

PL FR art 14

III
N° 2132

ASSEMBLÉE NATIONALE

CONSTITUTION DU 4 OCTOBRE 1958

TREIZIÈME LÉGISLATURE

Enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 2 décembre 2009.

RAPPORT

FAIT

PAR LA COMMISSION DES FINANCES, DE L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE ET DU CONTRÔLE BUDGÉTAIRE
SUR LE PROJET DE **loi de finances rectificative pour 2009** (n° 2070),

ET PRÉSENTÉ

PAR M. GILLES CARREZ,

Rapporteur général,

Député.

B.– Lutter contre les paradis fiscaux

Article 14

Mesures de lutte contre les États ou territoires non coopératifs et fixant des obligations documentaires relatives à la politique des prix de transfert

Texte du projet de loi :

I.– Le code général des impôts est ainsi modifié :

A.- Avant l'article 238 A, il est inséré un article 238-0 A ainsi rédigé :

« Art. 238-0 A.- 1° Sont considérés comme non coopératifs, à la date du 1^{er} janvier 2010, les États et territoires, non membres de la Communauté européenne, dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'Organisation de coopération et de développement économiques et qui, à cette date, n'ont pas conclu avec la France, non plus qu'avec au moins douze États ou territoires, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties.

« La liste des États et territoires non coopératifs est fixée par un arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget après avis du ministre des affaires étrangères.

« 2° À compter du 1^{er} janvier 2011, la liste mentionnée au 1 est mise à jour, au 1^{er} janvier de chaque année, dans les conditions suivantes :

« a) En sont retirés les États ou territoires ayant nouvellement conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant d'échanger tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties ;

« b) Y sont ajoutés ceux des États ou territoires ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative dont les stipulations ou la mise en œuvre n'ont pas permis à l'administration des impôts d'obtenir les renseignements nécessaires à l'application de la législation fiscale française ;

« c) En sont retirés ou y sont ajoutés les États ou territoires n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative et dont le forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale, créé par la décision du conseil de l'Organisation de coopération et de développement économiques en date du 17 septembre 2009, estime, selon le cas, qu'ils procèdent, ou non, à l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application des législations fiscales.

« L'arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget modifiant la liste, pris après avis du ministre des affaires étrangères, indique le motif qui, en application des dispositions ci-dessus, justifie l'ajout d'un État ou territoire.

« 3° Les dispositions du présent code relatives aux États ou territoires non coopératifs ne s'appliquent à ceux qui sont ajoutés à cette liste au 1^{er} janvier d'une année, en application du 2, qu'au 1^{er} janvier de l'année suivante. Elles cessent immédiatement de s'appliquer à ceux qui sont retirés chaque année de la liste. »

B.- L'article 54 *quater* est complété par les mots : « ainsi que le relevé détaillé des dépenses visées au troisième alinéa de l'article 238 A et déduites pour l'établissement de leur impôt »

C.- Au troisième alinéa de l'article 57, la référence : « de l'article L. 13 B » est remplacée par la référence : « des articles L. 13 AA, L. 13 AB et L. 13 B ».

D.- Au premier alinéa du 2 de l'article 119 *bis*, la référence à l'article 187-1 est remplacée par la référence à l'article 187 et les mots : « ou lorsqu'ils sont payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A » sont ajoutés après les mots : « leur siège en France ».

E.- L'article 123 *bis* est ainsi modifié :

1° Au 1^{er} alinéa du 1 :

a) Les mots : « une personne morale, un organisme, une fiducie ou une institution comparable, établi ou constitué hors de France et soumis » sont remplacés par les mots : « une entité juridique - personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable - établie ou constituée hors de France et soumise » ;

b) Les mots : « cette personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable » sont remplacés par les mots : « cette entité juridique » ;

2° Le 3 est ainsi modifié :

a) Au premier alinéa, les mots : « la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable établi ou constitué » sont remplacés par les mots : « l'entité juridique établie ou constituée » et les mots : « les personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables étaient imposables » sont remplacés par les mots : « l'entité juridique était imposable » ;

b) Au deuxième alinéa du 3, les mots : « la personne morale, l'organisme, la fiducie ou l'institution comparable est établi ou constitué » sont remplacés par les mots : « l'entité juridique est établie ou constituée » ;

3° Au 4, les mots : « personne morale, un organisme, une fiducie ou une institution comparable » sont remplacés par les mots : « entité juridique » ;

4° Après le 4, il est inséré un 4 *bis* et un 4 *ter* ainsi rédigés :

« 4 *bis*. Les dispositions du 1 ne sont pas applicables, lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de la Communauté européenne, si l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de cette entité juridique par la personne domiciliée en France n'est pas constitutive d'un montage artificiel dont l'objet serait de contourner la législation fiscale française.

« 4 *ter*. La condition de détention de 10 % prévue au 1 est présumée satisfaite lorsque la personne physique a transféré des biens ou droits à une entité juridique située dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ou en a reçu d'elle. »

F.- L'article 125-0 A est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa du II, la référence : « du IV » est remplacée par la référence : « des III à IV » ;

2° Après le II, il est inséré un II *bis* ainsi rédigé :

« II *bis*.— Le prélèvement mentionné au II est obligatoirement applicable aux produits prévus au I lorsque ceux-ci bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou qui ne sont pas établies en France.

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

G.- L'article 125 A est ainsi modifié :

1° Le III est ainsi rédigé :

« III.— Le prélèvement est obligatoirement applicable aux revenus et produits mentionnés au II, dont le débiteur est établi ou domicilié en France et qui sont payés hors de France, dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A. »

2° le III *bis* est complété par un 11° ainsi rédigé :

« 11° À 50 % pour les revenus et produits soumis obligatoirement au prélèvement en application du III. »

H.- L'article 131 *quater* est abrogé.

I.- Après le i du 6 de l'article 145, il est inséré un j ainsi rédigé :

« j. Aux produits des titres d'une société établie dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A. »

J.- L'article 182 B est complété par un III ainsi rédigé :

« III.— Le taux de la retenue est porté à 50 % :

« a) Lorsque les sommes et produits mentionnés aux a, b, et d du I sont payés à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ;

« b) Lorsque les sommes et produits mentionnés au c du I sont payés à des personnes, domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A et que, au cours d'une vérification de comptabilité, le débiteur n'apporte pas la preuve que ces sommes et produits correspondent à des opérations réellement effectuées. »

K.- L'article 187 est ainsi modifié :

1° Le premier alinéa du 1 est ainsi rédigé :

« Sous réserve des dispositions du 2, le taux de la retenue à la source prévue à l'article 119 *bis* est fixé à : »

2° Le 2 est ainsi rétabli :

« 2. Le taux de la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 *bis* est fixé à 50 % pour les produits mentionnés aux articles 108 à 117 *bis* et payés hors de France, dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A. »

L.- Au deuxième alinéa du a du I de l'article 199 *ter*, les mots : « visés au deuxième alinéa du III de l'article 125 A » sont remplacés par les mots : « émises à compter du 1^{er} octobre 1984 qui bénéficient à des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies hors du territoire de la République française, de Monaco ou d'un État dont l'institut d'émission est lié au Trésor français par un compte d'opération monétaire. »

M.- L'article 209 B est ainsi modifié :

1° À la seconde phrase du 5 du I, les mots : « soit la France ou un État lié à la France par une convention d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus qui contienne une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales » sont remplacés par les mots : « soit la France ou un État ou territoire qui est lié à la France par une convention d'élimination des doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus et qui n'est pas non coopératif au sens de l'article 238-0 A » ;

2° Le III est ainsi modifié :

a) Les deuxième, troisième et quatrième alinéas deviennent un III *bis* dont les deux premiers alinéas sont ainsi rédigés :

« III *bis*.— Par dérogation au III, les dispositions du I restent applicables :

« 1. Lorsque l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée hors de France dans un État ou territoire qui n'est pas non coopératif au sens de l'article 238-0 A et que ses bénéfices ou revenus positifs proviennent : » ;

b) Au quatrième alinéa du III *bis*, les mots : « les dispositions du I s'appliquent sauf si la personne morale établie en France justifie que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ont principalement un effet autre que de permettre la localisation de bénéfices dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié » sont supprimés ;

c) Il est ajouté au III *bis* un 2 ainsi rédigé :

« 2. Lorsque l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée hors de France, dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, et que la personne morale établie en France ne justifie pas que les bénéfices ou revenus positifs de cette entreprise ou entité juridique n'excèdent pas les proportions mentionnées aux a et b du I » ;

3° Après le III *bis*, il est inséré un III *ter* ainsi rédigé :

« III *ter*.- Dans les cas prévus aux III et III *bis*, les dispositions du I ne sont pas applicables si la personne morale établie en France justifie que les opérations de l'entreprise ou de l'entité juridique établie ou constituée hors de France n'ont pas pour objet principal de permettre la localisation de ses bénéfices dans un État ou territoire où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A. »

N.- L'article 238 A est ainsi modifié :

1° Au premier alinéa, les mots : « un État étranger ou un territoire situé hors de France », sont remplacés par les mots : « un État ou un territoire qui n'est pas non coopératif au sens de l'article 238-0 A » ;

2° Après le deuxième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules 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 qui sont domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont pas admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt, sauf si le débiteur apporte la preuve mentionnée au premier alinéa et démontre 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 État ou territoire non coopératif. »

3° Au dernier alinéa, les mots : « les dispositions du premier alinéa », sont remplacés par les mots : « les dispositions du premier et du troisième alinéas » et les mots : « visés au même alinéa » sont remplacés par les mots : « visés, respectivement, au premier et au troisième alinéas. »

O.- Après l'article 1735 *bis*, il est inséré un article 1735 *ter* ainsi rédigé :

« Art. 1735 *ter*.- Le défaut de réponse ou la réponse partielle à la mise en demeure mentionnée au III de l'article L. 13 AA et au deuxième alinéa de l'article L. 13 AB du livre des procédures fiscales, entraîne l'application, pour chaque exercice vérifié, d'une amende d'un montant de 10 000 euros ou, si le montant correspondant est supérieur à cette dernière somme, et compte tenu de la gravité des manquements, d'un montant pouvant atteindre 5 % des bénéfices transférés au sens de l'article 57. »

P.- À l'article 1783 A, les mots : « du 1 de l'article 187 » sont remplacés par les mots : « du 1 et du 2 de l'article 187 ».

II.- Le livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

A.- Après l'article L. 13 A, il est inséré un article L. 13 AA ainsi rédigé :

« Art. L. 13 AA.- I.- Les personnes morales établies en France :

« a) dont le chiffre d'affaires annuel hors taxes ou l'actif brut figurant au bilan est supérieur ou égal à 400 000 000 €, ou

« b) détenant à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, plus de la moitié du capital ou des droits de vote d'une entité juridique – personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable établie ou constituée en France ou hors de France – satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au a, ou

« c) dont plus de la moitié du capital ou des droits de vote est détenue, à la clôture de l'exercice, directement ou indirectement, par une entité juridique satisfaisant à l'une des conditions mentionnées au a, ou

« d) bénéficiant de l'agrément prévu à l'article 209 *quinquies* du code général des impôts, et, dans ce cas, toutes les entreprises imposables en France faisant partie du périmètre de consolidation, ou

« e) appartenant à un groupe relevant du régime fiscal prévu à l'article 223 A du code général des impôts lorsque ce groupe comprend au moins une personne morale satisfaisant l'une des conditions mentionnées aux a, b, c ou d,

« doivent tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entreprises associées au sens de l'article 57 du code général des impôts.

« II.– Le contenu de cette documentation est fixé par décret en Conseil d'État.

« III.– Cette documentation, qui ne se substitue pas aux justificatifs afférents à chaque transaction, est tenue à la disposition de l'administration à la date d'engagement de la vérification de comptabilité.

« Si la documentation requise n'est pas mise à sa disposition à cette date, ou ne l'est que partiellement, l'administration adresse à la personne morale mentionnée au I une mise en demeure de la produire ou de la compléter dans un délai de trente jours, en précisant la nature des documents ou compléments attendus. Cette mise en demeure doit indiquer les sanctions applicables en l'absence de réponse ou en cas de réponse partielle. »

B.- Après l'article L. 13 AA, il est inséré un article L. 13 AB ainsi rédigé :

« Art. L. 13 AB.- Lorsque des transactions de toute nature sont réalisées avec une ou plusieurs entreprises associées établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du code général des impôts, la documentation mentionnée à l'article L. 13 AA comprend également, pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, une documentation complémentaire, dont le contenu est fixé par décret en Conseil d'État.

« Les dispositions du III de l'article L. 13 AA s'appliquent à cette documentation complémentaire. »

C.- Au premier alinéa de l'article L. 13 B, après les mots : « faisant présumer qu'une entreprise », sont insérés les mots : « autre que celles mentionnées au I de l'article L. 13 AA » ;

D.- À l'article L. 80 E, après le mot : « majorations », sont insérés les mots : « et amendes » et les références : « 1729 et 1732 » sont remplacées par les références : « 1729, 1732 et 1735 *ter* ».

III.– Le premier alinéa du I de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale est ainsi modifié :

1° Avant les mots : « les produits de placement » sont insérés les mots : « Lorsqu'ils sont payés à des personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts, » ;

2° Les mots : « , et sauf s'ils sont versés aux personnes visées au III de l'article 125 A précité » sont supprimés.

IV.– À l'article L. 511-45 du code monétaire et financier, les mots : « qui n'ont pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires » sont remplacés par les mots : « non coopératifs au sens de l'article 238-0 A du code général des impôts ».

V.– Pour l'application des dispositions du A du I, les États ou 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 à cette date sur la liste des

États ou territoires non coopératifs, même si cette convention n'est pas entrée en vigueur à cette date. Ils sont inscrits sur cette liste au 1^{er} janvier 2011 si la convention n'est pas entrée en vigueur à cette date.

VI.– 1° Les dispositions des C et O du I et celles du II s'appliquent aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2010 ;

2° Les dispositions des F, G, H et L du I s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2010 pour les engagements souscrits à compter de cette date. Pour les engagements souscrits avant cette date, ces dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2011.

3° Les dispositions du B, I et N du I sont applicables aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011 ;

4° Les dispositions du D, du J, du K et du P du I sont applicables à compter du 1^{er} mars 2010 ;

5° Les autres dispositions s'appliquent à compter du 1^{er} janvier 2010.

Exposé des motifs du projet de loi :

Le présent article vise à renforcer les moyens de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales à l'encontre des États ou territoires non coopératifs.

Les mesures proposées visent différents objectifs :

1. Définir dans la loi la notion d'État et de territoire non coopératif :

Afin de pouvoir instaurer un traitement fiscal différencié des opérateurs selon leur localisation ou la réalisation d'une transaction dans un État ou territoire non coopératif, une définition des États et territoires non coopératifs est insérée dans le code général des impôts.

Selon cette définition, un État ou territoire est qualifié de non coopératif aux fins d'application du code général des impôts, si :

– il n'est pas membre de la Communauté européenne, et

– dans la mesure où il a fait l'objet d'une évaluation par le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale, il n'a pas conclu avec au moins douze États ou territoires une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties, et

– il n'est pas lié à la France par une telle convention.

La liste des États ou territoires non coopératifs établie annuellement par arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget sera mise à jour en fonction de la signature de nouvelles conventions d'assistance administrative avec la France, de l'évaluation par la France de l'effectivité de l'échange de renseignements avec les États ou territoires avec lesquels elle est liée par une convention d'assistance administrative et enfin, pour les autres États ou territoires, de l'évaluation par le Forum mondial de l'OCDE sur la transparence et l'échange d'informations en matière fiscale de la qualité de l'échange de renseignements auquel ils procèdent.

2. Durcir le régime fiscal applicable aux transactions réalisées avec des États ou territoires non coopératifs

2.1. Les taux de retenue à la source sur les revenus passifs à destination des États ou territoires non coopératifs sont majorés.

En l'état actuel du droit, les versements de dividendes, intérêts et redevances effectués hors de France par des entités françaises sont soumis à une imposition à la source de, respectivement : 25 %, 0 % ou 12 % ou 18 %, et 33 %, sans considération des caractéristiques fiscales de l'État ou du territoire du bénéficiaire.

Désormais, ces taux sont portés à 50 % lorsque les flux bénéficient à des résidents d'États ou de territoires non coopératifs. S'agissant des sommes versées en contrepartie de prestations de service réalisées à l'étranger, le taux de 50 % ne sera appliqué que si, en cours de contrôle, le débiteur n'apporte pas la preuve de la réalité des opérations en cause. Ce taux majoré n'est en tout état de cause pas applicable aux États membres de la Communauté européenne.

S'agissant des dividendes, par opposition au principe applicable à l'égard des États ou territoires coopératifs, la retenue à la source sera prélevée au taux de 50 % dès lors que les sommes seront versées dans un État ou territoire non coopératif, quelle que soit la localisation du domicile du bénéficiaire, y compris si celui-ci est établi en France.

S'agissant des intérêts, ils sont actuellement très largement exonérés du prélèvement obligatoire prévu à l'article 125 A du CGI en application de l'article 131 *quater* du CGI. Afin de clarifier le champ d'application de ce prélèvement obligatoire sur les intérêts et produits assimilés de source française perçus par des non-résidents, les dispositions prévues à l'article 131 *quater* sont abrogées et celles de l'article 125 A III redéfinies en conséquence.

Désormais, ce champ d'application est circonscrit aux seuls produits de placement à revenu fixe qui sont payés dans un État ou territoire non coopératif soit directement au bénéficiaire, soit à un établissement financier intermédiaire, quelle que soit la résidence fiscale du bénéficiaire des revenus, y compris si celle-ci est établie en France.

Ainsi, comme pour les dividendes, les résidents français qui percevront leurs intérêts via des États ou territoires non coopératifs seront donc désormais imposés au taux de 50 %.

S'agissant des produits des contrats de capitalisation et d'assurance-vie souscrits par des non-résidents, leur imposition au prélèvement obligatoire est maintenue mais dans une disposition spécifique prévue à l'article 125-0A du CGI. Ce prélèvement sera mis en œuvre avec un taux majoré lorsque les versements seront effectués dans un État ou territoire non coopératif.

2.2. La déduction de certaines sommes payées à un résident d'un État ou territoire non coopératif est presque toujours interdite.

Ainsi, les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules 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 qui sont domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne seront pas admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt, sauf si le débiteur apporte la preuve mentionnée au premier alinéa et démontre 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 État ou territoire non coopératif.

2.3. Les dispositifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales sont renforcés.

Le dispositif anti-abus prévu à l'article 209 B, qui permet d'imposer en France les revenus réalisés à l'étranger par des entités juridiques contrôlées par des entreprises françaises, est durci lorsque lesdites entreprises étrangères sont implantées dans des États ou territoires non coopératifs.

Désormais, les entreprises françaises contrôlant des entités juridiques situées hors de France dans un État ou territoire non coopératif, qui voudront bénéficier des dispositions prévues à l'article 209 B permettant aux entités dont les revenus financiers et intra-groupe restent en-deçà d'un certain seuil, d'échapper à l'imposition, devront démontrer qu'elles respectent ces seuils. La charge de la preuve se trouve donc désormais renversée.

S'agissant des personnes physiques, le dispositif anti-abus prévu à l'article 123 *bis*, permettant de taxer les revenus financiers réalisés au travers d'entreprises off-shore, est sécurisé au regard de la jurisprudence communautaire récente et renforcé afin d'introduire une présomption de détention minimale de 10 % déclenchant l'application du dispositif lorsque la personne physique détient des intérêts dans une entité juridique située à l'étranger.

3. Refuser le bénéfice du régime mères-filles à raison de distributions faites par des entités situées dans des États ou territoires non coopératifs

Le régime actuel des sociétés mères et filiales s'applique sans distinction à toutes les filiales, quel que soit leur lieu d'implantation.

L'application de ce régime est désormais écartée en présence de dividendes provenant d'une filiale établie dans un État ou territoire non coopératif.

4. Contribuer à une plus grande transparence des transactions impliquant des groupes internationaux

Une obligation documentaire générale est introduite dans la loi couvrant les transactions réalisées par des personnes morales françaises avec des entreprises situées à l'étranger. La documentation à produire, définie par décret en Conseil d'État, sera exigée de toute personne morale établie en France dès lors qu'elle-même ou qu'une entité juridique la détenant ou détenue par elle, établie en France ou à l'étranger, dépasse un certain seuil de chiffre d'affaires ou de total du bilan.

L'absence de production de cette documentation sera le cas échéant sanctionnée.

Une obligation spécifique est en outre introduite concernant les transactions de toute nature réalisées avec des entités situées dans un État ou territoire non coopératif : les entités françaises devront être en mesure, sous peine de sanction, de produire l'ensemble des documents exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés.

Dans le cadre de la lutte contre les juridictions non coopératives en matière fiscale menée par la France, l'article L. 511-45 du code monétaire et financier a été introduit en juin dernier à l'occasion de l'adoption de la loi relative à l'organe central des caisses d'épargne et des banques populaires. La rédaction de ce texte est mise en cohérence avec la notion d'« État ou territoire non coopératif » introduite dans le code général des impôts.

Observations et décision de la Commission :

Le sommet du G20 qui s'est tenu à Londres le 2 avril 2009 a fait de la lutte contre les États et territoires non coopératifs une priorité pour la restauration de la confiance dans notre système financier, en annonçant que « *l'ère du secret bancaire est terminée* ». Le G20 prend acte de la publication par l'OCDE d'une liste de ces territoires, à la suite du mandat qui lui avait été confié le 21 octobre 2008. Le communiqué final du sommet fait état de la volonté des États de déployer des sanctions à l'encontre des juridictions qui persisteraient à ne pas reconnaître les standards internationaux de transparence en matière fiscale, suggérant notamment :

- d'accroître les obligations de déclarations de la part des contribuables et des institutions financières concernant les transactions en relation avec un territoire non coopératif ;

- d'augmenter la retenue à la source pour une gamme élargie de versements à destination des territoires non coopératifs ;

- de refuser toute possibilité de déduction des frais payés à un bénéficiaire résident d'un territoire non coopératif ;

- de réviser les conventions fiscales conclues avec les territoires refusant de façon effective l'échange de renseignements en matière fiscale.

Les conclusions de la conférence de Berlin du 23 juin 2009, organisée par Éric Woerth et Peer Steinbrück sur les paradis fiscaux, adoptées à l'unanimité des pays représentés, dont la Suisse, le Luxembourg, l'Autriche, maintiennent la dynamique enclenchée de façon à amener l'ensemble des juridictions qui ont pris des engagements à les respecter, en approuvant notamment :

- la mise en œuvre, au sein d'un forum mondial élargi, d'une évaluation de l'effectivité de l'échange de renseignements, fondée sur une procédure de revue par les pairs ;

- une liste de mesures de rétorsion que les États participant pourront déclencher contre les juridictions qui ne respectent pas leurs engagements.

À Pittsburgh, les 24 et 25 septembre 2009, les dirigeants du G20 ont déclaré que les mesures de rétorsion à l'encontre des paradis fiscaux devraient être appliquées à compter de mars 2010.

Certes des mesures sans précédent ont été prises pour mettre en œuvre les normes de transparence et d'échange de renseignements en matière fiscale instaurées par l'OCDE et désormais adoptées au niveau mondial. Certes plus de 90 accords d'échange de renseignements fiscaux ont été signés et plus de 60 conventions fiscales ont été négociées ou renégociées pour y introduire ces normes, désormais adoptées par les grandes places financières. Cependant, encore faut-il s'assurer qu'il ne s'agit pas de déclarations sans suite concrète, comme ce fut le cas en 2000. L'immobilisme des États du G20 aboutirait sans nul doute à réduire en poussière les efforts déployés ces derniers mois. Il convient donc de maintenir le cap en faisant en sorte que se concrétisent les chemins parsemés de bonnes intentions, ce qui passe indubitablement par l'adoption de mesures de sanctions pour ceux qui s'en tiendraient aux paroles.

Au travers le présent projet de loi, Gouvernement prouve son attachement à la généralisation d'une transparence indispensable, tant pour le fonctionnement des marchés ⁽¹⁾, que pour la préservation des recettes de l'État, en proposant un article qui traduit en droit national les engagements pris dans les instances internationales. Il est ainsi proposé d'introduire des modifications à la fiscalité des sommes, revenus et opérations en lien avec les territoires dits non coopératifs en matière fiscale, afin de dissuader leur utilisation, d'accroître la transparence et à défaut de sanctionner fiscalement les schémas opaques. Ce doit être d'autant plus souligné que les autres États ne se dirigent pas gaiement vers l'adoption de sanctions pour le 1^{er} mars 2010.

(1) *Expositions aux risques inconnus, solvabilités reposant sur des comptabilités invérifiables, propriété des actifs incertaine, blanchiment générateur d'instabilités politique, spéculation non régulée affectant les équilibres de marché, excès de liquidités sans rapport avec une politique monétaire de type « monnaie hélicoptère » au sens de Friedman (augmentation de l'offre monétaire des banques centrales conduisant à la création de monnaie par les banques commerciales) etc.*

La quasi-totalité des propositions en matière fiscale formulées par la mission d'information sur les paradis fiscaux dans son rapport du 10 septembre 2009 ⁽¹⁾, auquel il est conseillé de se reporter pour les éléments d'information complémentaires, sont reprises. Les mesures proposées peuvent être regroupées sous quatre volets :

– l'introduction d'une liste française d'États ou territoires non coopératifs (ETNC) à laquelle un certain nombre de mesures fiscales, voire non fiscales, pourront désormais se référer ;

– l'introduction ou l'alourdissement d'une fiscalité pénalisante pour les flux en provenance ou en direction des ETNC ainsi listés ;

– le renforcement des dispositifs anti-abus dont dispose la France dès lors que sont en jeu des sommes, revenus ou opérations en lien avec les ETNC ainsi listés ;

– la création d'une nouvelle obligation de documentation en matière de prix de transfert, avec un niveau d'exigences supplémentaire en présence d'entités dans ces ETNC.

I.- L'INSTITUTION D'UNE LISTE FRANÇAISE D'ÉTATS ET TERRITOIRES NON COOPÉRATIFS

Le **A du I du présent article** insère un article 238-0 A dans le code général des impôts, tendant à définir les États et territoires qui seront considérés comme non coopératifs, à prévoir les modalités de mise à jour de la liste qui en résulte et la prise d'effet de l'inscription ou du retrait de cette liste. Conformément au **5° du VI du présent article**, il entre en vigueur au 1^{er} janvier 2010.

Le 1° du nouvel article 238-0 A prévoit les critères de constitution de la liste initiale recensant les États et territoires non coopératifs à la date du 1^{er} janvier 2010. Ces critères aboutiront à une liste restreinte, du fait même de la nécessité de disposer du temps indispensable aux procédures d'entrée en vigueur des accords récents et d'évaluation de l'efficacité des accords existants. Elle n'est pas représentative de ce que sera la liste des ETNC dans les années à venir. Le 2° du nouvel article 238-0 A prévoit en effet des modalités plus ambitieuses de mise à jour à compter du 1^{er} janvier 2011.

A.- UNE LISTE INITIALE RESTREINTE

Le **1° du nouvel article 238-0 A** donne une définition en « entonnoir » des États et territoires non coopératifs qui figureront sur une liste fixée par arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget après avis du ministre des affaires étrangères (dernier alinéa du 1°).

(1) *Rapport n°1902, La lutte contre les paradis fiscaux : 30 propositions pour passer à l'acte, de MM. Didier Migaud, Gilles Carrez, Jean-Pierre Brard, Henri Emmanuelli, Jean-François Mancel et Nicolas Perruchot.*

Seront considérés comme non coopératifs à la date du 1^{er} janvier 2010 :

- les États et territoires qui ne sont pas membres de la Communauté européenne ;

- et dont la situation au regard de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'OCDE ;

- et qui au 1^{er} janvier 2010 n'ont pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties ;

- et qui au 1^{er} janvier 2010 n'ont pas conclu avec au moins douze États ou territoires une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties.

- Première condition : ne pas être membre de la Communauté européenne.

Le droit communautaire ne permet pas en effet de présumer qu'un État membre est non coopératif, y compris en l'absence de convention d'assistance administrative. S'agissant du Danemark par exemple, suite à la notification le 10 juin 2008 par cet État de la dénonciation de la convention actuellement en vigueur, cette dernière a cessé de produire ses effets depuis le 1^{er} janvier 2009. Néanmoins, les directives 77/799/CEE relative à l'échange de renseignements et 76/308/CEE relative à l'assistance au recouvrement restent applicables entre les deux États. Dès lors que la France et le Danemark continuent de se prêter une assistance effective sur le fondement de ces directives, il convient de considérer que les conditions requises pour bénéficier de l'ensemble des dispositions de droit interne favorables faisant référence à l'existence d'une convention comportant une clause d'assistance administrative sont satisfaites.

- Deuxième condition : une situation au regard de l'échange d'informations en matière fiscale qui a fait l'objet d'un examen par l'OCDE.

Il s'agit de tenir compte des travaux auxquels la France apporte un soutien franc et massif au niveau de l'OCDE. L'OCDE a publié récemment son rapport intitulé *Coopération fiscale 2009 : vers l'établissement de règles du jeu équitables - Évaluation 2009 par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements* qui constitue la quatrième évaluation annuelle des progrès accomplis vers une plus grande transparence et un meilleur échange de renseignements dans le domaine de la fiscalité. Ce rapport couvre 87 juridictions, dont toutes les principales places financières du monde, ce qui est évidemment l'essentiel. Ce sont ces 86 États ou territoires qui sont susceptibles d'être qualifiés par la France de non coopératifs. À l'inverse, les autres États ou territoires qui n'appartiennent pas à la Communauté européenne et n'ont pas fait l'objet d'un examen par l'OCDE ne peuvent pas figurer sur la liste française en 2010. Il ne serait pas opportun d'estimer à ce stade que les États non évalués, au motif qu'ils n'auraient pas conclu de conventions avec la France ou en nombre significatif,

posent des difficultés particulières de coopération. Il peut s'agir d'État avec lesquels les enjeux sont négligeables ou pour lesquels les enjeux sont concentrés sur quelques États, France non comprise.

**LISTES DES TERRITOIRES NON COOPÉRATIFS ÉTABLIES PAR L'OCDE
ÉVOLUTION AU 13 NOVEMBRE 2009**

Juridictions qui ont substantiellement appliqué les standards internationaux			
Afrique du Sud	Danemark	Îles Caïman	Pays-Bas
Allemagne	Émirats Arabes Unis	Inde	Pologne
Antilles néerlandaises	Espagne	Irlande	Portugal
Argentine	Estonie	Islande	République slovaque
Aruba	États-Unis	Israël	République tchèque
Australie	Finlande	Italie	Royaume-Uni
Autriche	France	Japon	Russie
Bahrein	Gibraltar	Jersey	San Marin
Barbade	Grèce	Liechtenstein	Seychelles
Belgique	Guernesey	Luxembourg	Singapour
Bermudes	Hongrie	Malte	Slovénie
Canada	Île de Man	Mexique	Suède
Chine ⁽¹⁾	Île Maurice	Monaco	Suisse
Chypre	Îles vierges américaines	Nouvelle-Zélande	Turquie
Corée	Îles vierges britanniques	Norvège	

Juridictions qui se sont engagées à se conformer aux standards internationaux mais qui ne les ont pas encore substantiellement appliqués					
Juridictions	Année d'engagement	Nombre d'accords	Juridictions	Année d'engagement	Nombre d'accords
Paradis fiscaux ⁽²⁾					
Andorre	2009	(8)	Montserrat	2002	(0)
Anguilla	2002	(4)	Nauru	2003	(0)
Antigua et Barbuda	2002	(9)	Niue	2002	(0)
Bahamas	2002	(4)	Panama	2002	(0)
Belize	2002	(0)	St Kitts & Nevis	2002	(5)
Dominique	2002	(1)	St Lucie	2002	(0)
Îles Cook	2002	(2)	St Vincent & Grenadines	2002	(5)
Îles Marshall	2007	(1)	Samoa	2002	(3)
Îles Turks et Caïques	2002	(5)	Vanuatu	2003	(0)
Grenada	2002	(1)			
Liberia	2007	(0)			
Autres centres financiers					
Brunei	2009	(7)	Malaisie	2009	(2)
Chili	2009	(0)	Philippines	2009	(0)
Costa Rica	2009	(0)	Uruguay	2009	(2)
Guatemala	2009	(0)			

Juridictions qui ne se sont pas engagées à se conformer aux standards internationaux			
Juridictions	Nombre d'accords	Juridictions	Nombre d'accords
Toutes les juridictions se sont engagées à se conformer aux standards internationaux			

(1) À l'exclusion des régions administratives spéciales, qui se sont engagées à appliquer les standards internationaux.

(2) Juridictions qui étaient identifiées en 2000 comme territoires non coopératifs sur la base des critères figurant dans le rapport de l'OCDE de 1998.

- Troisième condition : ne pas avoir conclu au 1^{er} janvier 2010 avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties.

Les États ou territoires qui n'appartiennent pas à la Communauté européenne, qui ont été évalués par l'OCDE, mais qui ont conclu une telle convention avec la France au 1^{er} janvier 2010 ne peuvent pas être considérés comme non coopératifs. La formulation retenue concernant la convention est à cet égard essentielle : il s'agit de la formulation la plus efficace possible en ce qu'elle est large en matière d'effectivité (« *tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties* ») mais la plus souple en matière de forme juridique.

Sur le fond, la convention doit en pratique permettre l'échange de renseignements dans les conditions de l'article 26 du modèle de convention de l'OCDE. Une partie ne peut décliner d'échanger de l'information au seul motif que cette information est détenue par une banque ou une institution financière ou que l'administration de l'État requis n'aurait pas besoin de cette information pour asseoir ses propres impôts. L'article 26 établit une obligation d'échanger des renseignements qui sont vraisemblablement pertinents pour l'application correcte d'une convention fiscale, ainsi que pour la gestion et l'application des législations fiscales nationales des États contractants. La référence à tout renseignement nécessaire implique que l'échange n'est pas limité aux impôts couverts par la convention, mais s'applique à l'ensemble de la législation nationale des parties, qu'il n'est pas non plus limité à l'application de la convention et, enfin, qu'il n'est pas limité à la fraude ou l'évasion fiscales au sens du co-contractant. Enfin, la législation du co-contractant doit garantir la disponibilité des informations et la possibilité, pour son administration fiscale, d'y accéder.

Sur la forme, la rédaction retenue conduit à ne pas viser les États ou territoires avec lesquels il existe une convention d'assistance administrative « *permettant l'échange* » de tout renseignement nécessaire, qu'il s'agisse ou non d'une convention qui prévoit cet échange. Toutes les conventions fiscales ne comportent pas l'article 26 du modèle de convention OCDE (qui n'est apparu dans le modèle OCDE qu'en 2005). Cela ne signifie pas que les États avec lesquels des conventions d'un modèle antérieur ont été passées ne transmettent pas ce type d'informations sur le fondement de l'assistance administrative lorsque celle-ci est prévue dans la convention. À l'inverse, certains États ou territoires peuvent faire preuve d'une interprétation restrictive de l'accès aux renseignements, notamment bancaires (mise en cause dès 2007 dans le rapport de l'OCDE « *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales* »). Tel est le cas de Panama.

Par ailleurs, la convention « *permettant l'échange* » ne doit pas nécessairement prendre la forme d'une convention d'élimination des doubles impositions, puisqu'il doit s'agir d'une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Ce peut donc tout aussi bien être un accord d'échange de renseignements (AER). C'est cette voie qui est aujourd'hui privilégiée avec les « paradis fiscaux » dès lors que des conventions

d'élimination des doubles impositions ne sont pas utiles (absence de fiscalité dans les paradis fiscaux) ou ne sont pas souhaitées (elles renforceraient l'attractivité des territoires) et impliquent de longues négociations.

Enfin, le **V du présent article** prévoit que les États ou territoires qui ont signé avec la France une convention conforme aux exigences fixées pour ne pas être considérés comme non coopératifs, mais qui n'est pas entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2010, ne sont pas inscrits sur la liste initiale et au seul titre de cette année 2010.

**ÉTATS ET TERRITOIRES AVEC LESQUELS UNE CONVENTION
N'EST PAS ENCORE ENTRÉE EN VIGUEUR**

États	Paraphe	signature	États	Paraphe	signature
Suisse		27/08/2009	Saint Marin		22/09/2009
Belgique		07/07/2009	Andorre		22/09/2009
Luxembourg		03/06/2009	Cayman Islands		05/10/2009
Malte ⁽¹⁾		28/08/2008	Gibraltar		24/09/2009
Bahreïn		07/05/2009	Liechtenstein		22/09/2009
Jersey		23/03/2009	Bermudes		12/10/2009
Guernesey		24/03/2009	Turks and Caicos Islands		12/10/2009
Ile de Man		26/03/2009	Taiwan	23/09/2009	
Iles vierges Britanniques		17/06/2009	Hong Kong	14/10/2009	
Aruba	09/09/2009		Malaisie		12/11/2009
Antilles néerlandaises	10/09/2009		Singapour		13/11/2009
Bahamas		10/12/2009			

● Quatrième condition : ne pas avoir conclu au 1^{er} janvier 2010 au moins douze conventions d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties.

En clair, un État ou territoire, non membre de la Communauté européenne, qui aurait fait l'objet d'un examen par l'OCDE et qui n'aurait pas signé avec la France de convention telle que précédemment définie, mais qui figurerait au 1^{er} janvier 2010 sur la liste « blanche » de l'OCDE ne sera pas considéré comme un État ou territoire non coopératif.

Cela signifie en pratique que figureront sur la liste française en 2010 les États ou territoires figurant sur la liste grise de l'OCDE (si la simple signature des 12 accords emporte exclusion de la liste) s'ils n'ont pas conclu avec la France de convention permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale nationale. Cette dernière condition étant remplie, ne figurent pas dans la liste française prévisionnelle, les États sur liste grise suivants : Andorre, les Bahamas, les Îles turques et caïques et la Malaisie.

(1) Il s'agit de la seule convention qui a été examinée en Conseil d'État et soumise à l'Assemblée nationale (le 20 juillet 2009).

**LISTE FRANÇAISE PRÉVISIONNELLE DES ÉTATS ET TERRITOIRES NON COOPÉRATIFS
AU 1^{ER} JANVIER 2010 ⁽¹⁾**

Anguilla	Montserrat
Antigua et Barbuda	Nauru
Belize	Niue
Brunei	Panama
Chili	Philippines
Costa Rica	Saint-Kitts et Nevis
Dominique	Sainte-Lucie
Grenade	Saint-Vincent et les Grenadines
Guatemala	Samoa
Iles Cook	Uruguay
Iles Marshall	Vanuatu
Liberia	

B.— DES MODALITÉS PLUS AMBITIEUSES DE MISE À JOUR

C'est à partir de 2011 et plus encore les années suivantes, que la liste française des États ou territoires non coopératifs devrait comprendre les États qui en droit ou en fait ne permettent pas l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties. Le **2^o du A du nouvel article 238-0 A** prévoit une mise à jour de la liste annuelle, au 1^{er} janvier, au travers de trois mécanismes aboutissant au retrait ou à l'ajout d'États ou territoires.

1.— Les conditions de retrait de la liste

Le **3^o du nouvel article 238 A** prévoit que les dispositions du code général des impôts relatives aux États et territoires non coopératifs cessent immédiatement de s'appliquer à ceux qui sont retirés chaque année de la liste. L'État ou le territoire qui s'engage dans la voie de la coopération en retire donc immédiatement bénéfice pour son économie et ses ressortissants.

Deux situations peuvent conduire à un retrait de la liste :

- Conclusion d'une convention conforme avec la France : Le **a du 2^o du A du nouvel article 238-0 A** prévoit que sont retirés de la liste les États ou territoires ayant nouvellement conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant d'échanger tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties. La notion de « conclue » implique juridiquement entrée en vigueur. La notion de « nouvellement conclue » s'entend aussi de l'entrée en vigueur d'avenants aux conventions existantes, mais semble exclure indirectement la possibilité de retirer un État dont la convention est inchangée mais dont la mise en œuvre est désormais conforme aux exigences, notamment en cas de changement de la législation interne du co-contractant. L'intention est pourtant bien de permettre le retrait dans ce cas de figure.

(1) Cette liste risque d'évoluer jusqu'au 1^{er} janvier 2010 tant compte tenu des modifications apportées aux listes publiées par l'OCDE que du fait des signatures susceptibles d'intervenir.

• absence de convention d'assistance administrative : Le **c du 2° du A du nouvel article 238-0 A** renvoie, en l'absence de convention avec la France, aux positions qui seront celles du Forum mondial créées par la décision de l'OCDE du 17 septembre 2009 ⁽¹⁾.

Le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements, qui comprend des économies membres et non membres de l'OCDE, œuvre depuis sa création en 2000 à améliorer la transparence et à promouvoir un échange efficace de renseignements. Suite à la réunion qui s'est tenue à Mexico les 1^{er} et 2 septembre dernier, a été mis en place un processus d'examen par les pairs en deux phases, universel et transparent. La décision adoptée par le Conseil de l'OCDE lors de sa 1204^{ème} réunion le 17 septembre 2009 établit à cet effet le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales. C'est ce forum qui est visé dans le présent article.

Ce Forum a pour objet d'assurer la mise en œuvre rapide et efficace des normes en matière de transparence et d'échange de renseignements à des fins fiscales à travers un suivi approfondi et un examen par les pairs. Il est ouvert aux pays membres de l'OCDE, aux pays du G20 et aux autres territoires couverts par le rapport *Coopération fiscale 2009 : vers l'établissement des règles du jeu équitables*, soit en tout 91 États et territoires, et pourra s'ouvrir à d'autres. Il est établi jusqu'au 31 décembre 2012. Le Forum mondial sur la transparence et l'échange d'informations qui lui préexistait a été aboli par cette même décision du 17 septembre. Le Forum s'est réuni pour la première fois en octobre, la prochaine réunion étant prévue les 7 et 8 décembre. La procédure d'évaluation est en phase de définition. Les évaluations commenceront au 1^{er} janvier 2010.

Si le Forum estime que l'État ou le territoire procède à l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application des législations fiscales, l'État ou le territoire sera retiré de la liste. Bien entendu, il serait préférable de disposer systématiquement d'une convention permettant l'échange d'informations, mais il s'agit, non pas de faire bénéficier des dispositions fiscales favorables, mais de ne pas appliquer des sanctions. Le fait de donner suite aux travaux du Forum est en ce sens bienvenu, puisqu'il appuie le caractère collectif de la démarche d'accroissement de la transparence. Il convient encore une fois de rappeler que certains États ou territoires présentent des enjeux faibles pour la France et que, s'ils sont considérés comme coopératifs par nos partenaires, il n'y a pas de raison de sanctionner les flux existant avec ces territoires et leurs résidents. À ce stade, il convient également de souligner que l'évaluation par les pairs est d'une autre nature que la simple signature de douze accords d'échange de renseignements, critère totalement provisoire et naturellement insatisfaisant. Il conviendrait toutefois de se référer aux considérations du forum uniquement pour les États ou territoires qui n'ont pas refusé de conclure une convention avec la France.

2. – Les conditions d'ajout dans la liste

Le **3° du nouvel article 238 A** prévoit que les dispositions du code général des impôts relatives aux États et territoires non coopératifs s'appliquent à ceux qui sont ajoutés à la liste à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante. Cette disposition permet avant tout aux personnes physiques et morales de remettre en cause leur présence ou relations avec des États ou territoires qui étaient jusqu'alors considérés comme coopératifs en procédant aux changements nécessaires pendant

(1) L'intitulé exact est « Global forum on Transparency and Exchange of Information in tax matters », tantôt traduit Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales ou Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements en matière fiscale.

ce délai. Pour les conditions afférentes à l'ajout d'un État ou territoire sur la liste, il convient encore une fois de distinguer selon qu'il existe ou non une convention avec la France. L'arrêté modifiant la liste indiquera évidemment le motif qui justifie l'ajout d'un État ou territoire en application de ces conditions (**dernier alinéa du 2°**).

• En présence d'une convention d'assistance administrative avec la France, le défaut de coopération effective :

Le **b du 2° du nouvel article 238 A** prévoit l'ajout d'un État ou territoire lorsque les stipulations ou la mise en œuvre de la convention n'ont pas permis à l'administration des impôts d'obtenir les renseignements nécessaires à l'application de la législation fiscale française. Pour apprécier la coopération effective, il est encore une fois possible de se référer au référentiel international. En d'autres termes, une convention qui était censée permettre de procéder à l'échange d'information et qui en pratique ne l'a pas permis conduira à l'ajout de l'État ou du territoire cocontractant. Sont visés les deux cas de figure suivants :

– convention qui devait le permettre expressément (dispositions de l'article 26 du modèle de convention OCDE ou équivalent) et dont la mise en œuvre a été défaillante ;

– convention qu'on supposait le permettre malgré des stipulations lacunaires et qui n'a pas été appliquée suffisamment au-delà de ces stipulations.

La coopération effective au sens de l'OCDE

L'échange de renseignements en matière fiscale est effectif lorsque des renseignements fiables, susceptibles d'être pertinents et respectant les obligations fiscales d'une juridiction requérante sont disponibles ou peuvent être rendus disponibles dans les délais impartis, et lorsqu'il existe des dispositifs juridiques permettant l'obtention et l'échange de renseignements.

Cela suppose d'abord l'existence de règles claires de tenue des registres comptables et d'accès à ces registres. Un document a été élaboré conjointement par des pays membres et non membres de l'OCDE grâce à leur coopération au sein du Groupe *ad hoc* conjoint sur la comptabilité co-présidé par la France (« groupe JAHGA »), qui se concentre sur l'accès à des renseignements fiables et vraisemblablement pertinents et sur leur disponibilité⁽¹⁾. Les registres comptables sont fiables s'ils exposent correctement l'ensemble des transactions, permettent de déterminer à tout moment la situation financière de l'entreprise avec une certaine précision et enfin permettent la préparation des états financiers. Pour être fiables, les registres comptables doivent par ailleurs inclure les pièces comptables, comme les factures, contrats, etc. et doivent comporter des précisions sur toutes les sommes reçues et versées et l'objet de ces recettes ou versements, toutes les cessions ou acquisitions et autres transactions et les actifs et passifs de l'entité pertinente. L'importance des registres comptables d'une entité pertinente donnée dépend de la complexité et de l'échelle de ses activités mais doit, dans tous les cas, suffire à la préparation des états financiers. Les registres comptables doivent être conservés pendant une durée minimale de cinq ans.

(1) Voir le document « Permettre un échange effectif de renseignements : norme sur la disponibilité et la fiabilité » Groupe *ad hoc* conjoint sur la comptabilité (JAHGA) (2005).

Ensuite, l'accès aux renseignements suppose de mettre fin à l'anonymat des entités diverses qui, de par cette caractéristique, sont utilisées pour le blanchiment d'argent, la corruption, la dissimulation d'actifs au détriment de créanciers, la fraude fiscale, les opérations irrégulières pour compte propre, le financement du terrorisme, les infractions boursières et bien d'autres activités illicites. L'OCDE a publié en mai 2000 un rapport intitulé « *Au-delà des apparences : l'utilisation des entités juridiques à des fins illicites* ». Il dresse le constat selon lequel les entités juridiques donnant lieu aux abus les plus fréquents sont celles qui assurent à leurs bénéficiaires effectifs un anonymat maximum. Il enjoint les gouvernements à lutter contre ces abus par l'obtention de renseignements sur les bénéficiaires effectifs et le contrôle des entités juridiques et, le cas échéant, à échanger ces informations avec les autorités chargées de l'application des lois, sur le plan national et international.

Enfin, l'accès à l'information suppose que les administrations aient accès et divulguent les informations bancaires. Cela implique une capacité juridique (contrôle, pouvoirs d'enquête, droit d'accès à l'information), une capacité pratique (qualité et exhaustivité des informations, y compris comptables, transparence des données individuelles) et une volonté d'échanger ces informations. Parallèlement aux travaux sur les pratiques dommageables, un rapport a été publié en 2000 intitulé « *Améliorer l'accès aux renseignements bancaires à des fins fiscales* » qui énonce : « *tous les pays membres devraient permettre l'accès aux renseignements bancaires directement ou indirectement à toutes fins fiscales, de façon que les autorités fiscales puissent s'acquitter totalement de leur mission de recouvrement de recettes publiques et procéder à des échanges efficaces de renseignements avec leurs partenaires conventionnels* ». Deux rapports d'étape ont été publiés, en 2003 et 2007. L'OCDE définit des normes d'accès aux standards bancaires, qui supposent la mise en œuvre de mesures pour contraindre les institutions financières à identifier les clients et bénéficiaires de comptes ou opérations, le fait de supprimer la condition d'un intérêt fiscal national qui empêche les administrations d'accéder aux informations, enfin, des procédures qui ne doivent pas être si complexes et si longues qu'elles reviendraient à entraver l'accès aux renseignements bancaires. Le rapport de 2003 a également établi une définition commune de la fraude.

En pratique, le processus sera progressif avec des échanges avec les autorités de l'État ou du territoire cocontractant de façon à rendre la décision ministérielle prévisible et la moins contestable possible. Un certain délai sera en tout état de cause nécessaire pour procéder à l'ajout, du fait de cette phase diplomatique, mais aussi tout simplement des délais normaux des procédures d'échange de renseignements, dont la moyenne, avec un pays jugé coopératif, est de huit mois.

Le fait que l'effet de l'inscription sur la liste soit décalé d'un an garantit aussi la progressivité de la procédure sans limiter la portée de la liste. En effet, même si les sanctions fiscales ne s'appliquent qu'à compter du 1^{er} janvier de l'année suivante, l'effet est immédiat par suite du retrait d'acteurs ou de la cessation d'activités et opérations, ce qui devrait glacer les tentations de retarder l'échange. L'État ou territoire est vivement incité à donner la preuve dans les plus brefs délais qu'il sera sorti de la liste l'année suivante.

- En l'absence de convention avec la France :

Le **c du 2° du nouvel article 238 A** prévoit l'ajout d'un État ou territoire dont le Forum mondial créé par la décision de l'OCDE du 17 septembre 2009 estime qu'il ne procède pas à l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application des législations fiscales. Il conviendrait de prévoir le cas d'un État ou territoire ayant refusé de conclure une convention avec la France ou n'ayant pas donné suite à une demande en ce sens, qui serait ajouté sans qu'il soit tenu compte des considérations du Forum. Il n'est pas prévu expressément que les États de l'UE sont exclus de la liste. Quand bien même le droit communautaire ne permet aujourd'hui que dans des conditions très restrictives d'appliquer des dispositions discriminatoires, la possibilité de faire figurer le nom d'États de l'Union européenne avec lesquelles de vraies difficultés seraient constatées doit être maintenue.

En conséquence, les modalités de mise à jour de la liste se font à un double niveau. Il sera d'abord regardé la situation de l'État ou du territoire par rapport à la France. En présence d'une convention, c'est l'appréciation de l'application de cette convention qui primera. Une position convergente du Forum de l'OCDE conforterait bien sûr la décision d'ajout ou de retrait, mais elle n'est pas nécessaire. Un État ou territoire qualifié de coopératif par l'OCDE pourra figurer sur la liste française si l'administration française a rencontré des difficultés de mise en œuvre de sa convention dans la lettre ou dans la mise en œuvre. À l'inverse, un État que le Forum estimerait non coopératif pourra être absent de la liste française, s'il existe une convention avec la France, qu'elle contienne ou non une clause d'assistance administrative conforme aux standards OCDE, et que l'échange de renseignements est jugé satisfaisant pour l'administration française.

C'est à défaut de convention avec la France – et sous réserve du cas qu'il convient de traiter des États et territoires n'ayant pas signé avec la France alors qu'elle le leur a proposé – que seront tirées les conséquences des positions du Forum sur la liste française. Le tableau suivant rappelle les États avec lesquels la France n'a pas signé ou paraphé de convention d'assistance administrative au 1^{er} décembre 2009. Neuf de ces États ou territoires devraient sortir de cette liste : Panama, Chili, Uruguay, Vanuatu, Montserrat, République dominicaine, Barbade, Philippines, Polynésie française, avec lesquels les discussions sont avancées.

**ÉTATS OU TERRITOIRES AVEC LESQUELS LA FRANCE N'A PAS SIGNÉ NI PARAPHÉ DE
CONVENTION D'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE AU 01/12/2009**

Afghanistan	Grenade	Montserrat	Sainte-Lucie
Angola	Groenland	Mozambique	Saint-Kitts-et-Nevis
	Guatemala	Myanmar	Saint-Vincent-et-les Grenadines
Anguilla	Guinée Bissau	Nauru	Salvador
Antigua et Barbuda	Guinée équatoriale	Népal	Samoa
Barbade*	Guyana	Nicaragua	Sao Tomé-et-Principe
Belize	Haïti	Niue	Seychelles
Bhoutan	Honduras	Ouganda	Sierra Leone
Brunei	Iles Cook	Palaos	Somalie
Burundi	Iles Féroé	Panama*	Soudan
Cambodge	Iles Malouines	Papouasie-Nouvelle Guinée	Suriname
Cap-Vert	Iles Marshall	Paraguay	Swaziland
Chili*	Îles Salomon	Pérou	Tanzanie
Colombie	Iles Vierges américaines	Philippines*	Tchad
Comores	Irak	Polynésie*	Timor-Leste
Costa Rica	Kenya	Porto Rico	Tokelau
	Kiribati	République démocratique du Congo	Tonga
Cuba	Lesotho	République démocratique populaire du Laos	Tuvalu
Djibouti	Libéria	République dominicaine	Uruguay*
Dominique	Macao	République populaire démocratique de Corée du Nord	Vanuatu*
Erythrée	Maldives	Rwanda	Wallis et Futuna
Fidji	Micronésie (États fédérés de)	Sainte-Hélène	Yémen
Gambie	Moldavie		

* : États ou territoires qui devraient sortir de ce tableau avant le 1^{er} janvier 2010.

II.– L'INSTAURATION DE SANCTIONS FISCALES

En préambule à la présentation des différentes mesures de sanctions adossées à la liste créée par le A du I du présent article, il convient de resituer ces nouvelles mesures dans l'environnement fiscal actuellement applicable concernant des États ou territoires non coopératifs.

Jusqu'à présent, outre les dispositifs anti-abus qui seront présentés plus loin, un certain nombre de dispositifs fiscaux sont conditionnés à la provenance, la destination ou la localisation en fonction de trois espaces : la Communauté européenne, l' Espace économique européen et le monde entier. Il s'agit de dispositifs de faveur. En d'autres termes, certaines dispositions fiscales favorables sont conditionnées par une clause spatiale contenant elle-même une restriction liée au droit conventionnel. De nombreux dispositifs sont ainsi applicables uniquement, selon le cas, à :

- un État lié à la France par convention d'assistance administrative ou contenant une clause d'assistance administrative ;
- un État membre de la Communauté européenne ;

– un État partie à l'accord sur l'EEE lié à la France par convention d'assistance administrative ou contenant une clause d'assistance administrative ⁽¹⁾ ;

– un État membre de la Communauté européenne ou un État partie à l'accord sur l'EEE lié à la France par convention d'assistance administrative ou contenant une clause d'assistance administrative.

LA DIVERSITÉ DES CATÉGORIES VISÉES PAR LE CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS

Espaces couverts	Dispositions de droit interne relevant de la catégorie en cause
i) Monde	12
ii) EEE	3
iii) UE + EEE	33
iv) UE + Monde	8
Total	56

Source : Direction de la législation fiscale

S'agissant de la référence à la convention, plusieurs rédactions parsèment le code général des impôts, dont la plus récente, introduite par l'article 52 de la loi de finances rectificative pour 2008 relatif au délai de reprise de l'administration en cas de non respect de certaines obligations déclaratives : l'existence d'une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires.

Dès lors qu'une liste est introduite, la question se pose d'y faire référence systématiquement. Une telle solution ne serait pas la bonne. En effet, l'ensemble des dispositifs qui feront référence à cette liste concerne des sanctions et non pas le refus d'appliquer une disposition ou un tarif favorables. On a vu qu'il n'est pas opportun d'appliquer des sanctions à l'encontre d'États coopératifs mais non liés par une convention à la France. En revanche, les régimes de faveur français n'ont vocation à être accordés qu'en présence d'une convention, de même que les mécanismes de crédit d'impôt et imputations diverses ne s'entendent qu'en présence d'une convention d'élimination des doubles impositions. D'ailleurs, le contraire n'inciterait pas à conclure des conventions avec notre pays si le seul critère était l'appréciation d'un comportement au niveau international.

Ceci posé, la rédaction des clauses spatiales pose débat dès lors que, hormis le cas des délais de reprise, il n'est pas tenu compte, ni du contenu des dispositions relatives à l'assistance administrative (équivalant à l'article 26 du modèle de convention OCDE ou en deçà), ni de la qualité de la mise en œuvre des procédures d'échange. Dans ces conditions, le bénéfice des dispositifs concernés pourrait être également subordonné au fait de ne pas figurer sur la liste française des ETNC. Toutefois, la mission d'information sur les paradis fiscaux préconisait une certaine uniformisation des rédactions en fonction de l'objectif poursuivi, incluant notamment la suppression des rédactions faisant référence à la lutte

(1) À noter que la suspension de la convention avec le Danemark du fait de cet État ne pose pas de problème en pratique compte tenu de la directive européenne d'assistance mutuelle du 19 décembre 1977.

contre la fraude « ou » l'évasion fiscale. Un passage en revue des clauses spatiales n'aurait donc véritablement de sens que si le contenu de ces clauses, voire l'espace retenu pour leur application, était lui-même réexaminé, travail auquel il conviendrait de s'atteler en 2010.

A. – L'IMPOSITION DES RÉSIDENTS FISCAUX FRANÇAIS EN PRÉSENCE DE FLUX DIRECTS

En présence de flux directs avec des États ou territoires non coopératifs, le principe retenu par le présent article est d'introduire des dérogations au droit commun. Il est proposé dans certains cas que les résidents fiscaux français concernés puissent apporter la preuve du bien fondé économique et fiscal des opérations impliquant ces flux.

1. – La limitation des déductions prévues à l'article 238 A du code général des impôts

a) Un dispositif aujourd'hui fondé sur la notion de régime fiscal privilégié

Les sommes payées ou dues par une personne physique ou morale, établie en France au profit de personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans un État où elles bénéficient d'une fiscalité privilégiée, ainsi que les versements réalisés sur un compte bancaire tenu par un organisme financier établi dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée, ne sont admises en charges déductibles qu'à la condition pour le débiteur de prouver que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent un caractère ni anormal ni exagéré.

L'article 238 A a vocation à s'appliquer aux personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu lorsque la déduction de certaines dépenses est prévue, et en cas de détermination du passif successoral déductible.

S'agissant des dépenses, l'article 238 A concerne les charges financières, les rémunérations de services et les redevances de cession et de concession de licence d'exploitation de brevets, de marques et de droits analogues.

S'agissant des paiements, l'article 238 A vise :

- les sommes payées ou dues à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire dans lequel elles bénéficient d'une fiscalité privilégiée,
- les versements réalisés sur un compte tenu par un organisme financier établi dans un tel État ou territoire.

S'agissant de la notion de pays ou territoire à fiscalité privilégiée, l'administration fiscale procède à une comparaison entre l'assujettissement à l'impôt du bénéficiaire dans son pays d'établissement ou domicile et l'imposition à laquelle il aurait été soumis selon les règles françaises du code général des impôts. Les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies ⁽¹⁾.

L'application de l'article 238 A conduit à un renversement de la charge de la preuve qui incombe, dès lors, au contribuable. Mais en cas de contestation, l'administration doit justifier de l'existence d'un régime fiscal privilégié hors de France.

Cet article a été appliqué à vingt reprises en 2008, pour une base imposable de 6 millions d'euros, mettant en cause des déductions avec les Îles vierges britanniques les Bahamas, la Barbade et Panama, notamment pour des commissions versées à des clients.

b) Les modifications proposées par le présent article tendant à dissocier les États et territoires coopératifs de ceux qui ne le sont pas

Le **N du I du présent article** introduit une distinction selon que l'État ou le territoire concerné est non coopératif au sens du nouvel article 238-0 A (liste française) ou non.

Le **1° du N** maintient le dispositif actuel pour les sommes payées ou dues à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans des États ou territoires qui ne sont pas des ETNC. Le premier alinéa de l'article 238 A voit ainsi son champ d'application restreint à ce cas de figure.

Le **2° du N** insère un nouvel alinéa qui s'applique aux sommes payées ou dues à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies dans des ETNC. Ce nouvel alinéa est pour l'essentiel la copie exacte du premier alinéa de l'article 238 A. Le champ d'application (dépenses, paiements et personnes) est identique. Le **3° du N** procède d'ailleurs à une coordination dans le dernier alinéa de l'article pour que le nouvel alinéa s'applique aussi à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un ETCN.

Le nouvel alinéa diffère en revanche s'agissant de la nature de la preuve que doit apporter le contribuable pour procéder à la déduction des charges concernées. Il doit ainsi apporter la preuve :

– non seulement que les dépenses correspondent à des opérations réelles et ne présentent un caractère ni anormal ni exagéré ;

(1) Antérieurement à la loi de finances pour 2005, une personne était réputée soumise à un régime fiscal privilégié dans le territoire considéré lorsqu'elle n'y est pas imposable ou lorsqu'elle y est assujettie à des impôts sur les bénéfices ou sur les revenus notablement moins élevés qu'en France. À titre de règle pratique, l'administration fiscale présumait qu'on se trouvait en présence d'un régime fiscal privilégié lorsque le bénéficiaire était redevable d'un impôt inférieur d'au moins un tiers à celui qu'il aurait à supporter en France.

— mais aussi qu’elles ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un ETNC, devant être interprété comme la localisation de l’encaissement des dépenses, ce qui peut correspondre au lieu de l’opération ou celui de la facturation des opérations ⁽¹⁾. Les opérations peuvent en effet présenter un intérêt autre que fiscal (moindre transparence notamment). Le contribuable doit donc prouver qu’il n’y a pas d’intention d’évasion, ni dans l’objet, ni dans les conséquences, les deux étant des conditions cumulatives.

Les dépenses que le contribuable aura déduites dans ces conditions seront transmises à l’administration. En effet, le **B du I du présent article** modifie l’article 54 *quater* du code général des impôts, qui prévoit aujourd’hui que les entreprises doivent fournir à l’appui de la déclaration de leurs résultats le relevé des frais généraux (dépenses de rémunérations directes et indirectes, frais annexes, cadeaux et dépenses et charges afférentes à des immeubles excédant un certain montant). Il y ajoute la fourniture d’un relevé détaillé des dépenses visées au nouvel alinéa créé à l’article 238 A.

Ces modifications appellent deux remarques. D’une part, la restriction apportée en direction des opérations avec les ETNC est affaiblie par le maintien de la condition de fiscalité privilégiée, qui se cumule. Certains ETNC ne proposent pas une soumission à l’impôt inférieure de moitié à ce qu’elle aurait été en France. Paradis fiscal et absence de coopération ne se recoupent pas nécessairement. Il conviendrait donc d’isoler en tant que tel le critère non coopératif de toute considération fiscale pour la mise en œuvre de l’article 238 A. À défaut, c’est à l’administration fiscale que reviendra la charge de justifier que l’entité est soumise à un régime fiscal privilégié.

D’autre part, il eut été envisageable d’interdire purement et simplement la possibilité de déduction en présence de ces États ou territoires. Certes, il n’existe pas en l’état du droit de restrictions aux dispositions de droit commun pour des raisons tenant à la localisation et les conditions tenant à la preuve contraire qui pourrait être apportée sont restrictives. Toutefois, l’objectif est aussi, au travers de toutes ces mesures, de dissuader vraiment d’utiliser ces territoires pour conduire ces derniers à franchir le pas de l’échange d’informations.

Le **3° du VI du présent article** prévoit l’application de ces modifications aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011.

(1) Par exemple, dans le cas où un prestataire aurait délibérément fait enregistrer un brevet dans un ETNC dans lequel il se ferait verser les redevances correspondant à l’utilisation du brevet, ce n’est pas la localisation de l’utilisation du brevet qui importe mais de l’encaissement des redevances. Il en est de même si une prestation de service est opérée dans un Etat coopératif mais facturée par la société établie dans un ETNC.

2.— L'application du régime des sociétés mères et filiales

Codifié aux articles 145, 146 et 216 du code général des impôts, le régime des sociétés mères et filiales vise à permettre le retranchement du bénéfice net total de la société mère imposée en France des produits nets de ses filiales, où qu'elles soient établies, défaction faite d'une quote-part de frais et charge de 5 %.

Le régime des sociétés mères et filiales est le dispositif le plus ancien applicable aux groupes de sociétés. Ce régime, sur option, Une société peut prétendre à la qualité de société mère d'une autre société, et donc à l'exercice de l'option, lorsque le taux de participation qu'elle détient est au moins égal à 5 % ou, pour certains groupes bancaires mutualistes (caisses régionales de crédit agricole, caisses locales de crédit mutuel, caisses d'épargne et de prévoyance, banque populaire), lorsqu'elle atteint le seuil de 22,8 millions d'euros⁽¹⁾. L'autre société est alors considérée comme filiale de la première. Cette condition s'apprécie à la date de mise en paiement des dividendes. Le régime spécial est applicable à toute personne morale ou organisme, quelle que soit sa nationalité, soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal.

Ouvrent droit à l'imputation sur le bénéfice net, les produits de titres comportant à la fois un droit de vote et un droit à dividende, souscrits ou attribués à l'émission ou encore, et conservés pendant deux ans. Les produits concernés sont, bien évidemment, les dividendes, mais aussi tous les autres produits nets. Peuvent être cités : les boni de liquidation, les distributions de réserve, les avances, prêts ou acomptes consentis aux associés lorsque les sommes sont considérées comme des sommes distribuées, les intérêts excédentaires versés à la société mère et réintégrés dans le bénéfice imposable de la filiale. Les produits des titres sans droit de vote sont éligibles lorsque la société détient par ailleurs des titres émis par cette même société représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote et à ce titre éligibles au régime. Ne peuvent en revanche donner lieu à retranchement les jetons de présence ou les produits des obligations. Sont également exclus les revenus occultes, ainsi que les revenus réputés distribués qui apparaissent lors de vérifications de comptabilité (avantages à des dirigeants ou à des tiers, tels que l'achat à un prix minoré ou majoré de titres).

Le **I du I du présent article** exclut l'application du régime des sociétés mères et filiales aux produits des titres d'une société établie dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A (liste française). Il introduit à cet effet cette disposition sous la forme d'un j au 6 de l'article 145 du code général des impôts. Les sociétés imposées en France ne pourront donc plus retrancher de leur bénéfice net les distributions de leurs filiales établies dans les ETNC.

Il convient de souligner qu'une autre modalité favorable d'imposition, celles des plus-values à long terme, pourrait être corrigée pour ne pas s'appliquer lorsque les plus-values concernent des titres de sociétés établies dans un ETNC.

(1) C'est l'article 9-III de la loi de finances pour 2001 (n° 2000-1352 du 30 décembre 2000) qui a fixé le seuil à 5 %. Le régime antérieur prévoyait un seuil de participation de 10 % ou un prix de revient de la participation de 22,8 millions pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2000. Cette réforme avait notamment pour objet de simplifier le régime spécial des sociétés mères et filiales en ne retenant qu'un seul critère de seuil de participation pour son application. Le seuil de 22,8 millions d'euros a été réintroduit pour les groupes bancaires mutualistes par l'article 65 de la loi de finances rectificative pour 2001 (n° 2001-1276 du 28 décembre 2001).

Le 3^o du VI du présent article prévoit l'application de cette restriction au régime des sociétés mères et filiales aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2011. Ce délai se justifie pour permettre aux sociétés de se réorganiser. On peut noter à cet égard que les filiales peuvent être maintenues sans conséquences pénalisantes si elles ne procèdent pas à des distributions en faveur de la société française.

B.— L'IMPOSITION DES NON RÉSIDENTS AINSI QUE DES RÉSIDENTS FISCAUX FRANÇAIS EN PRÉSENCE DE FLUX INDIRECTS

Le présent article instaure un taux de retenue à la source de 50 % pour les flux à destination d'un ETNC. Il doit pouvoir s'appliquer que ces flux bénéficient directement à un non résident qui y est établi, ou qu'ils bénéficient via cet État ou territoire à une personne qui n'y est pas domiciliée, y compris s'il s'agit d'un résident français. Les revenus issus de produits de placement à revenus fixe, les dividendes et certaines rémunérations sont ainsi concernés. Pour ces flux à destination de non résidents ou de flux indirects, le principe retenu doit être, sauf cas très particulier, d'appliquer la sanction sans clause de sauvegarde. Il convient de rappeler que le taux s'applique sous réserve des dispositions conventionnelles.

Pour éviter l'interposition de bénéficiaires établis dans des États ou territoires qui ne sont pas des ETNC, il aurait pu paraître souhaitable qu'il soit tenu compte des sommes payées indirectement à des bénéficiaires établis ou domiciliés dans un ETNC. Une telle modalité est inopérante. Le débiteur ou payeur établi en France ne connaît pas la destination finale des dividendes, revenus ou rémunérations qu'il verse si elle n'est pas dans le pays où il les verse. Il n'est donc possible de mettre à sa charge le paiement de l'application d'un taux majoré pour des flux qui transiteraient par des États ou territoires coopératifs pour en réalité y parvenir dans des États ou territoires qui ne le sont pas. La transformation de la nature des revenus dans le circuit constitue aussi un obstacle juridique. En revanche, le principe que ces bénéficiaires finaux, derrière lesquels peuvent se cacher des résidents fiscaux français, sont assujettis à un taux de 50 % de retenue à la source est indirectement satisfait dans le cadre d'un contrôle au titre de l'article 123 *bis*, puisque c'est alors la valeur des entités détenues qui est imposée et elles le sont en général à 100 %.

1.— Le prélèvement forfaitaire sur les produits de placement à revenu fixe versés à des non résidents

a) Le droit existant

L'article 125 A du code général des impôts prévoit l'application d'un prélèvement forfaitaire sur les produits de placement à revenu fixe qui est en principe obligatoire lorsqu'ils sont encaissés par des personnes (physiques ou morales) n'ayant pas en France leur domicile fiscal ou leur siège social. Les taux

applicables sont les taux habituels, à savoir en général 18 % ⁽¹⁾. Outre le fait que les conventions internationales prévoient un taux réduit ou une exonération, il existe de nombreuses exonérations. En réalité, seuls donnent lieu au prélèvement :

- les boni de liquidation des fonds communs de titrisation (ex-fonds communs de créances) ;

- les intérêt des créances autres que celles répondant à la définition d'un emprunt (par exemple les intérêts consécutifs au différé de paiement d'une vente, les intérêts des comptes courants d'associés et les intérêts moratoires se rattachant à une créance ;

- les produits des bons ou contrats de capitalisation (assurance-vie) dont le régime est prévu à l'article 125-0 A et prévoit des taux spécifiques.

L'article 125 A du code général des impôts prévoit l'application d'un prélèvement forfaitaire sur les produits de placement à revenu fixe s'entendant au sens large comme les intérêts, arrérages et produits de toute nature de fonds d'État, les obligations, les titres participatifs, les bons et autres titres de créances, les dépôts, les cautionnements et comptes courants, les bons du Trésor et assimilés, les bons de caisse et les bons de capitalisation.

En vertu du III de l'article 125 A, le prélèvement forfaitaire doit en principe être obligatoirement appliqué aux produits de placement à revenu fixe dont le débiteur est établi ou domicilié en France lorsqu'ils sont encaissés par des personnes (physiques ou morales) n'ayant pas en France leur domicile fiscal ou leur siège social. Les taux applicables sont les taux habituels, à savoir en général 18 % ⁽²⁾.

Les produits des bons ou contrats de capitalisation (assurance-vie) bénéficient d'un régime spécifique prévu à l'article 125-0 A, avec des taux de 45 %, 35 %, 15 %, 7,5 % ou une exonération, de même que les produits des plans d'épargne populaire, exonérés au bout de huit ans, des bons et contrats anonymes, imposés au taux de 60 %, et de l'épargne solidaire, imposés au taux de 5 %.

Il existe de nombreuses exonérations du prélèvement prévues par le code général des impôts, dans sa partie législative ou réglementaire. Sont notamment exonérés les obligations et titres participatifs, titres de créances négociables parts de fonds communs de créances ou de titrisation et les produits exonérés d'impôt sur le revenu.

Sont aussi exonérés les produits de certains emprunts contractés à l'étranger par des personnes morales françaises ou des fonds communs de créances ou de titrisation français. Cette exonération spécifique, qui tendait à encourager les sociétés à lever des financements à l'étranger, est prévue par l'article 131 *quater* du code général des impôts. Elle s'applique aux produits de tous les emprunts contractés par ces personnes (intérêts, primes d'émission et de remboursement). Sont aussi éligibles les emprunts consentis par des établissements ou succursales à l'étranger de sociétés françaises lorsque leurs résultats sont imposés dans l'État où ils sont situés, ainsi que les intérêts versés par une personne morale française à une personne morale de l'Union européenne qui lui est associée à au moins 25 %.

(1) Le taux applicable est souvent plus élevé pour les produits issus de placements anciens.

(2) Le taux applicable est souvent plus élevé pour les produits issus de placements anciens.

Les personnes fiscalement domiciliées à Monaco qui ne sont pas assimilées à des Français domiciliés en France sont exonérées de prélèvement sur les produits de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants encaissés par les établissements de crédit établis dans la principauté de Monaco, dans le cadre de leur activité professionnelle ⁽¹⁾. Sont également exonérés sur les intérêts d'obligations les résidents des États dont l'émission est liée au Trésor français par un compte d'opération monétaire (territoires d'outre-mer, pays africains de la zone franc CFA) et les personnes fiscalement domiciliées à Monaco, lorsqu'ils sont dispensés de retenue à la source. Lorsque la retenue à la source s'applique, le taux du prélèvement est réduit à 10 %.

b) Les modifications proposées par le présent article

Le **G du I du présent article** propose de ne conserver le caractère obligatoire du prélèvement sur les placements à revenus fixes que lorsque les revenus et produits sont payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A (liste française).

Le **1° du G** modifie à cet effet le III de l'article 125 A. Il ne sera donc plus tenu compte de la nature du revenu ou produits, mais uniquement du caractère coopératif ou non de l'État ou territoire de destination. La rédaction vise les revenus et produits « payés » et non pas dont le bénéficiaire est établi ou domicilié dans un ETNC, dès lors que le bénéficiaire effectif n'est pas forcément connu et que l'objectif est de sanctionner toute utilisation de ces territoires, particulièrement pour y faire transiter des revenus. Le bénéficiaire supportant cette retenue pourra être un résident français.

Le **2° du G** ajoute un 11° au III *bis* de l'article 125 A, fixant les taux de prélèvement applicables, pour prévoir un taux de 50 % pour ces revenus et produits.

En conséquence le **H du présent article** abroge l'article 131 *quater* qui dérogeait à l'article 125 A pour prévoir une exonération du prélèvement pour les emprunts contractés hors de France par les personnes morales et les fonds communs de créances ou de titrisation français. Comme pour tous les produits et revenus, ces emprunts ne seront plus soumis au prélèvement, sauf si les produits de ces emprunts sont payés dans un ETNC, auquel cas le taux sera de 50 %.

Par coordination, le **L du présent article** substitue au renvoi à l'article 125 A s'agissant des conditions de restitution des retenues à la source, la mention explicite, supprimée à l'article 125 A, des a du I de l'article 199 des personnes ayant leur domicile fiscal ou qui sont établies à Monaco ou dans un État dont l'émission est liée au Trésor français par un compte d'opération monétaire, qui ne bénéficient pas de la restitution pour les intérêts des obligations. L'élimination de la double imposition pour ces personnes assimilées à des résidents français est désormais traitée par l'article 125-A.

(1) Les résidents de Monaco fiscalement assimilés à des Français domiciliés en France ne sont assujettis au prélèvement, comme les résidents français, que sur option.

De même, le **III du présent article** modifie le premier alinéa de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale afférents en prélèvements sociaux sur le patrimoine, afin de supprimer la référence au III de l'article 125 A permettant d'exclure du champ, s'agissant des produits de placement, les personnes ayant leur domicile fiscal ou qui sont établies à Monaco ou dans un État dont l'émission est liée au Trésor français par un compte d'opération monétaire. Il est précisé en substitution que les dispositions s'appliquent lorsque les produits sont payés à des personnes physiques fiscalement domiciliées en France, ce qui a le même effet.

Corrélativement, le **F du I du présent article** modifie l'article 125-0 A relatif aux bons et contrats de capitalisation (assurance-vie) pour :

- prévoir l'application des dispositions de l'article 125 A aux bons et contrats de capitalisation à l'exception, non seulement de son IV (conditions d'application du prélèvement sur des produits autres), mais aussi de son III qui prévoit désormais son caractère obligatoire pour les revenus et produits payés dans un ETNC (modification du premier alinéa du II par le **1^o du F**) ;

- insérer un II *bis* prévoyant spécifiquement pour ces bons ou contrats l'application obligatoire du prélèvement aux produits qui bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou qui ne sont pas établies en France (**premier alinéa du 2^o du F**). C'est en effet en pratique aujourd'hui le seul cas de figure où le prélèvement s'applique obligatoirement aux non résidents. Il fallait donc réintroduire cette disposition ;

- ajouter dans ce même II *bis* nouveau un taux de prélèvement de 50 %, quelle que soit la durée du contrat, lorsque les produits bénéficient à des personnes qui ont leur domicile fiscal ou qui sont établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A (liste française) (**deuxième alinéa du 2^o du F**). Contrairement à la rédaction proposée pour le III de l'article 125, c'est le lieu où est établi ou domicilié le bénéficiaire, qui est connu, qui détermine si les taux habituels ou le taux de 50 % s'appliquent. Pour mémoire, lorsque ce bénéficiaire n'est pas connu, il s'agit d'un bon ou contrat anonyme soumis au taux de 60 %. Si un résident fiscal français se « cache » derrière ce bénéficiaire, la retenue majorée s'appliquera. C'est ce qui explique que le terme « payé » n'ait pas été employé, l'effet étant en pratique le même.

c) L'entrée en vigueur

Le **VI du présent article** prévoit l'entrée en vigueur des F, G, H et L du I du présent article proposant ces modifications au 1^{er} janvier 2010 pour les engagements souscrits à compter de cette date (**2^o du VI**). La coordination dans le code de la sécurité sociale opérée par le M du présent article entrerait donc en vigueur au 1^{er} janvier 2010 (**5^o du VI** du présent article). En revanche, pour les engagements souscrits avant cette date, donc le stock de bons, contrats ou emprunts, les nouvelles dispositions ne s'appliqueraient qu'à compter du 1^{er} janvier 2011 (**2^o du VI**).

Pourquoi un report de l'entrée en vigueur pour le stock est-il nécessaire ? Il s'avère qu'il existe trois effets :

- un effet pour les non résidents, dont on peut considérer qu'il n'y a aucune raison de le différer, mais dont on peut aussi considérer qu'il est particulièrement brutal sur des contrats en cours. Un ressortissant par exemple chilien subirait en 2010 sur des obligations françaises ou des contrats d'assurance-vie avec des organismes français un relèvement du taux de retenue à la source substantiel sur des engagements passés ;

- un effet sur des résidents fiscaux français qui font transiter des revenus par un ETNC. Il ne peut donc être envisagé de maintenir le stock d'engagement hors du champ du relèvement du taux de la retenue à la source ;

- un effet pour les résidents français et en l'espèce particulièrement les personnes morales françaises s'agissant des emprunts qu'elles ont contractés hors de France. Elles ont été pendant des années incitées à se tourner vers l'étranger pour répondre à leurs besoins de financement, sous forme généralement d'obligations. C'est ce qui explique le délai d'un an. Le problème est double. Il faudrait que les sociétés remettent en cause des emprunts qui comprennent en général une clause mettant à la charge des emprunteurs le coût d'une éventuelle retenue à la source (clause de *gross up*). Ce qui pose des difficultés de refinancement. Les sociétés n'ont par ailleurs pas la possibilité d'imposer un transfert des créances. Il serait probablement opportun de ne pas appliquer la retenue à 50 % aux emprunts contractés avant le 1^{er} janvier 2010.

2.— La retenue à la source sur les rémunérations versées à des non résidents

Les articles 182 A, 182 A *bis* et 182 B du CGI prévoient l'imposition d'une retenue à la source payée par le débiteur à quatre catégories de revenus :

- les salaires, pensions et rentes viagères de source française (article 182 A) servis à des personnes qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France ;

- les revenus non salariaux versés à des bénéficiaires n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente en rémunération des activités professionnelles relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux (article 182 B). La retenue est de 33 1/3 % ;

- les bénéfices non commerciaux perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur ou par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales ou les produits de la propriété industrielle ou commerciale et droits assimilés, lorsque les bénéficiaires n'ont pas en France d'installation professionnelle permanente (article 182 B). La retenue est de 33 1/3 % ;

– les sommes payées en rémunérations de prestations de toute nature (prestations de service) fournies ou utilisées en France à des bénéficiaires n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente (article 182 B). La retenue est de 33 1/3 % ;

– les salaires ou toutes sommes payés à raison des prestations sportives fournies ou utilisées en France à des bénéficiaires n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente (article 182 B). La retenue est de 15 % ;

– les salaires ou toutes sommes payés à raison des prestations artistiques fournies ou utilisées en France à des bénéficiaires n'ayant pas en France d'installation professionnelle permanente (article 182 A *bis*). La retenue est de 15 %.

Le **J du présent article** insère un III à l'article 182 B (revenus non salariés non sportifs ou artistiques), prévoyant que le taux de la retenue à la source est de 50 % lorsque les sommes et produits sont payés à des personnes domiciliées (cas des personnes physiques) ou établies (cas des personnes morales) dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A (liste française).

Toutefois, ce nouveau III opère une distinction selon qu'il s'agit des sommes payées en rémunérations de prestations de service ou d'autres types de sommes. Dans le premier cas, la retenue à la source ne sera fixée à 50 % que si, au cours d'une vérification de comptabilité, le débiteur n'apporte pas la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réellement effectuées. Certes il s'agit de revenus actifs, mais, d'une part, ce ne sont pas les seuls de cette nature soumis à retenue à la source (prestations sportives), d'autre part, cette rédaction conduit à un certain laxisme en reportant à une éventuelle opération de vérification l'application d'un taux majoré de retenue à la source. La preuve est en outre moins contraignante que celles prévues pour les articles 238 A et 209 B. Enfin, c'est la seule retenue à la source pour laquelle il est prévu une possibilité de preuve contraire. Or, le principe est bien de faire pression sur les États et territoires non coopératifs à changer de comportement face au caractère pénalisant des dispositions fiscales à l'égard de leur propre économie et de leurs ressortissants. Il conviendrait donc de supprimer cette dérogation.

Par ailleurs, le J du présent article ne modifie, ni l'article 182 A, ni l'article 182 A *bis* du code général des impôts, c'est-à-dire la retenue à la source sur les salaires, rentes et pensions et sur les prestations artistiques. Cela n'est pas cohérent.

Le **4° du VI du présent article** prévoit l'entrée en vigueur du relèvement de cette retenue à la source au 1^{er mars} 2010, date qui avait été fixée par le G20 pour l'entrée en vigueur des sanctions à l'encontre de ETNC.

3.— La retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers

a) Les dispositions en vigueur

Le 2 de l'article 119 *bis* du code général des impôts prévoit que les revenus distribués par une société française, à des personnes physiques ou morales non résidentes, font l'objet d'une retenue à la source. Le montant de la retenue à la source est fixé à l'article 187 du code général des impôts, sous réserve des conventions internationales, à 18 % ou 25 % :

— à 18 % pour les dividendes et distributions assimilées perçus par des personnes physiques domiciliées dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un autre État membre de l'EEE ayant signé avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

— à 25 % dans les autres cas ⁽¹⁾.

Le 2 de l'article 119 *bis* vise les distributions régulières, les revenus fiscalement assimilés et les jetons de présence. Le taux est de :

— 18 % pour les dividendes et distributions assimilées perçus par des personnes physiques domiciliées dans un État membre de la Communauté européenne ou dans un autre État membre de l'EEE ayant signé avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ;

— 25 % dans les autres cas' étant précisé que l'article 23 du présent projet de loi ajoute un taux de 15 % par renvoi au 2 de l'article 2° de l'article 219 *bis* pour les organismes sans but lucratif ayant leur siège dans un État membre de la Communauté européenne ou d'un État de l'EEE avec lequel la France a signé une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

La retenue à la source s'applique aussi aux bénéfices réalisés en France par des sociétés étrangères qui sont réputés distribués à des non résidents, à l'exception des sociétés ayant leur siège dans un État de la Communauté européenne où elles sont soumises à l'impôt sur les sociétés. En sont notamment exonérés :

— les dividendes distribués à une société mère de la Communauté européenne ou un de ses établissements stables européens ;

— les produits de parts et actions versés à des États, organisations internationales ou institutions publiques étrangères ;

(1) L'article 23 du présent projet de loi ajoute un taux de 15 % par renvoi au 2 de l'article 2° de l'article 219 *bis* qu'il institue pour les organismes sans but lucratif ayant leur siège dans un État membre de la Communauté européenne ou d'un État de l'EEE avec lequel la France a signé une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

– les dividendes distribués par les sociétés de capital risque aux personnes physiques domiciliées dans un État avec lequel la France a conclu ou convention comportant une clause d’assistance administrative pour l’application du droit interne ou aux personnes morales qui bénéficieraient si elles étaient en France du régime des plus-values à long terme ;

– les dividendes perçus par une société étrangère et compris dans le résultat imposable de l’établissement stable qu’elle possède en France.

La société distributrice ne peut prendre à sa charge le paiement de la retenue à la source. Elle est acquittée par l’établissement payeur (qui assure le paiement des revenus) français ou, sous conditions notamment d’établissement dans l’EEE, étranger.

b) Les modifications proposées

Le **K du présent article** instaure un nouveau taux de retenue à la source à l’article 187 du code général des impôts prévoyant le montant de la retenue à la source applicable aux revenus du 2 de l’article 119 *bis*.

Le **2° du K** rétablit à cet effet un 2 qui prévoit que le taux de la retenue à la source est fixé à 50 % pour les produits payés dans un État ou territoire non coopératif au sens de l’article 238-0 A (liste française). Ce nouveau taux d’appliquera donc y compris si le bénéficiaire effectif est un résident fiscal français.

Par coordination, le **1° du K** prévoit l’application du taux de 25 % ou 18 % ⁽¹⁾ sous réserve des dispositions du nouveau 2.

Le **D du présent article** modifie le 2 de l’article 119 *bis* pour :

– par coordination, renvoyer pour le taux de la retenue à la source à l’article 187 et non plus au seul 1 de l’article 187 ;

– compléter le premier alinéa relatif au champ de la retenue à la source afin de viser, non seulement les produits qui bénéficient à des personnes non domiciliées ou établies en France, mais aussi ceux qui sont payés hors de France dans un État ou territoire non coopératif, toujours au sens de l’article 238-0 A, puisqu’ils sont visés à l’article 187 de manière isolée pour l’application du taux de la retenue.

Le **4° du VI du présent article** prévoit l’entrée en vigueur de ces modifications au 1^{er mars} 2010, date qui avait été fixée par le G20 pour l’entrée en vigueur des sanctions à l’encontre de ETNC.

(1) ou du nouveau taux de 15 % institué par l’article 23 du présent article pour les organismes sans but lucratif dont le siège serait dans un ETNC.