

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 53 DU 10 MAI 2012

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

14 A-5-12

INSTRUCTION DU 27 AVRIL 2012

MESURES DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'ÉVASION FISCALES.
ÉTATS ET TERRITOIRES NON COOPÉRATIFS.

(C.G.I., art. 39 *duodecies*, 39 *terdecies*, 54 *quater*, 57, 119 *bis*, 123 *bis*, 125-0 A, 125 A, 131 *quater*, 145, 164 B, 182 A *bis*, 182 B, 187, 199 *ter*, 209 B, 219, 238-0 A, 238 A, 244 *bis*, 244 *bis* A, 244 *bis* B, 1735 *ter*, 1783 A ; L.P.F., art. L. 13 AA, L. 13 AB, L13 B et L. 80 E)

NOR : ECE L 12 40004 J

Bureau E 1

PRESENTATION

L'article 22 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009, Journal officiel du 31 décembre 2009) instaure différents dispositifs fiscaux à l'encontre des États et territoires non coopératifs.

La présente instruction a pour objet de préciser :

- la notion d'État ou territoire non coopératif ;
- les mesures applicables aux transactions réalisées par des résidents français avec des États ou territoires non coopératifs ;
- les mesures applicables aux transactions réalisées par des résidents d'États ou territoires non coopératifs ou localisées dans ces États.

La présente instruction précise la portée des mesures qui ne sont pas commentées par des instructions particulières. Elle renvoie le cas échéant aux instructions déjà publiées par l'administration.

•

SOMMAIRE

| | |
|--|-----------|
| INTRODUCTION | 1 |
| TITRE 1 : DEFINITION DE LA NOTION D'ETAT OU DE TERRITOIRE NON COOPERATIF | 3 |
| CHAPITRE 1 : CRITERES INITIAUX D'ELABORATION DE LA LISTE DES ETATS ET TERRITOIRES NON COOPERATIFS | 4 |
| CHAPITRE 2 : MISE A JOUR ANNUELLE DE LA LISTE | 11 |
| TITRE 2 : DISPOSITIONS APPLICABLES AUX RESIDENTS DE FRANCE EFFECTUANT DES TRANSACTIONS AVEC UN ETAT OU UN TERRITOIRE NON COOPERATIF | 18 |
| CHAPITRE 1 : RENFORCEMENT DES DISPOSITIFS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'EVASION FISCALES PREVUS AUX ARTICLES 209 B ET 123 <i>BIS</i> | 19 |
| Section 1 : Bénéfices ou revenus provenant d'entités établies ou constituées dans un pays à régime fiscal privilégié et contrôlées par des personnes morales établies en France | 21 |
| Sous-section 1 : Conditions d'imputation des retenues à la source supportées en amont | 21 |
| Sous-section 2 : Conditions d'application de la clause de sauvegarde | 25 |
| Sous-section 3 : Entrée en vigueur | 31 |
| Section 2 : Participations détenues par une personne physique domiciliée en France dans des structures établies ou constituées dans un pays à régime fiscal privilégié | 32 |
| Sous-section 1 : Introduction d'une clause de sauvegarde lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un Etat de l'Union européenne | 32 |
| Sous-section 2 : Introduction d'une présomption de détention minimale de 10 % | 37 |
| Sous-section 3 : Extension de la base minimum d'imposition forfaitaire aux Etats et territoires non coopératifs | 42 |
| Sous-section 4 : Entrée en vigueur | 43 |
| CHAPITRE 2 : EXCLUSION DU REGIME DES SOCIETES MERES | 44 |
| CHAPITRE 3 : RENFORCEMENT DE L'INTERDICTION DE DEDUCTION DES CHARGES VISEES A L'ARTICLE 238 A | 54 |
| CHAPITRE 4 : DURCISSEMENT DU REGIME D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES DE CESSION DE TITRES DE SOCIETES IMPLANTEES DANS UN ETAT OU TERRITOIRE NON COOPERATIF | 67 |

| | |
|---|------------|
| CHAPITRE 5 : INSTAURATION D'UNE OBLIGATION DOCUMENTAIRE SPECIFIQUE EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT | 71 |
| TITRE 3 : DISPOSITIONS APPLICABLES AUX RESIDENTS D'ETATS OU TERRITOIRES NON COOPERATIFS OU AUX REVENUS TRANSITANT PAR DE TELS ETATS OU TERRITOIRES | 75 |
| CHAPITRE 1 : MAJORATION DES TAUX DE RETENUE A LA SOURCE SUR LES REVENUS ET PLUS-VALUES DE NATURE IMMOBILIERE VISES AUX ARTICLES 244 <i>BIS</i> , 244 <i>BIS</i> A ET 244 <i>BIS</i> B | 75 |
| Section 1 : Maintien du taux de 50 % du prélèvement sur les profits immobiliers réalisés par des marchands de biens, des intermédiaires pour le négoce et des lotisseurs résidents d'Etats ou de territoires non coopératifs | 75 |
| Section 2 : Majoration du taux du prélèvement sur les plus-values immobilières ou mobilières réalisées par des résidents d'Etats ou territoires non coopératifs | 78 |
| Sous-section 1 : Prélèvement applicable sur les plus-values immobilières de source française | 78 |
| Sous-section 2 : Prélèvement applicable sur les plus-values mobilières de source française | 84 |
| CHAPITRE 2 : MAJORATION DES TAUX DE RETENUE A LA SOURCE SUR LES INTERETS ET DIVIDENDES VISES AUX ARTICLES 125 A, 125-0 A ET 119 <i>BIS</i> | 86 |
| Section 1 : Produits des placements à revenu fixe payés dans un Etat ou territoire non coopératif | 86 |
| Sous-section 1 : Rappel du dispositif en vigueur jusqu'au 1 ^{er} mars 2010 | 86 |
| Sous-section 2 : Dispositif en vigueur à compter du 1 ^{er} mars 2010 | 88 |
| A. Notion de paiement hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif | 93 |
| 1) Principe | 93 |
| 2) « Clause de sauvegarde » | 98 |
| B. Maintien de l'exonération des produits des emprunts contractés hors de France avant le 1 ^{er} mars 2010 quel que soit le lieu de leur paiement, y compris dans un Etat ou territoire non coopératif | 103 |
| C. Produits de placements à revenu fixe de source française au sens du b du I de l'article 164 B perçus par les personnes non résidentes | 110 |
| D. Précisions | 111 |
| Section 2 : Produits des bons ou contrats de capitalisation ou d'assurance-vie payés dans un Etat ou territoire non coopératif | 112 |
| Sous-section 1 : Rappel du dispositif en vigueur jusqu'au 1 ^{er} mars 2010 | 112 |
| Sous-section 2 : Dispositif en vigueur à compter du 1 ^{er} mars 2010 | 114 |

| | |
|--|------------|
| Section 3 : Dividendes payés dans un Etat ou territoire non coopératif | 117 |
| Sous-section 1 : Rappel du dispositif en vigueur jusqu'au 1 ^{er} mars 2010 | 117 |
| Sous-section 2 : Dispositif en vigueur à compter du 1 ^{er} mars 2010 | 118 |
| A. Taux de retenue à la source applicable | 121 |
| B. Notion de paiement hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif | 122 |
| CHAPITRE 3 : MAJORATION DES RETENUES A LA SOURCE SUR LES REDEVANCES ET CERTAINS REVENUS NON SALARIAUX VISES AUX ARTICLES 182 A B/S ET 182 B | 132 |
| Section 1 : Redevances et revenus non salariaux versés à des personnes domiciliées ou établies dans un Etat ou territoire non coopératif | 132 |
| Sous-section 1 : Economie générale de la retenue à la source | 136 |
| Sous-section 2 : Incidences des nouvelles dispositions | 136 |
| Sous-section 3 : Modalités d'entrée en vigueur | 140 |
| Section 2 : Revenus des artistes domiciliés ou établis dans un Etat ou territoire non coopératif | 142 |
| Sous-section 1 : Economie générale de la retenue à la source | 142 |
| Sous-section 2 : Incidence des nouvelles dispositions | 147 |
| Sous-section 3 : Modalités d'entrée en vigueur | 150 |
| Annexe I : Liste des Etats et territoires non coopératifs au 1^{er} janvier 2010 (Arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts, Journal officiel du 17 février 2010) | |
| Annexe II : Liste des Etats et territoires non coopératifs au 1^{er} janvier 2011 (Arrêté du 14 avril 2011 pris en application du 2 de l'article 238-0 A du code général des impôts, Journal officiel du 29 avril 2011) | |
| Annexe III : Liste des Etats et territoires non coopératifs au 1^{er} janvier 2012 (Arrêté du 4 avril 2012 pris en application du 2 de l'article 238-0 A du code général des impôts, Journal officiel du 12 avril 2012) | |

INTRODUCTION

1. L'article 22 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009, Journal officiel du 31 décembre 2009) instaure différentes mesures fiscales applicables aux transactions réalisées avec des Etats et territoires non coopératifs.

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

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

2. Sauf mention contraire, les articles cités dans la présente instruction sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

TITRE 1 : DEFINITION DE LA NOTION D'ETAT OU DE TERRITOIRE NON COOPERATIF

3. L'article 238-0 A définit tout d'abord les critères de constitution de la liste initiale des Etats et territoires considérés comme non coopératifs au 1^{er} janvier 2010 (Chapitre 1), puis il prévoit les modalités de mise à jour annuelle de cette liste (Chapitre 2).

CHAPITRE 1 : CRITERES INITIAUX D'ELABORATION DE LA LISTE DES ETATS ET TERRITOIRES NON COOPERATIFS

4. Un Etat ou territoire est qualifié de non coopératif au 1^{er} janvier 2010 si trois conditions cumulatives sont réunies :

- il n'est pas membre de la Communauté européenne ;
- il a fait l'objet d'une évaluation par l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (O.C.D.E.) en matière d'échange d'informations à des fins fiscales ;
- il n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties ni signé avec au moins douze autres Etats ou territoires une telle convention.

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

6. En pratique, un Etat ou territoire est qualifié de non coopératif au 1^{er} janvier 2010 s'il figure sur la dernière liste grise publiée en 2009 par le secrétariat de l'O.C.D.E. 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.

7. 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 77/779/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.

8. L'article 238-0 A 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'O.C.D.E. Cet échange ne doit notamment être restreint ni par la législation interne ni par les pratiques administratives de l'Etat ou du territoire concerné.
9. 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 fixant la liste initiale a été publié au Journal officiel du 17 février 2010 (n°0040 du 17 février 2010, page 2923, texte n°11- cf. annexe I).
10. Cette disposition est applicable à compter du 1^{er} janvier 2010.

CHAPITRE 2 : MISE A JOUR ANNUELLE DE LA LISTE

11. La liste des Etats et territoires non coopératifs sera mise à jour au 1^{er} janvier de chaque année. Cette mise à jour consistera à retirer ou ajouter le nom d'un ou plusieurs Etats ou territoires, après examen de leur situation en matière de coopération administrative avec la France.
12. Les Etats ou territoires pourront être retirés de la liste dans les trois cas suivants :
- s'ils concluent avec la France une convention d'assistance administrative permettant à la France d'obtenir tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties ;
 - s'ils modifient leur législation interne ou leurs pratiques administratives afin de permettre une mise en œuvre effective de leurs engagements conventionnels d'assistance administrative envers la France, dans des conditions conformes aux standards de l'O.C.D.E et garantissant notamment un échange de renseignement non restreint ;
 - dans la mesure où ils ne sont pas liés à la France par une convention d'assistance administrative et où ils n'ont pas opposé de refus à une éventuelle proposition de la France en vue de la conclusion d'une telle convention, s'ils sont considérés par le Forum mondial de l'O.C.D.E. sur la transparence et l'échange de renseignement en matière fiscale, créé par la décision du Conseil de l'O.C.D.E. en date du 17/09/2009, comme procédant à l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties.
13. Les Etats ou territoires pourront être ajoutés à la liste dans les trois cas suivants :
- si les stipulations de la convention ou les modalités de leur mise en œuvre n'ont pas permis à la France l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties ;
 - s'ils n'ont pas conclu une convention d'assistance administrative avec la France, malgré une demande en ce sens formulée par la France avant le 1^{er} janvier de l'année précédente ;
 - dans la mesure où ils ne sont pas liés à la France par une convention d'assistance administrative et où ils n'ont pas opposé de refus à une éventuelle proposition de la France en vue de la conclusion d'une telle convention, s'ils sont considérés par le Forum mondial de l'O.C.D.E. sur la transparence et l'échange de renseignements en matière fiscale, comme ne procédant pas à l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties.
14. L'arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget, pris après avis du ministre des affaires étrangères, indique les motifs justifiant l'ajout ou le retrait d'un Etat ou territoire de la liste.
15. 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 Etats et territoires non coopératifs intervient au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de cette inscription.
16. En revanche, les mesures fiscales de rétorsion cessent de s'appliquer dès le 1^{er} janvier de l'année du retrait d'un Etat ou territoire de la liste et, s'agissant plus spécifiquement des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier de cette même année.
17. Précision : Si la mise à jour de la liste constatant le retrait d'un Etat ou d'un territoire est publiée postérieurement au 1^{er} janvier, il appartient au contribuable imposé au titre d'opérations réalisées avec cet Etat ou ce territoire selon les règles applicables aux transactions impliquant un Etat ou un territoire non coopératif, d'introduire une réclamation pour obtenir la régularisation des impositions établies entre le 1^{er} janvier et la date de publication de la mise à jour. Ces réclamations devront être adressées, selon les modalités prévues par les

articles L.190 et suivants du livre des procédures fiscales, auprès du Service des Impôts du lieu de leur domicile ou de leur siège social, pour les contribuables résidents de France, et, pour les contribuables non-résidents, auprès du Service des Impôts des Non-Résidents – 10 rue du centre, TSA 10010, 93465 NOISY-LE-GRAND CEDEX.

18. La mise à jour au 1er janvier 2011 de la liste des Etats et territoires non coopératifs a été fixée par arrêté du 14 avril 2011 publié au Journal officiel du 29 avril 2011 (n°0100, page 7477, texte n°14 - cf. annexe II). La mise à jour au 1er janvier 2012 a été fixée par arrêté du 4 avril 2012 publié au Journal officiel du 12 avril 2012 (n°87, page 6731, texte n°21 - cf. annexe III).

TITRE 2 : DISPOSITIONS APPLICABLES AUX RESIDENTS DE FRANCE EFFECTUANT DES TRANSACTIONS AVEC UN ETAT OU UN TERRITOIRE NON COOPERATIF

CHAPITRE 1 : RENFORCEMENT DES DISPOSITIFS DE LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'EVASION FISCALES PREVUS AUX ARTICLES 209 B ET 123 BIS

19. Les dispositions prévues aux articles 209 B et 123 *bis* ont pour objet de dissuader les personnes morales ou physiques de localiser une partie de leurs bénéfices dans une entité établie ou constituée hors de France dans un Etat ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A. Jusqu'au 1^{er} janvier 2010, elles ne comportent pas de dispositions spécifiques en ce qui concerne les Etats ou territoires non coopératifs.

Désormais, les conditions d'application de l'article 209 B, qui permet d'imposer en France les bénéfices ou revenus positifs réalisés à l'étranger dans des Etats à régime fiscal privilégié par des entreprises et entités exploitées ou contrôlées par des personnes morales établies en France, sont modifiées lorsque ces entreprises et entités sont localisées dans un Etat ou territoire non coopératif (Section 1).

20. Il en va de même pour l'article 123 *bis*, qui permet d'imposer en France les bénéfices réalisés par une entité établie ou constituée dans un pays à régime fiscal privilégié lorsque plus de 10% de son capital ou de ses droits sont détenus par une personne physique domiciliée en France (Section 2).

Section 1 : Bénéfices ou revenus provenant d'entités établies ou constituées dans un pays à régime fiscal privilégié et contrôlées par des personnes morales établies en France

Sous-section 1 : Conditions d'imputation des retenues à la source supportées en amont

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

22. Cette imputation était jusqu'alors subordonnée à la condition que l'Etat ou le territoire d'où proviennent ces dividendes, intérêts et redevances soit la France ou un Etat lié à la France par une convention fiscale d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

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

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

24. Les autres conditions d'imputation des retenues à la source décrites aux paragraphes 165 à 170 de l'instruction 4 H-1-07 du 16 janvier 2007 restent inchangées.

Sous-section 2 : Conditions d'application de la clause de sauvegarde

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

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

26. Le nouveau III *bis* exclut par principe l'application de cette clause de sauvegarde en présence d'une entreprise ou d'une entité juridique établie ou constituée dans un Etat ou territoire non coopératif.

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

28. Par ailleurs, il est rappelé que lorsque les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou l'entité juridique, établie ou constituée hors de France dans un Etat ou territoire coopératif, excèdent les seuils de revenus fixés au III, la personne morale établie en France a toujours la faculté d'échapper à l'imposition prévue au I de l'article 209 B en apportant la preuve que le choix de son implantation hors de France a principalement un effet autre que de permettre la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire où l'entreprise ou l'entité étrangère est soumise à un régime fiscal privilégié. La teneur de ces dispositions reste inchangée de même que les précisions apportées aux paragraphes 225 à 229 de l'instruction 4 H-1-07 du 16 janvier 2007.

Ainsi, la personne morale doit fournir tous éléments de nature à démontrer l'effet principalement autre que fiscal des opérations effectuées et doit s'attacher à produire tous les éléments matériels et quantitatifs de nature à permettre une comparaison objective entre le montant du gain résultant des avantages fiscaux tirés de l'implantation et celui tenant aux avantages de nature autre que fiscale.

29. En application du nouveau III *bis*, lorsque les bénéfices ou revenus positifs de l'entreprise ou l'entité juridique établie ou constituée hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif, excèdent les seuils fixés au III, la personne morale établie en France a également la possibilité d'échapper à l'imposition prévue au I de l'article 209 B. Toutefois, elle devra transmettre, d'une part, toutes les informations nécessaires à l'appréciation de l'activité exercée et les seuils de revenus financiers et intra-groupe et, d'autre part, justifier que les opérations de l'entreprise ou de l'entité ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ses bénéfices dans l'Etat ou le territoire concerné (sur ce point, voir les paragraphes 225 à 229 de l'instruction 4 H-1-07 précitée).

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

Sous-section 3 : Entrée en vigueur

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

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

Sous-section 1 : Introduction d'une clause de sauvegarde lorsque l'entité juridique est établie
ou constituée dans un Etat de l'Union européenne

- 32.** Outre des aménagements purement rédactionnels qui reprennent la terminologie usitée à l'article 209 B et qui clarifient le champ des structures visées par ce dispositif - personnes morales, organismes, fiducies et institutions comparables - sous le vocable unique d'entité juridique, les modifications apportées à l'article 123 *bis* visent d'abord à assurer sa parfaite conformité avec le droit communautaire.
- 33.** A cet effet, le nouveau 4 *bis* insère une clause de sauvegarde similaire à celle prévue au II de l'article 209 B qui, lorsque l'entité juridique étrangère est établie ou constituée dans un Etat de l'Union européenne, limite les cas de mise en œuvre du dispositif aux montages artificiels.
- 34.** Ainsi, une personne physique détenant une participation d'au moins 10 % dans une entité juridique soumise à un régime fiscal privilégié et établie ou constituée dans un Etat de l'Union européenne peut échapper à l'imposition des résultats de cette entité en France, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité ne s'inscrit pas dans un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.
- 35.** La notion de montage artificiel décrite aux paragraphes 183 et suivants de l'instruction 4 H-1-07 du 16 janvier 2007 précisant les conditions d'application de l'article 209 B s'apprécie au regard de critères objectifs.
- 36.** Ainsi, les dispositions de l'article 123 *bis* ne trouveront pas à s'appliquer lorsque la réalité de l'implantation (existence physique en termes de locaux, personnels et équipements) et l'exercice effectif d'une activité économique seront établis.

Sous-section 2 : Introduction d'une présomption de détention minimale de 10 %

- 37.** Il est également remédié aux difficultés auxquelles peut se heurter l'administration lorsqu'il s'agit de démontrer un lien de détention entre un résident français et des entités juridiques situées dans des Etats ou territoires non coopératifs.
- 38.** Le nouveau 4 *ter* de l'article 123 *bis* introduit ainsi une présomption relative à la détention d'une entité lorsqu'une personne physique a transféré des biens ou droits à une entité située dans un Etat ou territoire non coopératif.
- 39.** Les services chargés du contrôle fiscal pourront mettre en œuvre les dispositions de l'article 123 *bis* dès lors qu'ils auront constaté un transfert de biens ou droits, sans avoir à démontrer que la personne physique détient une participation d'au moins 10 %.
- 40.** La mise en œuvre de cette présomption autorise l'administration à imposer la totalité des bénéfices ou revenus positifs de l'entité entre les mains du contribuable, sans que cette imposition puisse être inférieure à une base minimale d'imposition forfaitaire (cf. paragraphe 41).
- 41.** Néanmoins, l'intéressé a la faculté d'établir, dans le cadre du débat oral et contradictoire, la proportion exacte des actions, parts ou droits qu'il détient dans l'entité, auquel cas il sera imposé dans cette proportion.

Sous-section 3 : Extension de la base minimale d'imposition forfaitaire aux Etats
et territoires non coopératifs

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

Sur les modalités de calcul de la base minimum d'imposition, voir les paragraphes 98 à 105 de l'instruction 5 I-1-00 du 1^{er} mars 2000.

Sous-section 4 : Entrée en vigueur

43. Cette disposition entre en vigueur au 1^{er} janvier 2010.

CHAPITRE 2 : EXCLUSION DU REGIME DES SOCIETES MERES

44. Le régime des sociétés mères prévu aux articles 145 et 216 autorise une société mère soumise à l'impôt sur les sociétés et détenant une participation supérieure à 5 % dans le capital de sa filiale à déduire de son bénéfice imposable les dividendes en provenance de cette filiale, à la condition que les titres de la filiale aient été conservés par la société mère pendant au moins deux ans. Une quote-part de frais et charges égale à 5% du produit total des participations doit être réintégrée et donc donner lieu à une taxation en France.

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

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

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

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

48. Exemple :

Une société française A est membre d'un groupe. La société A assure l'activité de recherche et développement au profit des filiales du groupe, perçoit les redevances et s'est endettée auprès de tiers.

Par un contrat d'apport, la société A transfère cette activité à une entité B. Suite à cette opération, la société B perçoit les recettes liées aux services rendus aux filiales.

La société B est située dans un Etat ou territoire qualifié de non coopératif au sens de l'article 238-0-A.

En contrepartie de l'apport, la société A est rémunérée par des titres de la société B représentant une fraction du capital de cette dernière supérieure à 5 %.

Dès lors, quand bien même la société A dispose d'une participation supérieure à 5 % dans le capital de la société B, les dividendes distribués par cette dernière société à la société A ne pourront bénéficier du régime des sociétés mères, la société B étant établie dans un Etat ou territoire non coopératif.

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

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

Ainsi, si une filiale dispose de capitaux propres à hauteur de 100 et en affecte 10 à son établissement stable, les dividendes versés par la filiale seront réputés provenir de l'établissement stable à hauteur de 10 %.

Pour plus de précisions sur ce qu'il convient d'entendre par capitaux propres affectés à un établissement stable, il convient de se reporter aux paragraphes n°83 et 84 de l'instruction 4 H-8-07 du 31 décembre 2007.

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

52. Il est rappelé que les bénéfices appréhendés en vertu de l'article 209 B ne bénéficient pas non plus du régime des sociétés mères lors de leur distribution s'ils proviennent d'un Etat ou d'un territoire non coopératif.

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

CHAPITRE 3 : RENFORCEMENT DE L'INTERDICTION DE DEDUCTION DES CHARGES
VISEES A L'ARTICLE 238 A

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

55. L'insertion d'un troisième alinéa dans l'article 238 A et la modification du dernier alinéa ont pour conséquence de poser un principe d'interdiction de déduction des sommes lorsque ces sommes sont payées ou dues à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un Etat ou territoire non coopératif.

56. Par exception, la déduction de ces sommes est toutefois possible si le contribuable apporte la preuve qu'elles correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal et exagéré (preuve déjà réclamée au premier alinéa de cet article) mais également que les opérations qu'elles rémunèrent ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un Etat ou territoire non coopératif.

Sur la démonstration de la réalité et du caractère normal de l'opération, voir la documentation de base 4 C 9.

57. Les conditions de mise en œuvre de cette clause de sauvegarde seront appréciées au cas par cas. Toutefois, dès lors que la rédaction de cette clause use d'une terminologie voisine de celle figurant à l'article 209 B, des principes communs à ceux utilisés dans le cadre de l'application des dispositions prévues à ce dernier article seront applicables. Ainsi, devront être fournis tous éléments de nature à démontrer l'objet et l'effet principalement autre que fiscal des opérations effectuées¹.

58. S'agissant du critère de l'objet de l'opération, il s'agit de démontrer l'absence d'intention du débiteur de localiser des sommes dans un Etat ou territoire non coopératif.

59. S'agissant de la preuve de l'effet autre que fiscal, devront être produits tous les éléments matériels et quantitatifs de nature à permettre une comparaison objective entre le montant du gain résultant des avantages fiscaux tirés de l'implantation et celui tenant aux avantages d'autre nature.

60. Exemple 1 :

Une société française prétend développer son activité dans une zone géographique d'où elle est absente. Dans ce cadre, elle verse des honoraires à une société établie dans un Etat ou territoire non coopératif, dont l'objet serait d'identifier des entreprises déjà implantées sur ces marchés et susceptibles d'être acquises. Les factures mentionnent des " recherches de sociétés cibles ".

La société française n'a apporté aucun élément de nature à établir tant la réalité de la prestation que la normalité des honoraires versés. Elle n'a pas non plus établi que l'objet et l'effet du recours à l'intermédiaire étaient principalement autres que de localiser les honoraires dans un Etat ou territoire non coopératif.

Les honoraires ne pourront donc pas être admis en charges déductibles de la société française.

61. Exemple 2 :

Une société française exporte depuis 2001 des marchandises au Moyen-Orient par l'intermédiaire d'un bureau de vente établi localement, qui ne constitue pas un établissement stable. A compter de 2008, des commissions sont facturées par un intermédiaire résidant à Londres et versées sur un compte désigné par celui-ci dans une banque établie dans un Etat ou territoire non coopératif. Les sommes n'étant pas rapatriées à Londres, elles ne sont pas soumises à l'impôt.

Au vu des éléments recueillis par le service de contrôle, la société dispose toujours d'un bureau de vente local dans le territoire d'exportation. Bien que le chiffre d'affaires lié aux exportations soit en constante augmentation, le bénéfice est désormais absorbé par le paiement des commissions à l'intermédiaire. Or, la

¹ Par exception, trois catégories de titres (cf. n° 99 ci-après) bénéficient de la « clause de sauvegarde » sans que le débiteur ait à apporter la preuve tenant à l'effet et à l'objet de l'opération d'endettement. Dans ces hypothèses, la déductibilité est acquise lorsque le débiteur apportera la preuve, prévue au premier alinéa de l'article 238 A, que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. La production du relevé détaillé prévu à l'article 54 *quater* n'est pas exigée pour admettre la déduction des intérêts concernés.

société n'a pas apporté les éléments permettant de démontrer la réalité des prestations facturées par l'intermédiaire et notamment les démarches commerciales effectuées par ce dernier dans le territoire d'exportation. Elle n'a pas non plus démontré l'objet et l'effet principalement autres que fiscal du recours à cet intermédiaire.

La déduction de ces charges ne pourra donc pas être admise.

62. Exemple 3 :

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

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

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

64. Sur la notion d'emprunts conclus à compter du 1^{er} mars 2010 mais assimilables à des emprunts conclus avant cette date, voir ci-après n° 101 et s.

65. Cette mesure s'accompagne de la création d'une nouvelle obligation déclarative prévue à l'article 54 *quater*. Désormais, les entreprises sont tenues de produire, en plus du relevé des frais généraux, le relevé détaillé des dépenses visées au troisième alinéa de l'article 238 A et déduites pour l'établissement de l'impôt.

66. Ces dispositions sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011.

CHAPITRE 4 : DURCISSEMENT DU REGIME D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES DE CESSION DE TITRES DE SOCIETES IMPLANTEES DANS UN ETAT OU TERRITOIRE NON COOPERATIF

67. L'application du régime du long terme prévu à l'article 39 *duodecies*, au 5 de l'article 39 *terdecies* et à l'article 219 est exclue lorsque la cession porte sur des titres de sociétés établies dans un Etat ou territoire non coopératif.

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

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

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

CHAPITRE 5 : INSTAURATION D'UNE OBLIGATION DOCUMENTAIRE SPECIFIQUE EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT

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

72. L'article L.13 AB du même livre complète cette obligation lorsque les transactions sont réalisées avec des entités liées situées ou constituées dans des Etats ou territoires non coopératifs. Pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, la documentation doit comprendre l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultat établis dans les

conditions prévues par les articles 102 U et 102 V de l'annexe II. En pratique, il s'agit de fournir l'ensemble des documents comptables exigés d'une personne morale située en France.

73. Pour une analyse complète de la portée de cette obligation et des conséquences au regard des articles 57 et 1735 *ter*, voir l'instruction 4 A-10-10 du 23 décembre 2010.

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

TITRE 3 : DISPOSITIONS APPLICABLES AUX RESIDENTS D'ETATS OU TERRITOIRES NON COOPERATIFS OU AUX REVENUS TRANSITANT PAR DE TELS ETATS OU TERRITOIRES

CHAPITRE 1 : 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

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

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

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

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

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

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

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

Sous-section 1 : Prélèvement applicable sur les plus-values immobilières de source française

78. Le taux normal du prélèvement prévu à l'article 244 *bis* A, applicable sur les plus-values immobilières de source française réalisées par une personne non résidente, est fixé à 33,1/3 %. S'agissant des personnes morales ou physiques résidentes d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et n'étant pas non coopératif, le taux du prélèvement est fixé, respectivement, au taux applicable en matière d'impôt sur les sociétés dans les mêmes conditions que celles applicables à la date de cession aux personnes morales résidentes de France ou au taux de 16%².

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

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

² Ce taux de retenue à la source est porté à 19% pour les plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1^{er} janvier 2011 (Cf. III et d) du VII de l'article 6 de la loi n° 2010-1657 de finances pour 2011).

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

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

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

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

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

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

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

83. Pour une analyse complète de ce dispositif, voir les instructions à paraître en série 8 M.

Sous-Section 2 : Prélèvement applicable sur les plus-values mobilières de source française

84. L'article 244 *bis* B prévoit que les plus-values réalisées par des non-résidents personnes physiques, morales ou autres organismes lors de la cession de droits sociaux d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés et ayant son siège en France sont déterminées et imposées comme des revenus de source française lorsque le cédant détient avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants plus de 25 % des droits dans les bénéfices sociaux de la société à un moment quelconque au cours de la période de cinq ans précédant la cession³.

85. Pour les cessions réalisées à compter du 1^{er} mars 2010 par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués dans un Etat ou territoire non coopératif, les plus-values sont soumises à l'impôt au taux majoré de 50 %, et cela quel que soit le pourcentage de droits détenus par le cédant dans les bénéfices de la société concernée.

CHAPITRE 2 : MAJORATION DES TAUX DE RETENUE A LA SOURCE SUR LES INTERETS ET DIVIDENDES VISES AUX ARTICLES 125 A, 125-0 A ET 119 *BIS*

Section 1 : Produits des placements à revenu fixe payés dans un Etat ou territoire non coopératif

Sous-section 1 : Rappel du dispositif en vigueur jusqu'au 1^{er} mars 2010

86. Le III de l'article 125 A prévoit que les revenus et produits de placements à revenu fixe, dont le débiteur (c'est-à-dire l'émetteur du titre de créance ou l'emprunteur) est établi ou domicilié en France, sont obligatoirement soumis au prélèvement libératoire prévu au I du même article lorsqu'ils sont encaissés par des personnes n'ayant pas en France leur domicile ou leur siège social.

Toutefois, ces revenus sont, sous réserve du respect de certaines conditions, exonérés de ce prélèvement notamment en application des deuxième et troisième alinéas du même III de l'article 125 A, qui visent respectivement certains intérêts d'obligations et produits de titres de créances négociables, et de l'article 131 *quater* qui traite des emprunts contractés hors de France par des sociétés et fonds communs de créances ou de titrisation.

87. Les différents taux de ce prélèvement figurent au III *bis* de l'article 125 A précité.

³ Pour une présentation complète de ce dispositif, il convient de se reporter à l'instruction 5 C-1-01 du 3 juillet 2001.

Sous-section 2 : Dispositif en vigueur à compter du 1er mars 2010

88. A titre liminaire, il est précisé que les développements des paragraphes 87 à 108 de la présente sous-section reprennent les termes du rescrit n° 2010/11 (FP et FE), publié sur le portail fiscal (impot.gouv.fr) le 22 février 2010, sans en modifier la portée.

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

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

91. En outre, l'exonération des revenus et produits des emprunts contractés hors de France par les personnes morales établies en France et les fonds communs de créances ou fonds communs de titrisation est maintenue, y compris si le paiement s'effectue dans un Etat ou territoire non coopératif, pour les emprunts qui ont été contractés avant le 1^{er} mars 2010 et dont la date d'échéance n'est pas prorogée à compter de cette date, ainsi que pour ceux contractés à compter du 1^{er} mars 2010 mais assimilables à un emprunt conclu avant cette date (article 131 *quater*).

92. Il est rappelé que la condition tenant à la domiciliation fiscale du prêteur initial hors de France n'a plus à être remplie pour l'application de l'article 131 *quater*. Sont notamment concernés par cet assouplissement les titres de créances ou emprunts négociables émis par une entité établie en France, que ces titres relèvent du droit français ou d'un droit étranger et quelle que soit la devise dans laquelle ces titres sont émis, ainsi que les produits des parts de fonds communs de créances et de fonds communs de titrisation, à l'exception pour ces derniers de ceux supportant des risques d'assurance (RES n° 2007/59 FP du 8 janvier 2008 et BOI 5 I-4-08).

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

A. Notion de paiement hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif

1) Principe

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

94. Le taux du prélèvement applicable est alors, en application du 11° du III bis de l'article 125 A, de 50 %.

95. 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 (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.

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

97. Le paiement hors de France peut ainsi prendre la forme :

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

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

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

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

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

2) « Clause de sauvegarde »

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

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

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

101. Il est admis que les trois catégories de titres suivantes bénéficient de la « clause de sauvegarde » sans que le débiteur ait à apporter la preuve tenant à l'objet et à l'effet de l'opération d'endettement :

- les titres offerts dans le cadre d'une offre au public de titres financiers au sens de l'article L. 411-1 du code monétaire et financier ou d'une offre équivalente réalisée dans un Etat autre qu'un Etat ou territoire non coopératif. Une offre équivalente s'entend de celle rendant obligatoire l'enregistrement ou le dépôt d'un document d'information auprès d'une autorité de marché étrangère ;

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

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

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

B. Maintien de l'exonération des produits des emprunts contractés hors de France avant le 1^{er} mars 2010 quel que soit le lieu de leur paiement, y compris dans un Etat ou territoire non coopératif

103. Les dispositions de l'article 131 *quater* s'appliquent aux seuls emprunts contractés hors de France avant le 1^{er} mars 2010 et dont la date d'échéance n'est pas prorogée à compter de cette date, ainsi qu'aux emprunts conclus à compter du 1^{er} mars 2010 mais qui sont assimilables à un emprunt conclu avant cette date.

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

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

106. Cas particulier des titres de créances :

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

107. Cas particulier des ouvertures de crédit

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

108. Cas particulier de la novation

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

109. Pour plus de précisions sur les dispositions de l'article 131 *quater*, il convient de se reporter notamment à l'instruction du 29 juin 2006 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 5 I-7-06 et aux rescrits n° RES n° 2007/59 (FP) du 8 janvier 2008 et RES n°2009/23 (FP) du 7 avril 2009 mis en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

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

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

D. Précisions:

111. Cas particulier des « crédit default swaps » (CDS)

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

Les CDS constituent des contrats financiers au sens du III de l'article L.211-1 du code monétaire et financier.

Les flux financiers générés par les contrats financiers, également dénommés « instruments financiers à terme », sont placés hors du champ d'application du prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu prévu à l'article 125 A, qu'il soit opéré sur option des contribuables ou obligatoirement en application du III de ce même article (voir sur ce point les instructions 5 I-5-99 du 8 juillet 1999 et 5 I-1-08 du 24 janvier 2008).

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

Section 2 : Produits des bons ou contrats de capitalisation ou d'assurance-vie payés dans un Etat ou territoire non coopératif

Sous-section 1 : Rappel du dispositif en vigueur jusqu'au 1er mars 2010

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

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

Sous-section 2 : Dispositif en vigueur à compter du 1^{er} mars 2010

114. Le nouveau II *bis* de l'article 125-0 A prévoit que le taux du prélèvement sur ces produits est porté à 50 % lorsqu'ils bénéficient à des personnes domiciliées ou établies dans un Etat ou territoire non coopératif, quelle que soit la durée du contrat.

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

116. Ces dispositions sont applicables aux produits payés à compter du 1^{er} mars 2010.

Section 3 : Dividendes payés dans un Etat ou territoire non coopératif

Sous-section 1 : Rappel du dispositif en vigueur jusqu'au 1^{er} mars 2010

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

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

- 18 %⁴ pour les revenus de la nature de ceux éligibles à l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158 lorsqu'ils bénéficient à des personnes physiques qui ont leur domicile fiscal hors de France dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

- 25 %⁵ pour les autres revenus distribués.

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

Sous-section 2 : Dispositif en vigueur à compter du 1^{er} mars 2010

118. A titre liminaire, il est précisé que les développements des paragraphes 117 à 126 ci-après reprennent les termes du rescrit n° 2010/30 (FE), publié sur le portail fiscal (impot.gouv.fr) le 4 mai 2010, sans en modifier la portée.

⁴ Ce taux de retenue à la source est porté à 19 % pour les revenus perçus à compter du 1er janvier 2011 (III de l'article 6 de la loi de finances pour 2011 précitée) et à 21 % pour les revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2012 (Article 20 de la loi de finances rectificative n° 2011-1978 pour 2011).

⁵ Ce taux de retenue à la source est porté à 30 % pour les revenus perçus à compter du 1er janvier 2012 (C de l'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2011 précitée).

119. Depuis le 1^{er} mars 2010, la retenue à la source sur les revenus distribués par les sociétés établies en France s'applique obligatoirement au taux de 50 %⁶ lorsque ces revenus sont payés hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, quel que soit le domicile fiscal ou le siège social du bénéficiaire de ces revenus (2 de l'article 119 *bis* et 2 de l'article 187).

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

A. Taux de retenue à la source applicable

Depuis le 1^{er} mars 2010, deux situations sont à distinguer :

- Les revenus concernés sont payés hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif :

121. La retenue à la source de droit interne est due au taux de 50 %⁶, sans qu'il soit nécessaire de rechercher le lieu de résidence fiscale du bénéficiaire (domicile fiscal ou siège social).

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

Si le bénéficiaire effectif est domicilié ou établi en France, la retenue à la source est due au taux de 50 %⁶.

- Les revenus concernés ne sont pas payés dans un Etat ou territoire non coopératif :

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

B. Notion de paiement hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif

123. Pour l'application des nouvelles dispositions, le paiement hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif s'entend du premier flux sortant de France. Il vise ainsi le transfert des revenus concernés, par un établissement payeur français au sens de l'article 75 de l'annexe II (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. Le paiement hors de France peut ainsi prendre la forme :

- d'une inscription en compte :

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

125. Sont donc visés par les nouvelles dispositions du 2 de l'article 119 *bis* les paiements des revenus opérés depuis la France directement sur les comptes ouverts dans les livres d'un établissement situé dans un Etat ou territoire non coopératif.

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

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

127. Dans cette hypothèse, par exception, il est tenu compte du lieu de situation du domicile ou du siège social de la personne au nom de laquelle le chèque est libellé, à laquelle les espèces sont remises, etc.

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

⁶ Ce taux de retenue à la source est porté à 55 % pour les revenus perçus à compter du 1^{er} janvier 2012 (Article 20 de la loi de finances rectificative pour 2011 précitée).

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

La retenue à la source au taux majoré de 50 %⁶ n'est donc due, sous réserve de l'application des conventions fiscales, que lorsque l'adhérent d'Euroclear France est établi en France et qu'il effectue un paiement hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif, dans les conditions précisées aux § 123 à 127.

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

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

131. Ces dispositions sont applicables aux dividendes payés à compter du 1^{er} mars 2010.

CHAPITRE 3 : MAJORATION DES RETENUES A LA SOURCE SUR LES REDEVANCES ET CERTAINS REVENUS NON SALARIAUX VISES AUX ARTICLES 182 A *BIS* ET 182 B

Section 1 : Redevances et revenus non salariaux versés à des personnes domiciliées ou établies dans un Etat ou territoire non coopératif

Sous-section 1 : Economie générale de la retenue à la source

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

- le débiteur exerce une activité en France ;
- les sommes sont versées à un bénéficiaire ne disposant pas en France d'installation professionnelle permanente ;
- les sommes versées entrent dans l'une des catégories suivantes :
 - les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice de l'une des professions non commerciales mentionnées à l'article 92,
 - les produits perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, les produits perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales et tous produits tirés de la propriété industrielle et commerciale ou de droits assimilés,
 - les prestations sportives fournies ou utilisées en France,
 - les prestations de toute nature fournies ou utilisées en France.

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

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

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

Le montant de la retenue s'impute :

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

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

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

Sous-Section 2 : Incidences des nouvelles dispositions

136. Un nouveau III, inséré dans l'article 182 B, porte à 50 % le taux de la retenue à la source précitée dès lors que les sommes sont payées à des personnes domiciliées ou établies dans un Etat ou territoire non coopératif.

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

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

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

Cette clause permet d'écarter l'application du taux majoré précité.

Elle s'applique sous réserve que le débiteur apporte la preuve que le paiement des sommes en cause vers un Etat ou territoire non coopératif a principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces sommes dans un Etat ou territoire non coopératif (sur les modalités de mise en œuvre de cette clause, il conviendra de se référer aux développements figurant aux points 56 et suivants).

139. Exemple :

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

Dès lors que le contribuable n'a pas démontré que l'établissement du bénéficiaire des revenus dans un Etat ou territoire non coopératif n'a pas un objet et un effet autre que fiscal, les sommes versées en rémunération de prestations utilisées en France doivent, en l'absence de convention fiscale avec ledit Etat ou territoire, être soumises à la retenue à la source au taux de 50%.

Sous-Section 3 : Modalités d'entrée en vigueur

140. Ces dispositions s'appliquent aux sommes payées à compter du 1^{er} mars 2010.

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

Section 2 : Revenus des artistes domiciliés ou établis dans un Etat ou territoire non coopératif

Sous-section 1 : Economie générale de la retenue à la source

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

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

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

145. Le montant de la retenue s'impute :

- sur le montant de l'impôt sur le revenu : la retenue à la source précitée est libératoire de l'impôt sur le revenu, pour la fraction de la rémunération qui n'excède pas la limite supérieure fixée aux III et IV de l'article 182 A. La retenue à la source correspondant à la fraction de cette rémunération n'est donc pas imputable. Seule la retenue à la source calculée sur la fraction de la rémunération excédentaire à cette limite est imputable.

Cette retenue à la source est restituable lorsque son montant excède le montant de l'impôt sur le revenu afférent au montant total de ces rémunérations calculé dans les conditions prévues au a de l'article 197 A.

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

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

146. L'ensemble de ces dispositions est commenté dans l'instruction administrative 5 B-12-10 du 15 février 2010.

Sous-section 2 : Incidences des nouvelles dispositions

147. Le nouveau VI de l'article 182 A *bis* porte à 50% le taux de la retenue à la source applicable lorsque les sommes versées en contrepartie de prestations artistiques, autres que les salaires, bénéficient à des personnes domiciliées ou établies dans un Etat ou territoire non coopératif.

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

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

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

149. Une clause de sauvegarde est introduite qui permet de maintenir le taux de la retenue à la source à 15% du montant des sommes versées après déduction d'un abattement de 10% au titre des frais professionnels, si le débiteur établit que les sommes correspondent à des opérations réelles qui ont un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un Etat ou territoire non coopératif. (sur les modalités de mise en œuvre de cette clause, voir n°56 et suivants).

Sous-section 3 : Modalités d'entrée en vigueur

150. Ces dispositions s'appliquent aux sommes payées à compter du 1^{er} mars 2010.

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



Annexe IListe des Etats et territoires non coopératifs au 1^{er} janvier 2010

(Arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts, Journal officiel du 17 février 2010)

| | | |
|------------|---------------|---------------------------------|
| Anguilla | Guatemala | Niue |
| Belize | Iles Cook | Panama |
| Brunei | Iles Marshall | Philippines |
| Costa Rica | Liberia | Saint-Kitts-et-Nevis |
| Dominique | Montserrat | Sainte-Lucie |
| Grenade | Nauru | Saint-Vincent et les Grenadines |

•

Annexe IIListe des Etats et territoires non coopératifs au 1^{er} janvier 2011(Arrêté du 14 avril 2011 pris en application du 2 de l'article 238-0 A du code général des impôts,
Journal officiel du 29 avril 2011)

| | | | |
|------------|-------------------------|------------|------------------------------------|
| Anguilla | Grenade | Liberia | Panama |
| Belize | Guatemala | Montserrat | Philippines |
| Brunei | Iles Cook | Nauru | Saint-Vincent-et-les Grenadines |
| Costa Rica | Iles Marshall | Niue | |
| Dominique | Iles Turques-et-Caïques | Oman | |

•

Annexe IIIListe des Etats et territoires non coopératifs au 1^{er} janvier 2012(Arrêté du 4 avril 2012 pris en application du 2 de l'article 238-0 A du code général des impôts,
Journal officiel du 12 avril 2012)

| | | | |
|----------|---------------|------------|-------------|
| Botswana | Guatemala | Montserrat | Niue |
| Brunei | Iles Marshall | Nauru | Philippines |