juridictions. À travers un processus d'examen par les pairs, ce Forum 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.

⁸ Cf. [Rapport du 10^{ème} anniversaire du Forum mondial](#), p. 37.

⁹ Les premiers examens de l'efficacité de la mise en œuvre de la norme EAR devraient débiter au cours de l'année 2020 et les notes, attribuées en 2021.

¹⁰ Initialement, le GAFI publiait une liste d'ETNC mais depuis la sortie de la Birmanie en 2006, plus aucun pays ne figure sur cette liste.

¹¹ Directive (UE) 2015/849 du Parlement Européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission.

SOMMAIRE

Les opérations réalisées avec des ETNC 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.

RESIDENTS DE FRANCE EFFECTUANT DES TRANSACTIONS AVEC UN ETNC..... 6

- LE RENFORCEMENT DE L'INTERDICTION DE DEDUCTION DES CHARGES VISEES A L'ARTICLE 238 A DU CGI 6
- LE RENFORCEMENT DES DISPOSITIFS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'EVASION FISCALES PREVUS AUX ARTICLES 209 B ET 123 BIS DU CGI..... 7
- L'EXCLUSION DU REGIME DES SOCIETES MERES 9
- LE DURCISSEMENT DU REGIME D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES DE CESSION DE TITRES DE SOCIETES IMPLANTEES DANS UN ETNC 9
- L'INSTAURATION D'UNE OBLIGATION DOCUMENTAIRE SPECIFIQUE EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT 10

RESIDENTS D'ETNC – REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE TRANSITANT PAR DES ETNC..... 11

- MAJORATION DES TAUX DE RETENUE A LA SOURCE SUR LES REVENUS ET PLUS-VALUES DE NATURE IMMOBILIERE VISES AUX ARTICLES 244 BIS, 244 BIS A ET 244 BIS B DU CGI 11
 - PROFITS IMMOBILIERS HABITUELS (ARTICLE 244 BIS)..... 11
 - PLUS-VALUES IMMOBILIERES REALISEES A TITRE OCCASIONNEL (ARTICLE 244 BIS A) 11
 - PLUS-VALUES DE CESSION OU DE RACHAT DE DROITS SOCIAUX ET DISTRIBUTIONS DE CERTAINS FONDS (ARTICLE 244 BIS B) 12
- MAJORATION DES TAUX DE RETENUE A LA SOURCE SUR LES INTERETS ET DIVIDENDES VISES AUX ARTICLES 125 A, 125-0 A ET 119 BIS DU CGI..... 14
 - PRELEVEMENT OBLIGATOIRE SUR INTERETS (ARTICLE 125 A) 14
 - PRELEVEMENT OBLIGATOIRE SUR DIVIDENDES (ARTICLE 119 BIS) 15
 - PRELEVEMENT OBLIGATOIRE SUR CONTRATS DE CAPITALISATION ET ASSURANCE-VIE (ARTICLE 125-0 A)..... 15
- MAJORATION DES RETENUES A LA SOURCE SUR LES REDEVANCES ET CERTAINS REVENUS NON SALARIAUX VISES AUX ARTICLES 182 A BIS ET 182 B DU CGI..... 17
 - RETENUE A LA SOURCE SUR LES REVENUS ARTISTIQUES (ARTICLE 182 A BIS DU CGI)..... 17
 - RETENUE A LA SOURCE SUR CERTAINS REVENUS NON SALARIAUX (ARTICLE 182 B DU CGI)..... 18

ANNEXES..... 20

RESIDENTS DE FRANCE EFFECTUANT DES TRANSACTIONS AVEC UN ETNC

6. Les dispositions spécifiques visant les ETNC ont pour objet :

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

- Les dispositions de l'article 238 A du CGI posent un **principe d'interdiction de déduction des sommes payées ou dues à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un ETNC.**
- **Par exception, la déduction** de ces sommes **sera possible** si la personne concernée apporte **cumulativement** la preuve :
 - qu'elles correspondent à des opérations réelles et ne présentent pas un caractère anormal et exagéré ;
 - que les opérations qu'elles rémunèrent ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un ETNC.

7. L'objet de l'article 238 A du CGI est d'interdire, pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu (IR) et de l'impôt sur les sociétés (IS), la déduction de certaines charges payées ou dues par un résident fiscal français à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies à l'étranger et soumises à un **régime fiscal privilégié**.

Est considéré comme privilégié un régime fiscal se traduisant par un impôt sur les bénéfices ou sur les revenus inférieur de plus de 50% de l'IS ou de l'IR qui aurait été dû en France. A compter du 1^{er} janvier 2020, ce taux est ramené à **40%**¹².

Cette interdiction de principe s'applique également à **tout versement** effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un Etat ou territoire à régime fiscal privilégié¹³.

Par exception, la déduction des charges mentionnées à l'article 238 A est admise lorsque **le débiteur apporte la preuve** que ces dépenses correspondent à des **opérations réelles** et qu'elles ne présentent **pas un caractère anormal ou exagéré**¹⁴.

¹² Article 32 de la loi anti-fraude de 2018. L'objectif de cette mesure est d'adapter la notion de régime fiscal privilégié à la baisse progressive du taux normal de l'IS français afin d'éviter que la baisse de ce taux ne conduise indirectement certains pays à sortir du champ de ce dispositif anti-évasion fiscale.

¹³ A cet égard, le Conseil d'Etat a récemment précisé que « *le titulaire d'un compte tenu par un organisme financier et sur lequel des sommes sont versées par un contribuable français, est regardé comme soumis à un régime fiscal privilégié lorsque, dans l'hypothèse où il serait domicilié ou établi dans l'Etat ou le territoire où l'organisme financier est lui-même établi et où il réaliserait depuis cet Etat ou ce territoire l'activité ayant donné lieu au versement, il n'y serait pas imposable ou y serait assujéti à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant serait inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont il aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France, s'il y avait été domicilié ou établi et s'il avait réalisé depuis la France l'activité en cause* » ([CE, 3e et 8e ch., 24 avril 2019, n°412284, Société Gemar Lumitec](#)). Méconnaît donc cette règle, la Cour d'appel qui retient le caractère privilégié du régime fiscal applicable au cas d'espèce en se fondant uniquement sur l'absence de contestation des indications données par l'Administration selon lesquelles les revenus provenant d'activités réalisées en dehors du territoire de Hong Kong n'y sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés.

¹⁴ Le cas échéant, l'administration fiscale ne pourra se fonder sur l'article 238 A pour remettre en cause la déduction de telles charges ([CAA Versailles, 1re ch., 5 mars 2019, n° 16VE02168, min. c/ Sté Rexel SA, concl. N. Chayialle](#)).

Toutefois, lorsque le bénéficiaire est domicilié ou établi dans un ETNC, **la déduction n'est possible que si le débiteur démontre, au surplus, 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.**

8. En cas de contestation, l'Administration fiscale doit justifier de l'existence d'un régime fiscal privilégié. A cet égard, le Conseil d'Etat a apporté, dans arrêt rendu le 24 avril 2019, des précisions sur les modalités de preuve relatives à l'application de l'article 238 A du CGI¹⁵.

Il ressort notamment de cette décision que **la preuve apportée par l'Administration ne doit pas se limiter à la démonstration d'un écart de taux d'imposition**¹⁶. En effet, pour refuser la déductibilité des charges visées à l'article 238 A du CGI, elle est tenue d'apporter tous les **éléments circonstanciés** selon lesquels les activités du type de celles qu'exerce le bénéficiaire ne sont pas imposées, ou sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui dont il aurait été redevable en France, dans le pays où il est domicilié ou établi. Une **appréciation au cas par cas est donc nécessaire** pour établir que le bénéficiaire des paiements est soumis à un régime fiscal privilégié.

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

- Les mesures spécifiques relatives aux ETNC au regard de l'article 209 B concernent :
 - **l'application de clause de sauvegarde** pour faire échec à l'imposition en France des bénéfices et revenus réalisés par une entité établie ou constituée dans un Etat à régime fiscal privilégié et contrôlée ou exploitée par une personne morale établie en France et
 - **l'exclusion de la possibilité d'imputer sur le montant de l'IS due en France les retenues à la source** supportées par l'entité étrangère sur des dividendes, intérêts ou redevances.
- Les mesures spécifiques relatives aux ETNC mises en place par l'article 123 bis du CGI visent à :
 - **introduire une présomption de détention minimale de 10%** lorsque la personne physique a transféré des biens ou des droits dans un ETNC ;
 - **étendre l'assiette de l'imposition due par la personne physique domiciliée en France** détenant des participations dans une entité établie dans un ETNC à l'ensemble des bénéfices et revenus positifs de cette entité **sauf à établir la proportion exacte de participation détenue.**

9. De manière générale, les articles 209 B et 123 bis du CGI visent à dissuader **les résidents fiscaux français**, personnes morales ou personnes physiques, **de localiser**, pour des raisons principalement fiscales, **une partie de leurs bénéfices et revenus dans des entités étrangères soumises à un régime fiscal privilégié** au sens de l'article 238 A du CGI. Ces dispositifs anti-abus, destinés à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, sont renforcés lorsque les entités étrangères concernées sont établies ou domiciliées dans des ETNC.

¹⁵ [CE, 3e et 8e ch., 24 avril 2019, n°413129, SAS Control Union Inspections France.](#)

¹⁶ L'administration ne justifie pas qu'une société est soumise à un régime fiscal privilégié en procédant à une simple comparaison de taux d'imposition (CE 25-1-1989 n° 49847 ; CE 30-9-1992 n° 75464).

10. En vertu de l'**article 209 B du CGI**, lorsqu'une personne morale établie en France et passible de l'IS exploite ou détient directement ou indirectement plus de 50 %¹⁷ des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié, **les résultats bénéficiaires de cette entité sont imposables à l'IS.**

Par exception, l'article 209 B n'est pas applicable dans deux cas.

- D'une part, lorsque deux conditions **cumulatives** sont remplies :
 - o **l'entité exploitée ou contrôlée par une personne morale établie en France est établie ou constituée dans un Etat de la Communauté européenne,**
 - o **l'exploitation ou la détention de participations dans cette entité ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel ayant pour but de contourner la législation fiscale française,**
- D'autre part, **lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de l'entité établie hors de France ont principalement un effet et un objet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat à régime fiscal privilégié (clause de sauvegarde). Cette condition est réputée remplie notamment lorsque l'entité étrangère a principalement une activité industrielle ou commerciale effective exercée sur le territoire de l'Etat de son établissement ou de son siège.**

Cette clause de sauvegarde est applicable **même lorsque l'entité juridique concernée est établie ou constituée dans un ETNC.**

Par ailleurs, les articles 209 B I, 5° du CGI et 102 XA de l'annexe II au CGI prévoient que **les retenues à la source** prélevées sur les dividendes, intérêts ou de redevances compris dans les revenus d'une entité étrangère soumise à un régime fiscal privilégié et provenant d'un Etat ou d'un territoire autre que celui dans lequel cette entité est établie ou constituée, **sont imposables sur le montant de l'IS** dû en France par la personne morale établie en France **à condition que l'Etat ou territoire d'où proviennent ces revenus soit lié à la France par une convention d'élimination des doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus.**

Toutefois, lorsque l'Etat ou le territoire d'où proviennent ces revenus est un ETNC, les retenues à la source supportées par la société étrangère exploitée ou contrôlée par une personne morale établie en France **ne sont pas imposables sur le montant de l'IS.**

11. Suivant les dispositions du **1 de l'article 123 bis du CGI**, les bénéfices et revenus tirés de l'exploitation d'une société soumise à un régime fiscal privilégié ou de la détention directe ou indirecte de 10% d'actions, parts, droits financiers ou droits de vote par une personne physique établie en France, **sont passibles de l'IR dans la catégorie des revenus du capitaux mobiliers (RCM).**

Dans cette mesure, **même en l'absence de distributions effectives**, la personne physique est imposée dans la proportion de la participation qu'elle détient, directement ou indirectement dans l'entité étrangère. Les revenus ainsi imposés sont retenus pour **125%** de leur montant (CGI, art. article 158, 7, 2°).

¹⁷ Ce taux de détention de 50% est ramené à 5% lorsque plus de 50% des actions, droits ou parts de l'entité étrangère sont détenus par des entreprises établies en France qui, dans le cas où l'entité étrangère est cotée sur un marché réglementé, agissent de concert ou bien par des entreprises qui sont placées dans une situation de contrôle ou de dépendance à l'égard de la personne morale établie en France.

Par exception, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque deux conditions cumulatives sont remplies :

- l'entité exploitée ou contrôlée par la personne physique est établie soit dans un Etat membre de l'UE, soit dans un territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ;
- l'exploitation de cette entreprise ou la détention d'une participation directe ou indirecte dans celle-ci n'est pas constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

Dans le cas où l'entité étrangère est établie dans un ETNC, la personne physique est imposable à l'IR dans la catégorie des RCM **sauf à démontrer que** l'exploitation de l'entité étrangère ou la détention de participations dans cette société a principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de bénéfices ou de revenus dans un Etat où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.

En outre, la condition de détention minimale de 10% est **présumée satisfaite** lorsque la personne physique concernée a transféré des biens ou des droits à une entité établie dans un ETNC. Le cas échéant, la totalité des bénéfices et revenus positifs de l'entité étrangère est imposée entre les mains de la personne physique, sauf si elle établit la proportion exacte de la participation qu'elle détient dans l'entité, auquel cas elle sera soumise à l'IR dans cette proportion.

L'exclusion du régime des sociétés mères

12. En application de l'article 145, 6-d du CGI¹⁸, les dividendes distribués par des filiales établies dans des ETNC au sens de l'article 238-0 A-1 et 2 bis-1° du CGI sont **exclus** du champ d'application **du régime des sociétés mères** **sauf si** la société mère apporte la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire non coopératif.

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

Il résulte de l'article 39 duodecies 2-c du CGI que :

- **En principe**, l'implantation d'une société dans un ETNC a pour conséquence de soumettre la cession de ses titres détenus depuis au moins 2 ans au régime d'imposition des plus-values à court terme.
- **Par exception**, le régime d'imposition des plus-values à long terme devient applicable si la société détentrice de ces titres apporte la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un ETNC.

13. En principe, 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 **exclus** du champ d'application **du régime du long terme**.

¹⁸ Issu de l'article 22, I-i de la loi 2009-1674 du 30 décembre 2009.

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**.

14. Par dérogation à ces dispositions, le régime des plus-values à court terme n'est pas applicable si la société détentrice des titres apporte la preuve que les **opérations** de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation **correspondent à des opérations réelles et n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un ETNC.**

15. 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.

S'agissant plus précisément des profits réalisés sur des instruments à terme, le 3 de l'[article 150 ter du CGI](#) prévoit un **taux d'imposition forfaitaire de 50% lorsque le teneur de compte**, ou à défaut le cocontractant, a son domicile fiscal ou **est établi dans un ETNC**¹⁹. Toutefois, **ces dispositions ne sont pas applicables** lorsque le contribuable démontre que les opérations auxquelles se rapportent ces profits correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, leur localisation dans un tel Etat ou territoire²⁰.

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

La réalisation de transactions avec des entités liées situées ou constituées dans des ETNC entraîne le renforcement de l'obligation documentaire spécifique en matière de prix de transfert.

16. 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 LPF.

Ainsi, 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.

17. 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)²¹.

¹⁹ Ce prélèvement forfaitaire étant augmenté des prélèvements sociaux au taux de 17,2%, les profits réalisés sur des instruments financiers à terme font l'objet d'un prélèvement au taux global de 67,2%.

²⁰ Cf. aussi [BOI-RPPM-PVBMI-70-20-20191220](#).

²¹ 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, n'a pas été maintenue dans la version définitivement adoptée de la loi.

RESIDENTS D'ETNC – REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE TRANSITANT PAR DES ETNC

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

Profits immobiliers habituels (article 244 bis)

- **La domiciliation ou l'établissement dans un ETNC** des contribuables réalisant des profits immobiliers habituels **entraîne une majoration de la retenue à la source** prévue à l'article 244 bis du CGI (**75% au lieu de 28% en 2020**).
- Toutefois, **cette majoration n'est pas applicable si les contribuables concernés démontrent que les opérations** correspondant à ces profits **ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un ETNC**.

18. En principe, l'article 244 bis du CGI prévoit que **les profits immobiliers habituels** mentionnés à [l'article 35 du CGI](#) **sont soumis à une retenue à la source spécifique** lorsqu'ils sont réalisés par des contribuables ou des sociétés, quelle qu'en soit leur forme, n'ayant pas d'établissement en France.

Pour les personnes physiques domiciliées hors de France, **cette retenue à la source est libératoire de l'IR** en raison des montants qui ont supporté ce prélèvement. De même, pour les personnes morales concernées, **elle s'impute sur le montant de l'IS dû par le cédant au titre de l'année de réalisation des profits**.

19. Le taux de ce prélèvement correspond à celui de l'IS (fixé au [1 de l'article 219 du CGI](#)), **soit 28% pour les profits réalisés au cours de l'année 2020**²².

Par exception, ce taux est **porté à 75 %** lorsque les profits sont réalisés par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués dans un ETNC.

Toutefois, **cette majoration n'est pas applicable si les bénéficiaires des profits concernés apportent la preuve que les opérations** auxquelles correspondent ces profits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un tel Etat ou territoire.

Plus-values immobilières réalisées à titre occasionnel (article 244 bis A)

L'établissement ou la domiciliation de personnes physiques ou morales réalisant des plus-values immobilières mentionnées aux e bis et e ter de l'article 164 B du CGI **dans un ETNC**, entraîne la **majoration du prélèvement prévue à l'article 244 bis A du CGI (75% au lieu de 28% ou 19% selon les cas)**.

²² La Loi de finances pour 2018 et l'[article 4](#) de la loi n°2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'IS ont prévu une baisse progressive du taux d'IS avec l'objectif d'atteindre un taux 25% en 2022. En conséquence, le taux normal d'IS est fixé à 31% pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, 28% pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020 et 26,5% pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021.

Pour les grandes entreprises (dont le chiffre d'affaires excède 250 M€), l'[article 39 de la Loi de finances pour 2020](#) prévoit un ralentissement de la trajectoire de cette baisse d'IS avec toutefois un maintien d'un taux d'IS de 25% à l'horizon 2022.

20. Sous réserve des conventions internationales²³, l'article 244 bis A prévoit que **les plus-values immobilières réalisées à titre occasionnel** par des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies hors de France **sont, en principe, soumis à un prélèvement spécifique**. Sont notamment visées certaines plus-values²⁴ lorsqu'elles résultent, sous certaines conditions²⁵, de la cession :

- de **biens immobiliers situés en France ou de droits relatifs à ces biens** ;
- de parts ou droits de **Fonds de Placement Immobilier (FPI) ou d'organismes étrangers équivalents** ;
- de parts, actions ou autres droits de **Sociétés d'Investissements Immobiliers Cotées (SIIC) ou d'organismes étrangers équivalents** ;
- de parts, actions ou autres droits de **Sociétés de Placement à Prépondérance Immobilière à Capital Variable (SPPICAV) ou leurs équivalents étrangers** ;
- de parts ou actions de **sociétés à prépondérance immobilière cotées, autres que les SIIC** ou organismes étrangers de droit **équivalent** ;
- de parts, actions ou droits dans des **organismes à prépondérance immobilière non cotés, autres que les FPI, les SIIC, SPPICAV** ou organismes étrangers de droit **équivalent** ;

21. En principe, le **taux** de ce prélèvement correspond au taux normal de l'IS fixé au I de l'article 219 du CGI (soit **28%** à compter du 1^{er} janvier 2020). **Ce taux est ramené à 19%** pour les personnes physiques, les associés personnes physiques de sociétés, groupements ou organismes dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés et les porteurs de parts, personnes physiques de FPI.

Par exception, **le prélèvement réalisé sur certaines plus-values réalisées à titre occasionnel est porté à 75 % lorsque le cédant** (personne physique ou morale) **est domicilié, établi ou constitué dans un ETNC**.

- ✚ **Majoration du taux du prélèvement sur les plus-values de cession ou de rachat de droits sociaux et les distributions de certains fonds visés aux articles 244 bis B et 164 B, f, f bis, f ter du CGI**

Il résulte des dispositions combinées des articles 244 bis B et 164 B, f, f bis et f ter du CGI que :

- **L'établissement, la domiciliation ou la constitution** de personnes physiques ou morales **dans un ETNC entraîne la majoration à 75%** du taux de l'impôt dû au titre :
 - des **plus-values de source française** réalisées à l'occasion de la cession ou du rachat de droits sociaux, quel que soit le pourcentage de droits détenus dans la société concernée ;
 - des **distributions effectuées par certains fonds** dont ils bénéficient (FCPR, FCPI...), quel que soit le pourcentage de droit détenus dans ces fonds.

²³ A défaut d'une 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.

²⁴ Il notamment s'agit de celles mentionnées aux articles 150 U, 150 UB, 150 UC, au 6 ter de l'article 39 duodecimes et au f du 1 II de l'article 239 nonies du CGI.

²⁵ Cf. [BOI-RFPI-PVINR-10-20-20190419](#)

- Toutefois, **cette majoration n'est pas applicable lorsque les personnes concernées apportent la preuve que les opérations** correspondant à ces profits **ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un ETNC.**

22. Sous réserve des conventions fiscales internationales applicables, l'article 244 bis B du CGI prévoit que **les plus-values réalisées lors de la cession ou du rachat de droits sociaux** mentionnées au f du l de l'[article 164 B du CGI](#), par des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies hors de France y détenant une **participation substantielle**²⁶ à un moment quelconque au cours de la période de cinq ans précédant la cession **sont imposables en France.**

Le cas échéant, **ces plus-values sont soumises au régime de droit commun des plus-values sur valeurs mobilières, droits sociaux et titres assimilés réalisées par des résidents fiscaux français** ([arts. 150-0 A à 150-0 E du CGI](#)). En conséquence, lorsque le prélèvement est dû par une **personne physique**, son taux est **12,8%** (augmenté de 17,2% au titre des prélèvements sociaux, soit 30%) et de **28%** lorsqu'il est dû par une **personne morale**. A cet égard, il convient de préciser que ce prélèvement est à la charge exclusive du cédant.

23. **Par dérogation à ces dispositions**, le deuxième alinéa de l'article 244 bis B du CGI prévoit la **majoration forfaitaire de ce taux à 75% lorsque les plus-values concernées sont réalisées par un cédant personne physique ou morale domiciliée ou établie dans un ETNC.** Celle-ci s'applique **quel que soit le pourcentage de droits détenus** par le cédant dans les bénéfices de la société concernée.

Toutefois, depuis la loi anti-fraude, **les contribuables concernés peuvent échapper à cette majoration** s'ils démontrent que les opérations auxquelles correspondent ces plus-values ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un ETNC.

24. Les dispositions de l'article 244 bis B prévoient également que **les distributions** mentionnées aux F bis et f ter du l de l'[article 164 B du CGI](#) et perçues par des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies hors de France y détenant une **participation substantielle, sont imposables en France**, sous réserve des conventions fiscales applicables. Sont concernées plus précisément :

- **Les distributions afférentes à des éléments d'actif situés en France :**
 - de **fonds commun de placement à risque** (FCPR) ;
 - de **fonds professionnels spécialisés** relevant de l'[article L. 214-37 du Code monétaire et financier \(CoMoFi\)](#), dans sa rédaction antérieure à l'ordonnance n°2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs ;
 - de **fonds professionnel de capital investissement** (FPCI).
- **Les distributions de plus-values de cession d'éléments d'actif situés en France des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) et des placements collectifs** relevant des dispositions des articles [L. 214-24-24](#) à [L. 234-32-1](#), des articles [L. 214-139](#) à [L. 214-147](#) et des articles [L. 214-152](#) à [L. 214-166](#) du CoMoFi.

Le cas échéant, ces distributions sont déterminées selon le **régime de droit commun des plus-values mobilières, droits sociaux et titres assimilés** ([arts. 150-0 A à 150-0 E du CGI](#)). Elles sont donc soumises à un prélèvement de **12,8%** (augmenté de 17,2% au titre des prélèvements sociaux) lorsque le bénéficiaire est une **personne physique** et **28%** lorsque le bénéficiaire est une **personne morale**.

²⁶ Le cédant détient directement ou indirectement, avec son groupe familial (conjoint, ascendants, descendants) plus de 25% des droits dans les bénéfices de la société concernée.

25. Par exception, lorsque les bénéficiaires de ces distributions sont domiciliés ou établis dans un ETNC, **le taux de prélèvement est porté à 75% sauf à démontrer** que les opérations auxquelles correspondent ces profits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un tel Etat ou territoire.

- ✚ **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 (article 125 A)**

Il ressort des dispositions de l'article 125 A du CGI que :

- En principe, **l'établissement ou la domiciliation dans un ETNC du bénéficiaire** personne physique **de produits de placement à revenu fixe** (intérêts...) versés par un débiteur établi ou domicilié en France **entraîne la majoration du prélèvement dû à 75%** (au lieu de 12,8%).

Mais, dès lors que les sommes concernées font l'objet d'une inscription en compte, **il convient de retenir le lieu de situation de l'établissement dans les livres duquel le compte est ouvert** et non le lieu de situation du domicile ou du siège du bénéficiaire.
- Par dérogation, **cette majoration n'est pas applicable si le débiteur** de ces sommes **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 ETNC.**

26. Les produits de placement à revenu fixe (intérêts, arrrages et produits de toute nature de fonds d'Etat, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, intérêts de comptes courants d'associés) versés à des personnes physiques domiciliées en France **sont soumis à un prélèvement au taux de 12,8%**.

Les personnes physiques concernées peuvent toutefois être dispensées de ce prélèvement sous réserve de remplir certaines conditions prévues au [dernier alinéa du I de l'article 125 A du CGI](#).

27. En revanche, **lorsque le débiteur de ces revenus et produits est établi ou domicilié en France et que ces sommes sont versées à une personne physique domiciliée dans un ETNC**, le III de l'article 125 A prévoit qu'ils sont obligatoirement soumis à un **prélèvement dont le taux est fixé à 75%**.

Il est toutefois précisé dans la Documentation administrative que lorsque le paiement de ces sommes fait l'objet d'une inscription en compte, **il convient de retenir le lieu de situation de l'établissement dans les livres duquel le compte est ouvert** et non le lieu de situation du domicile ou du siège du bénéficiaire pour l'application de l'article 125 A du CGI²⁷.

Une clause de sauvegarde prévoit néanmoins que **ce prélèvement majoré 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 ETNC.**

²⁷ « Le paiement hors de France dans un Etat 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 Etat ou territoire non coopératif ou, en l'absence d'une inscription en compte, à une personne domiciliée ou établie dans un tel Etat ou territoire » ([BOI-INT-DG-20-50-20140211, n°920](#)).

➤ **Prélèvement obligatoire sur dividendes (articles 119 bis et 187 combinés)**

Il résulte des dispositions combinées des articles 119 bis et 187 du CGI que :

- En principe, **l'établissement dans un ETNC** de personnes physiques ou morales bénéficiaires de revenus distribués (dividendes) dont le débiteur est établi en France **entraîne la majoration du taux de retenue à la source à 75%**.

Mais, dès lors que les sommes concernées font l'objet d'une inscription en compte, **il convient de retenir le lieu de situation de l'établissement dans les livres duquel le compte est ouvert** et non le lieu de situation du domicile ou du siège du bénéficiaire.

- Par exception, **la majoration du taux de retenue à la source sur revenus distribués n'est pas applicable si le débiteur démontre que les distributions** de ces produits dans un ETNC n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, leur localisation dans un tel Etat ou territoire.

28. En application du 1 de l'[article 119 bis du CGI](#) et du 1 de l'[article 187 du CGI](#), **les revenus distribués** (dividendes) dont le débiteur est établi en France et **qui bénéficient à des personnes morales** ou organismes, quelle que soit leur forme, ayant leur siège social dans un Etat membre de l'UE ou dans un Etat membre de l'Espace économique européen (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 au taux de 15 %**. Pour les **autres revenus distribués**, ce taux est fixé par renvoi au **taux normal de l'IS (28%** pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020). S'agissant des **personnes physiques**, le taux de la retenue est fixé à **12,8%**.

29. Toutefois, aux termes du 2 de l'[article 187 du CGI](#), **le taux de la retenue à la source est fixé à 75%** lors que les revenus distribués sont payés dans un ETNC **sauf si le débiteur apporte la preuve que les distributions** de ces produits n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, leur localisation dans un tel Etat ou territoire.

L'Administration fiscale précise que dans l'hypothèse où les sommes concernées font l'objet d'une inscription en compte, il convient de retenir le lieu de situation de l'établissement dans les livres duquel le compte est ouvert et non le lieu de situation du domicile ou du siège du bénéficiaire. **Sont donc visés** par le prélèvement prévu à l'article 119 bis, **les paiements opérés depuis la France directement sur les comptes ouverts dans les livres d'un établissement situé dans un ETNC**²⁸.

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

- **La domiciliation dans un ETNC** des personnes physiques bénéficiant de produits de bons ou de contrats de capitalisation **entraîne la majoration du taux du prélèvement** dû au titre de ces sommes **à 75%** (au lieu de 7,5%, 15%, 25%, 35% ou 45% selon les cas) **sauf si le débiteur apporte la preuve 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 ETNC** au sens de l'article 238-0 A.
- Toutefois, dès lors que les sommes concernées font l'objet d'une inscription en compte, **il convient de retenir le lieu de situation de l'établissement dans les livres duquel le compte est ouvert** et non le lieu de situation du domicile ou du siège du bénéficiaire.

²⁸ [BOI-INT-DG-20-50-20140211](#), n°1210

30. 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 %**.

31. Sur le fondement de l'article 125-0 A 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**. Lorsque le paiement de ces sommes fait l'objet d'une inscription en compte, **il convient de retenir le lieu de situation de l'établissement dans les livres duquel le compte est ouvert** et non le lieu de situation du domicile ou du siège du bénéficiaire²⁹.

Par exception, **ce taux n'est pas applicable si le débiteur apporte la preuve 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 ETNC.**

²⁹ [BOI-INT-DG-20-50-20140211, n°920.](#)

✚ **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)**

- En principe, **la domiciliation ou l'établissement** des bénéficiaires de sommes versées en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France **dans un ETNC** entraîne la **majoration du taux de la retenue à la source applicable à 75% (au lieu de 15%)**.
- Par exception, cette majoration n'est pas applicable **si le débiteur de ces sommes apporte la preuve** que celles-ci correspondent à des **opérations réelles** n'ayant pas principalement pour objet et effet de permettre leur localisation dans un ETNC.

32. Aux termes de l'article 182 A bis du CGI, **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** donnent lieu à une **retenue à la source spécifique**.

Sont notamment 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)³⁰.

33. 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 professionnels³¹.

34. A compter du 1^{er} janvier 2021, **cette retenue à la source sera libératoire de l'IR pour la fraction des sommes versées n'excédant pas un montant annuel** qui, chaque année, sera révisé dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème d'IR.

En revanche, **cette fraction ne sera pas prise en compte pour le calcul de l'IR des personnes non-résidentes percevant des revenus de source française** ([CGI, article 197, a](#)) et la retenue à laquelle elle a donné lieu ne sera pas imputable.

De même, à compter de cette date, **le contribuable pourra demander le remboursement de l'excédent de retenue à la source opérée en application de l'article 182 A bis** lorsque la totalité de cette retenue excède le montant de l'IR qui résulterait de l'application des règles de calcul figurant au a de l'article 197 A du CGI à la totalité des revenus³².

35. **En principe, le taux de cette retenue est fixé à 15 %** sauf dérogations résultant des conventions internationales sur les doubles impositions. En effet, les revenus artistiques de source française bénéficiant à des résidents d'Etats ou de territoires liés à la France par une convention fiscale ne sont imposables en France que si la convention ne s'y oppose pas³³.

³⁰ [BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20-20171226, §40-60.](#)

³¹ Cet abattement est exclusif de toute autre déduction, ce qui signifie qu'aucune option pour la déduction des frais réels n'est ouverte (cf. [BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20-20171226, §130](#)).

³² L'[article 13 de la Loi de finances pour 2019](#) ayant ajouté ces dispositions à l'article 182 A bis du CGI, avait prévu que celles-ci s'appliqueraient à compter du 1^{er} janvier 2020. Toutefois, l'[article 12 de la Loi de finances pour 2020](#) est venu reporter cette date au 1^{er} janvier 2022.

³³ Lorsqu'elles sont imposables en France, ce qui est généralement le cas pour les prestations fournies en France, les modalités d'imposition sont, en principe, celles qui résultent du droit interne (cf. [BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20-20171226, § 310](#)).

Toutefois, **il est porté à 75%** pour les sommes, autres que les salaires, **versées à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC**. A cet égard, [l'article 31 de la loi anti-fraude de 2018](#) a apporté deux précisions :

- Ce **prélèvement** dont le taux est majoré à 75 %, **est libératoire de l'IR et n'est pas remboursable** ;
- **Par exception, la majoration à 75% n'est pas applicable** 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 ETNC.

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

- En principe, **la domiciliation ou l'établissement** des bénéficiaires de certains revenus non salariaux versés par un débiteur exerçant une activité en France **dans un ETNC** entraîne la **majoration du taux de la retenue à la source applicable à 75% (au lieu de 28% ou 15% pour les rémunérations de prestations sportives)**.
- Par exception, cette majoration n'est pas applicable **si le débiteur de ces sommes apporte la preuve** que celles-ci correspondent à des **opérations réelles** n'ayant pas principalement pour objet et effet de permettre leur localisation dans un ETNC.

36. L'article 182 B du CGI prévoit l'application d'une **retenue à la source à certains revenus non salariaux** dont (i) **le débiteur exerce une activité en France** et (ii) **les bénéficiaires n'ont pas d'installation permanente en France**³⁴. Cette disposition vise, plus précisément, les sommes et produits suivants :

- a. Les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice d'une des professions visées à l'[article 92 du CGI](#)³⁵ ;
- b. Les produits définis à l'article 92 du CGI et perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteurs ; les produits perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales (Code de la propriété intellectuelle, arts. L. 623-1 et L. 623-35) ; les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ;
- c. Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France ;
- d. Les sommes, y compris les salaires³⁶, correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France, nonobstant les dispositions de l'article 182 A³⁷ ;

37. 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.

³⁴ Cf. [BOI-IR-DOMIC-10-20-20-50-20190712](#), §30 et 40.

³⁵ Il s'agit, de manière générale, des bénéfices des professions libérales, des charges des offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

³⁶ Les prestations sportives 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.

En outre, pour que la retenue à la source 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.

³⁷ Cette précision sera supprimée à compter du 1^{er} janvier 2023, conformément au [III de l'article 12 de la Loi de finances pour 2020](#).

38. S'agissant du **taux applicable**, il correspond, en principe, au taux normal d'IS prévu au 1 de l'article 219 du CGI (soit **28% pour les revenus versés au cours de l'année 2020**)³⁸, sauf **pour les rémunérations de prestations sportives** fournies ou utilisée en France, pour lesquelles ce taux est ramené à **15%**.

Par exception, **ces taux sont portés à 75%** lorsque les sommes et produits mentionnés au I de l'article 182 B sont payés à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC **sauf si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles** qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un tel Etat ou territoire³⁹.



³⁸ La Loi de finances pour 2018 et l'[article 4](#) de la loi n°2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'IS ont prévu une baisse progressive du taux d'IS avec l'objectif d'atteindre un taux 25% en 2022. En conséquence, le taux normal d'IS est fixé à 31% pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, 28% pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020 et 26,5% pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021.

Pour les grandes entreprises (dont le chiffre d'affaires excède 250 M€), l'[article 39 de la Loi de finances pour 2020](#) prévoit un ralentissement de la trajectoire de cette baisse d'IS avec toutefois un maintien d'un taux d'IS de 25% à l'horizon 2022.

³⁹ Cette clause de sauvegarde a été introduite par le [F du I de l'article 31 de la loi anti-fraude de 2018](#). Cette disposition précise en outre que la retenue à la source de l'article 182 B est libératoire et non remboursable.

ANNEXES

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

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016-2019	2020
Anguilla	X	X						X
Bahamas								X
Belize	X	X						
Bermudes ³³				NA ⁴⁰				
Botswana			X	X	X	X	X	
Brunei	X	X	X	X	X	X	X	
Costa Rica	X	X						
Dominique	X	X						
Emirats arabes unis								
Fidji								X
Grenade	X	X						
Guam								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 américaines								X
Iles vierges britanniques				X	X			X
Liberia	X	X						
Jersey ³³				NA ³³				
Montserrat	X	X	X	X	X			
Nauru	X	X	X	X	X	X	X	
Niue	X	X	X	X	X	X	X	
Oman	-	X						X
Panama	X	X					X	X
Philippines	X	X	X					
Saint-Kitts-et-Nevis	X	-						
Sainte-Lucie	X	-						
Saint-Vincent et les Grenadines	X	X						
Samoa								X
Samoa américaines								X
Seychelles								X
Trinité-et-Tobago								X
Vanuatu								X

⁴⁰ Conformément au 3 de l'article 238-0 A du CGI dans sa version en vigueur lors de l'adoption de l'arrêté du 21 août 2013, l'ajout des Bermudes et de Jersey à la liste des ETNC devait être applicable au 1^{er} janvier 2014. Toutefois, en raison de leur retrait de la liste française à compter du 1^{er} janvier 2014 par arrêté du 17 janvier 2014, la législation ETNC n'a jamais trouvé à s'appliquer à ces juridictions.

2. Arrêté du 6 janvier 2020 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?cidTexte=JORFTEXT000039780402&categorieLien=id>
3. 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
4. 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
5. 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>
6. 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>
7. 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
8. 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
9. 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
10. CGI.art.238-O A
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000021657989&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20120417
11. CGI. art. 238 A
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000021657945&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20120417
12. CGI. art. 209 B
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=86973EDD9494AD871BB9A129BE5FC03E.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026292713&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
13. CGI. art. 123 bis
<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000021657825&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20120417&fastPos=1&fastReqId=202488507&oldAction=rechCodeArticle>
14. CGI. art. 244 bis
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EBF8C0F8639E7032F21DE84A885FA13F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946771&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
15. CGI. art. 244 bis A
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=1DF985959F875178BD8149F3AD056A5F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946754&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227

16. CGI. art. 244 bis B
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EBF8C0F8639E7032F21DE84A885FA13F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946746&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
17. CGI. art. 125 A
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=1DF985959F875178BD8149F3AD056A5F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946479&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
18. CGI. art. 125-0 A
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000026946463&cidTexte=LEGITEXT000006069577>
19. CGI. art. 119 bis
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EBF8C0F8639E7032F21DE84A885FA13F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946447&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
20. CGI. art. 182 A bis
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EBF8C0F8639E7032F21DE84A885FA13F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946791&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
21. CGI. art. 182 B
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=1DF985959F875178BD8149F3AD056A5F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946773&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
22. CGI. art. 145
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000006307345&dateTexte=&categorieLien=cid>
23. CGI. art. 39 *duodecies*
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000021657866&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20120417
24. LOI n°2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000037518803&categorieLien=id>
25. 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>
26. LPF. art. L13 AA
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000021657951&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20120417
27. LPF. art. L13 AB
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000022177772&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20120417
28. CGI. Annexe II art. 102 U
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000006294004&cidTexte=LEGITEXT000006069569&dateTexte=20120417
29. CGI. Annexe II art. 102 V
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000006294008&cidTexte=LEGITEXT000006069569&dateTexte=20120417

Régimes fiscaux dérogatoires – ETNC-FR

Tableaux de synthèse

1. Régimes fiscaux dérogatoires applicables aux transactions réalisées par un résident avec une entité établie dans un ETNC

Résident fiscal français réalisant des transactions hors de France	Transactions réalisées avec une entité établie dans un autre Etat, hors ETNC	Transactions réalisées avec une entité établie dans un ETNC
	Texte légal	Texte légal
<p>Bénéfices et revenus réalisés hors de France</p>	<p>CGI 123 bis 1 – Principe (Personnes physiques)</p> <p>Les bénéfices et revenus tirés de l'exploitation d'une société soumise à un régime fiscal privilégié ou de la détention de participations à hauteur de 10%, directe ou indirecte, par une personne physique établie en France sont passibles de l'IR dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.</p>	<p>CGI 123 bis 1 et 4 ter – Principe (Personnes physiques)</p> <p>Les bénéfices et revenus tirés de l'exploitation d'une société soumise à un régime fiscal privilégié ou de la détention de participations à hauteur de 10%, directe ou indirecte, par une personne physique établie en France sont passibles de l'IR dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.</p> <p>La condition de détention de 10% prévue à l'article 123 bis 1 est présumée satisfaite lorsque la personne physique a transféré des biens ou des droits à une entité établie dans un ETNC. Le cas échéant, la totalité des bénéfices et revenus positifs de l'entité étrangère est imposée entre les mains de la personne physique, sauf si elle établit la proportion exacte de la participations qu'elle détient dans l'entité, auquel cas elle sera soumise à l'IR dans cette proportion.</p>

Résident fiscal français réalisant des transactions hors de France	Transactions réalisées avec une entité établie dans un autre Etat, hors ETNC	Transactions réalisées avec une entité établie dans un ETNC
	Texte légal	Texte légal
	<p>CGI 123 bis 4 ter al. 1 – Exceptions (Personnes physiques)</p> <p>L'article 123 bis 1 n'est pas applicable lorsque :</p> <p>1°) l'entité exploitée ou contrôlée par la personne physique est établie dans un Etat membre de l'Union européenne</p> <p>OU</p> <p>2°) un territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement</p> <p>SI</p> <p>l'exploitation de cette société ou la détention de participations dans celle-ci n'est pas constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.</p> <p>CGI 209 B – Principe (Personnes morales)</p> <p>Les bénéfices et revenus positifs réalisés dans un Etat à régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A par une société exploitée ou contrôlée par une personne morale établie en France sont imposables à l'IS.</p>	<p>CGI 123 bis 4 bis al. 2 – Exception (Personnes physiques)</p> <p>L'article 123 bis 1 n'est pas applicable lorsque la personne physique démontre que l'exploitation de la société ou la détention de participations dans cette société a principalement un objet et en effet autres que de permettre la localisation de bénéfices ou de revenus dans un Etat où elle est soumise à un régime fiscal privilégié.</p> <p>CGI 209 B – Principe</p> <p>Les bénéfices et revenus positifs réalisés dans un Etat à régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A par une société exploitée ou contrôlée par une personne morale établie en France sont imposables à l'IS.</p>

Résident fiscal français réalisant des transactions hors de France	Transactions réalisées avec une entité établie dans un autre Etat, hors ETNC	Transactions réalisées avec une entité établie dans un ETNC
	Texte légal	Texte légal
	<p>CGI 209 B II et III – Exceptions (Personnes morales)</p> <p>L'article 209 B n'est pas applicable :</p> <p>1°) si la société exploitée ou contrôlée par une personne morale établie en France est établie dans un Etat de la Communauté européenne et</p> <p>2°) si l'exploitation ou le contrôle de la société par une personne morale établie en France ne sont pas constitutives d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française</p> <p>OU</p> <p>3°) lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de la société établie hors de France ont principalement un effet et un objet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat soumis à un régime fiscal privilégié (clause de sauvegarde).</p>	<p>CGI 209 B III – Exception / Clause de sauvegarde</p> <p>L'article 209 B n'est pas applicable lorsque la personne morale établie en France démontre que les opérations de la société établie hors de France ont principalement un effet et un objet autres que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat soumis à un régime fiscal privilégié.</p>
<p>Retenues à la source supportées par une société établie à l'étranger, exploitée ou contrôlée par une société établie en France</p>	<p>CGI 209 B I 5 et 102 XA annexe II (Personnes morales)</p> <p>Les retenues à la source effectuées sur les dividendes, intérêts ou redevances compris dans les revenus d'une entité soumise à un régime fiscal privilégié et qui proviennent d'un Etat ou territoire autre que celui dans lequel cette entité est établie ou constituée, sont imputables sur</p>	<p>CGI 209 B I 5 et 102 XA annexe II (Personnes morales)</p> <p>Les retenues à la source effectuées sur les dividendes, intérêts ou redevances provenant d'une entité établie ou constituée dans ETNC ne sont pas imputables sur le montant de l'IS due par la personne morale établie en France.</p>

Résident fiscal français réalisant des transactions hors de France	Transactions réalisées avec une entité établie dans un autre Etat, hors ETNC	Transactions réalisées avec une entité établie dans un ETNC
	Texte légal	Texte légal
	<p>le montant de l'IS due en France par la personne morale établie en France et passible de l'IS sous réserve de remplir deux conditions :</p> <p>1°) l'Etat d'où provient ces revenus est lié à la France par une convention d'élimination des doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus ;</p> <p>2°) l'Etat d'où provient ces revenus n'est pas un ETNC au sens de l'article 238 A du CGI.</p>	
<p>Régime des sociétés mères</p>	<p>CGI 145 et 216</p> <p>Sous réserve de remplir certaines conditions, les dividendes distribués par une filiale à sa société mère sont exonérés d'IS.</p>	<p>CGI 145 6 d – Principe et Exception</p> <p>Principe : les produits des titres d'une société établie dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A sont exclus du bénéfice du régime fiscal des sociétés mères.</p> <p>Exception : la société mère doit apporter la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation des bénéfices dans un ETNC.</p>

Résident fiscal français réalisant des transactions hors de France	Transactions réalisées avec une entité établie dans un autre Etat, hors ETNC	Transactions réalisées avec une entité établie dans un ETNC
	Texte légal	Texte légal
Déduction des charges pour la détermination du revenu imposable	<p>CGI 238 A al. 1</p> <p>Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnement, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formule de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, payés ou dus 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 et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ainsi que tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établie dans un Etat étranger hors ETNC ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère normal ou exagéré.</p>	<p>CGI 238 A al. 3 et 4</p> <p>Principe : Les charges mentionnées au 1^{er} alinéa de l'article 238 A ainsi que tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un ETNC ne sont pas admis en déduction pour l'établissement de l'IS ou de l'IR.</p> <p>Exception : le débiteur doit apporter la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère normal ou exagéré et démontrer que les dépenses ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un ETNC.</p>
Régime des plus-values à long terme sur certaines cessions	<p>CGI 39 duodecies – Principe</p> <p>Le régime des plus-values à court terme (<i>i.e.</i> imposées au taux normal de l'IS) est applicable aux plus-values réalisées lors de la cession de titres détenus depuis deux ans au moins.</p>	<p>CGI 39 duodecies 2 c – Principe et Exception</p> <p>Principe : le régime des plus-values à court terme est applicable aux plus-values à long terme réalisées à l'occasion de cession de titres de sociétés établies dans un ETNC.</p> <p>Exception : la société détentrice des titres doit apporter la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni</p>

Résident fiscal français réalisant des transactions hors de France	Transactions réalisées avec une entité établie dans un autre Etat, hors ETNC	Transactions réalisées avec une entité établie dans un ETNC
	Texte légal	Texte légal
	<p>CGI 39 duodecimes 4 et 5</p> <p>Le régime des moins-values à long terme est applicable aux moins-values subies lors de la cession de titres détenues depuis deux ans au moins, autres que les moins-values subies lors de la cession de biens amortissables, quelle que soit leur durée de détention.</p> <p>CGI 39 terdecimes 5</p> <p>Sous certaines conditions, les distributions faites par les sociétés de capital-risque qui fonctionnent dans les conditions de l'article 1^{er}-1 de la loi n°85-695 du 11 juillet 1985 sont soumises au régime des plus-values à long terme.</p> <p>CGI 219 I a et a bis – Principe</p> <p>Le montant net des plus-values à long terme fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 19% sous certaines conditions. Pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, le taux d'imposition est fixé à 15%.</p> <p>Les moins-values à long terme sont imputées sur les plus-values à long terme imposées au taux de 19%. Les moins-values existant à l'ouverture</p>	<p>pour objet ni pour effet de permettre dans un but de fraude fiscale, la localisation des bénéficiaires dans un tel Etat ou territoire.</p> <p>CGI 39 duodecimes 5</p> <p>Le régime des moins-values à long terme est applicable aux moins-values subies lors de la cession de titres de sociétés établies dans un ETNC, <u>quelle que soit leur durée de détention.</u></p> <p>CGI 39 terdecimes 5 b al. 2</p> <p>Le 5 de l'article 39 terdecimes ne s'applique pas lorsque les titres cédés sont des titres de société établie dans un ETNC. Le cas échéant, les plus-values réalisées sont soumises <u>au régime des plus-values à court terme, quelle que soit leur durée de détention.</u></p> <p>CGI 219 I a sexies-0 ter – Principe et exception</p> <p>Principe : le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant de cessions de titres de sociétés établies dans un ETNC.</p> <p>Exception : la société détentrice des titres doit apporter la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles n'ont ni</p>

Résident fiscal français réalisant des transactions hors de France	Transactions réalisées avec une entité établie dans un autre Etat, hors ETNC	Transactions réalisées avec une entité établie dans un ETNC
	Texte légal	Texte légal
	du premier des exercices ouverts à compter du 1 ^{er} janvier 2005, sont imputées sur les moins-values à long terme imposées au taux de 15%.	pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation des bénéfices dans un tel Etat.
<p>Obligations documentaires en matière de prix de transfert</p>	<p>LPF L. 13 AA</p> <p>Sous réserve de remplir certaines conditions (L. 13 AA I a, b, c, d, e), les personnes morales établies en France doivent tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre des transactions de toute nature réalisées avec des entités juridiques liées au sens du 12 de l'article 39 CGI (entreprises associées) établies ou constituées hors de France.</p>	<p>LPF L.13 AB</p> <p>Lorsque des transactions de toute nature sont réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies ou constituées dans un ETNC au sens de l'article 238-0 A du CGI, la documentation mentionnée à l'article L. 13 AA comprend également, pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, <u>une documentation complémentaire comprenant l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'IS, y compris le bilan et le compte de résultat établis dans les conditions prévues par le IV de l'article 209 B du CGI.</u></p>

2. Régimes fiscaux dérogatoires de retenues à la source

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	28%	<p>CGI 244 bis – Principe</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 – Principe et Exception</p> <p>Principe : lorsque les profits sont réalisés par ces mêmes contribuables ou sociétés lorsqu'ils sont domiciliés, établis ou constitués dans un ETNC.</p> <p>Exception : le taux de 75% n'est pas applicable s'ils apportent la preuve que les opérations auxquelles correspondent ces profits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un ETNC.</p>
	<p>28 % (2020) 26,5 % (2021) ... 19 %</p>	<p>CGI 244 bis A III bis – Principe</p> <p>Pour les plus-values telles que définies au e bis et e ter du I de l' article 164 B du CGI réalisées par :</p> <ul style="list-style-type: none"> - des personnes morales établies hors de France et - des personnes physiques domiciliées hors de France. 		

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 de cession ou de rachat de droits sociaux et distributions de certains fonds	0%	244 bis C – Principe Exonération	75 %	CGI 244 bis B 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. Exception : le taux de 75% n'est pas applicable s'ils apportent la preuve que les opérations auxquelles correspondent ces profits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un ETNC.
	28%	244 bis B – Exception En cas de participation substantielle (25%), sauf conventions internationales contraires :		
	19%	- bénéficiaires personnes morales constituées ou établies hors de France ; - bénéficiaires personnes physiques domiciliées hors de France		
Produit de placement à revenu variable (dividendes)	12,8%	CGI 119 bis 1 et 187 1 – Principe 1°) Bénéficiaires de dividendes personnes physiques.	75 %	CGI 119 bis et 187 2° – Exception Produits mentionnés aux articles 108 à 117 bis et payés hors de France dans un ETNC.
	15%	2°) Bénéficiaires de dividendes personnes morales ou organismes ayant leur siège dans un Etat membre de l'UE ou dans un Etat membre de l'EEE		

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
	28%	ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. 3°) Personnes morales bénéficiant d'autres revenus		
Produit de placement à revenu fixe (intérêts)	12,8%	CGI 125 A I – Principe Personnes physiques bénéficiant d'intérêts dont le débiteur est établi en France ou hors de France.	75%	CGI 125 A III bis 2° – Exception Les revenus et produits dont le débiteur est établi en France sont payés dans un ETNC sauf si le débiteur démontre que les opérations auxquelles correspondent ces revenus et produits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus et produits dans un tel Etat ou territoire.
Prélèvement sur produits de bons ou contrats de capitalisation (assurance-vie)	35% (ou 45%) 35% (ou 25%)	CGI 125-0 A II – Principe 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 ; 2°) durée égale ou supérieure à deux ans et inférieure à quatre ans ; ce taux est de 35 % pour	75 %	CGI 125-0 A – Exception 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.

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
	<p>15%</p> <p>7,5%</p>	<p>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>Revenus non salariaux et rémunérations de prestations sportives</p>	<p>28%</p> <p>15 %</p>	<p>CGI 182 B I, II – Principe</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 – Exception</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>

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
Revenus salariaux	0%, 12% et 20% par tranche	<p>CGI 182 A – Principe</p> <p>Traitements, salaires, pensions et rentes viagères de source française servies à des personnes domiciliées hors de France.</p>	75 %	<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>
	15 %	<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>		