

ÉTATS ET TERRITOIRES NON COOPÉRATIFS (ETNC)

Régimes fiscaux dérogatoires

Cette note présente l'ensemble des mesures fiscales dissuasives et des obligations déclaratives renforcées applicables aux opérations réalisées vers ou en provenance d'États ou Territoires Non Coopératifs à des fins fiscales (ETNC) et fournit des éléments d'appréciation aux adhérents de l'AMAFI en la matière.

Elle est publiée de façon périodique, notamment pour tenir compte de l'actualisation de la liste des ETNC définie par arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget, des évolutions législatives, réglementaires et jurisprudentielles en la matière, ainsi que, le cas échéant, d'autres éléments d'appréciation qu'il apparaîtrait utile de considérer. En l'occurrence, la présente version vise notamment à prendre en compte les évolutions de la liste des États non coopératifs sur le plan fiscal telles qu'introduites par l'arrêté du 16 février 2024 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts.

Avertissement

L'attention des utilisateurs de cette note est appelée sur son champ et sa portée exclusivement fiscale. En effet, la notion d'ETNC employée ici ne doit pas être confondue avec celle par ailleurs utilisée dans d'autres domaines, comme celui de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT). Même s'il peut y avoir des points de convergence, la liste des États et territoires concernés comme les conséquences qui en résultent relèvent de dispositions légales et réglementaires distinctes.

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

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

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

- ▶ D'une part, **deux conditions cumulatives**² sont prévues au 2 de l'article 238-0 A du CGI pour qualifier, et donc inclure dans la liste des ETNC, un État ou un territoire de « non coopératif » :
 - l'État ou le territoire a fait l'objet d'une évaluation par l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) en matière de transparence et d'échange d'informations en matière fiscale ;
 - l'État ou le territoire n'a pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des États contractants, ni signé, avec au moins douze autres États ou Territoires, une telle convention³.
- ▶ D'autre part, **deux conditions alternatives**⁴ sont prévues au 2 bis de l'article 238-0 A du CGI pour tenir compte de la liste de l'Union européenne (UE) des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales (v. encadré ci-dessous) :
 - le pays ou territoire ne respecte pas le critère, défini à l'annexe V des conclusions du Conseil de l'UE du 5 décembre 2017, relatif aux États ou territoires facilitant la création de structures ou dispositifs extraterritoriaux destinés à attirer des bénéfices qui n'y reflètent pas une activité économique réelle (structures « offshore ») ;
 - le pays ou territoire ne respecte pas au moins un des autres critères définis à la même annexe V, relatifs notamment au respect des principes de la transparence fiscale, l'équité fiscale et la mise en œuvre des mesures visant à lutter contre l'érosion de base d'imposition et le transfert des bénéfices (mesures anti-BEPS - Base Erosion and Profit Shifting) de l'OCDE.

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

³ Sous réserve que les États se prêtent assistance sans restriction, sont considérées comme des conventions d'assistance administrative non seulement les conventions fiscales d'élimination des doubles impositions, ainsi que la Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale élaborée par l'OCDE et le Conseil de l'Europe, mais également les accords d'échange de renseignements et la directive du Conseil 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal abrogeant la directive du Conseil 77/799/CEE du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et de la taxe sur la valeur ajoutée. L'article 238-0 A du CGI exige que cette convention d'assistance administrative permette l'échange de tout renseignement nécessaire à la législation fiscale des parties. À cette fin, la mise en œuvre de la convention doit permettre, en pratique, un échange de renseignements dans les conditions prévues à l'article 26 du modèle de convention de l'OCDE. Cet échange ne doit notamment être restreint ni par la législation interne, ni par les pratiques administratives de l'État ou du territoire concerné.

⁴ L'article 31 de la loi n°2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude est venu élargir la notion d'ETNC au sens du droit français en prévoyant l'ajout à la liste française, des juridictions non coopératives à des fins fiscales figurant sur la liste de l'UE.

LA LISTE DE L'UE DES PAYS ET TERRITOIRES NON COOPÉRATIFS À DES FINS FISCALES

Au niveau européen, les travaux lancés par la Commission européenne dans le cadre d'une « [stratégie extérieure pour une imposition effective](#) »⁵ ont notamment donné lieu à l'élaboration d'une [liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs en matière fiscale adoptée par le Conseil ECOFIN de l'Union européenne le 5 décembre 2017](#)⁶.

Élaborée sur la base de critères convenus par le Conseil ECOFIN lors de sa session du 8 novembre 2016⁷, cette « **liste noire** » européenne (ETNC-UE) a vocation à **susciter une action coordonnée des États membres par l'adoption de mesures défensives** à caractère législatif dans le domaine fiscal. Elle vise ainsi à **produire un effet dissuasif auprès des juridictions partenaires** de l'UE refusant systématiquement de se conformer aux standards internationaux de transparence fiscale.

Ce faisant, la liste ETNC-UE établie en 2017 fait régulièrement l'objet d'une [mise à jour](#) par l'ajout des pays ou territoires qui ne s'engagent pas à remédier aux carences constatées en application des critères de l'UE ou qui ne respectent pas leurs engagements et par le retrait des pays et territoires qui s'engagent à y remédier. La [liste adoptée par le Conseil le 20 février 2024](#) comprend **12 juridictions** (Samoa américaines, Anguilla, Antigua-et-Barbuda, Fidji, Guam, Palaos, Panama, Fédération de Russie, Samoa, Trinité-et-Tobago, Iles Vierges américaines, Vanuatu).

L'inscription sur la liste européenne se fait sur la base de plusieurs **critères** repris dans le tableau ci-après et relatifs à la **transparence fiscale**, à l'**équité fiscale** ainsi qu'à la **mise en œuvre des mesures anti-BEPS** que les États membres de l'UE s'engagent à promouvoir :

(1) Critères liés à la transparence fiscale	<p>Pour être réputé respecter les principes de transparence fiscale, un pays ou un territoire doit :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Échanger des données fiscales avec tous les États membres de l'UE au moyen de l'échange automatique de renseignements fiscaux, soit via la norme commune de déclaration (NCD) mise en place par l'OCDE, soit via des dispositifs équivalents ; ▪ Être en mesure d'échanger des renseignements fiscaux à la demande (EOIR) ; ▪ Être partie à la convention multilatérale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, ou avoir mis en place un réseau de mécanismes d'échange couvrant tous les États membres de l'UE ; ▪ Un volet relatif aux bénéficiaires effectifs sera intégré à un stade ultérieur (critère futur).
(2) Critères liés à l'équité fiscale	<p>Pour être réputé respecter les principes d'équité fiscale, un pays ou un territoire ne doit pas :</p>

⁵ V. Communication de la Commission au Parlement européen et au Conseil sur une stratégie extérieure pour une imposition effective : [COM \(2016\) 24 final du 28 mai 2016](#).

⁶ V. Conclusions du Conseil relatives à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales adoptées le 5 décembre 2017 : Document [15429/17, FISC 345, ECOFIN 1088](#), Annexe I.

⁷ V. Conclusions du Conseil sur les critères et le processus relatifs à l'établissement de la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales : Document [14166/16, FISC 187, ECOFIN 1014](#).

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Appliquer des mesures préférentielles qui pourraient être considérées comme dommageables au regard du Code de conduite dans le domaine de la fiscalité établi par l'Union européenne. ▪ Faciliter la création de structures ou dispositifs <i>offshore</i> destinés à attirer des bénéfices qui ne reflètent pas une activité économique réelle dans le pays ou le territoire concerné, lorsque ce dernier n'a pas d'impôt sur les sociétés ou pratique une imposition nulle ou quasi-nulle.
<p style="text-align: center;">(3) Critères liés à la mise œuvre des mesures anti-BEPS</p>	<p>Pour être réputé respecter les règles concernant la mise en œuvre des mesures anti-BEPS, un pays ou un territoire doit :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ S'engager à respecter et à mettre en œuvre les normes anti-BEPS minimales⁸ adoptées dans le cadre de l'OCDE, concernant les mesures fiscales dommageables, le chalandage fiscal, la déclaration pays par pays et le règlement des différends. ▪ Obtenir une évaluation positive par les pairs pour avoir mis en œuvre de manière effective la norme minimale anti-BEPS sur la déclaration pays par pays.

En marge de la liste noire, une « **liste grise** » recense les États ou territoires qui ne se conforment pas entièrement aux standards fixés, alors qu'ils se sont engagés à mettre en œuvre des mesures de bonne gouvernance. Tout comme la liste noire, cet « **état des lieux de la coopération avec l'UE concernant les engagements pris de mettre en œuvre les principes de bonne gouvernance fiscale** »⁹ fait aussi l'objet d'une mise à jour à régulière dans le cadre du processus de suivi et d'évaluation du groupe [Code de conduite \(fiscalité des entreprises\)](#)

Ainsi, la qualification d'un État ou territoire de « **non coopératif** » est subordonnée à trois critères alternatifs :

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

Sont concernés les États ou territoires ajoutés à la liste [en application du b du 2 de l'article 238-0 A du CGI](#), au motif qu'ils ne remplissent pas les critères de l'échange d'informations fiscales.

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

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

⁸ Ces normes minimales consistent à (i) combattre les pratiques fiscales dommageables, notamment les régimes préférentiels, en veillant à ce que le lieu d'imposition coïncide avec le lieu de l'activité économique (critère de l'activité substantielle), (ii) empêcher l'utilisation abusive des conventions fiscales en insérant une clause anti-abus de portée générale dans ces dernières, (iii) améliorer la transparence par la mise en place d'une documentation sur les prix de transfert, de déclarations pays par pays et d'une procédure d'échange de recsrits entre administrations, et (iv) accroître l'efficacité des mécanismes de règlement des différends (procédures amiables).

⁹ V. Conclusions du Conseil relatives à la liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales adoptées le 5 décembre 2017 : Document [15429/17, FISC 345, ECOFIN 1088](#), Annexe II.

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

Il s'agit des États ou territoires ajoutés à la liste française en application du 2° du 2 bis de l'article 238-0 A du CGI, au motif qu'ils ne respectent pas les critères de l'UE relatifs à la transparence fiscale, l'absence de régimes fiscaux potentiellement dommageables et la mise en œuvre des mesures « anti-BEPS ».

2. Avant l'élargissement de la notion d'ETNC par les critères UE, une liste des ETNC-FR répondant aux deux conditions françaises préexistantes décrites ci-avant était fixée par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget, pris après avis du ministre des Affaires étrangères. L'arrêté du 12 février 2010 qui fixait la liste initiale, a fait l'objet de plusieurs modifications annuelles (v. annexes).

C'est l'arrêté du 6 janvier 2020¹⁰ qui intègre pour la première fois les États ou territoires figurant sur la liste noire européenne¹¹. Cette liste ETNC-FR a d'abord fait l'objet d'une **mise à jour** par les arrêtés du 26 février 2021¹², du 2 mars 2022¹³, du 3 février 2023¹⁴ et du 16 février 2024¹⁵. La **dernière actualisation** est opérée par l'arrêté du 18 avril 2025¹⁶ avec une liste ETNC-FR comprenant désormais **13 juridictions** inscrites sur la base des trois critères susmentionnés :

Motifs de l'inscription	État ou Territoire concerné
Critère n° 1 (article 238-0 A, 2, b du CGI)	Anguilla*, Antigua-et-Barbuda, Iles Turques-et-Caïques
Critère n° 2 (article 238-0 A, 2 bis, 1° du CGI)	Anguilla*, Vanuatu
Critère n°3 (article 238-0 A, 2 bis, 2° du CGI)	Fidji, Guam, Iles Vierges américaines, Palaos, Panama, Russie, Samoa, Samoa américaines, Trinité-et-Tobago

* Anguilla est inscrit sur la liste ETNC-FR à raison de deux motifs, l'un lié aux conditions françaises préexistantes, l'autre lié aux critères de l'Union européenne.

¹⁰ Arrêté du 6 janvier 2020 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts : JORF n°0005 du 7 janvier 2020, texte n°9.

¹¹ Cette actualisation est la première qui a suivi la publication de l'arrêté du 8 avril 2016 modifiant l'arrêté du 12 février 2012 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du Code général des impôts.

¹² Arrêté du 26 février 2021 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts : JORF n°0054 du 4 mars 2021, texte n° 11.

¹³ Arrêté du 2 mars 2022 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts : JORF n°0063 du 16 mars 2022, texte n° 6.

¹⁴ Arrêté du 3 février 2023 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts : JORF n°0031 du 5 février 2023, texte n° 5.

¹⁵ Arrêté du 16 février 2024 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts : JORF n° 0040 du 17 février 2024, texte n° 7.

¹⁶ Arrêté du 18 avril 2025 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts : JORF n° 0107 du 7 mai 2025, texte n° 36.

3. Les ajouts à la liste noire française ne portent effet qu'à **compter du premier jour du troisième mois qui suit la publication de l'arrêté** ([article 238-0 A, 3 du CGI](#)), soit à compter du 1^{er} août 2025 s'agissant des États et territoires qui ont été inscrits sur la liste mise à jour par l'arrêté du 18 avril 2025. En revanche, le retrait d'États ou de territoires de la liste française produit ses effets **à compter de la date de publication de l'arrêté**.

Ainsi, avec la dernière mise à jour de la liste ETNC-FR, les mesures dérogatoires applicables à **Antigua-et-Barbuda et aux Iles Turques-et-Caïques** au titre du critère n° 1 ([article 238-0 A, 2, b du CGI](#)) s'appliqueront à compter du 1^{er} août 2025, tandis que les mesures applicables à ces deux juridictions au titre de leurs précédents motifs d'inscription ont cessé de s'appliquer le 7 mai 2025. De même, en raison de leur retrait de la liste française, les régimes fiscaux dérogatoires ont cessé de s'appliquer aux **Bahamas, Belize et Seychelles** à compter du 7 mai 2025.

Par ailleurs, les **mises à jour** de la liste combinée ETNC-FR / ETNC-UE doivent se faire, aux termes du 2 de l'article 238-0 A du CGI, **au moins une fois par an**. **À cet égard, l'ajout d'États ou de territoires à la liste européenne n'entraîne pas *de facto* leur inscription sur la liste française**¹⁷. **Un arrêté ministériel est obligatoirement adopté** afin que les mesures françaises relatives aux ETNC soient applicables à ces juridictions.

4. Dans ses commentaires publiés au Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP)¹⁸, l'Administration fiscale précise que sous réserve de l'application d'une clause de sauvegarde et des conventions fiscales, **l'ajout d'États ou de territoires à la liste ETNC-FR sur la base des critères n° 1 et 2 entraîne l'application de l'ensemble des mesures fiscales dissuasives** relatives aux ETNC. En revanche, pour **les États ou territoires ajoutés** à la liste française **sur la base du critère n° 3, ces mesures ne s'appliqueraient qu'en partie** sous réserve des conventions fiscales. Le tableau ci-dessous récapitule l'ensemble des mesures de rétorsion applicables en fonction du critère d'inscription sur la liste des ETNC-FR :

I – MESURES DE RÉTORSION APPLICABLES AUX RÉSIDENTS DE FRANCE EFFECTUANT DES TRANSACTIONS AVEC UN ETNC			
TYPE DE MESURE	BASE LÉGALE	ETNC INSCRITS SUR LA BASE DES CRITÈRES N°1 ET 2	ETNC INSCRITS SUR LA BASE DU CRITÈRE N° 3
Renforcement du dispositif anti-abus pour les sociétés étrangères contrôlées et les personnes physiques	209 B CGI 123 bis CGI	X	X
Refus du bénéfice du régime des sociétés mères	145 CGI	X	

¹⁷ Ainsi, la [mise à jour de la liste noire de l'UE du 20 février 2024](#) n'a aucun impact sur la liste des ETNC-FR, cette publication étant intervenue postérieurement à celle de l'arrêté du 16 février 2024.

¹⁸ V. Tableau récapitulatif des sanctions applicables en fonction du critère d'inscription sur la liste des ETNC ([BOI-ANNX-000480-24/02/2021](#)). Cette lecture ressort également des objectifs poursuivis par le législateur et énoncés dans l'[Étude d'impact du Projet de loi relatif à la lutte contre la fraude](#), p. 62 et 63.

Renforcement de l'interdiction de déduction de certaines charges	238 A CGI	X	X
Durcissement du régime d'imposition des plus-values de cession de titres de sociétés	219 CGI	X	
Durcissement du régime d'imposition des plus-values de cession d'actifs immobilisés	39 duodecies CGI	X	
Durcissement du régime des distributions par des sociétés de capital-risque à des personnes morales	39 terdecies CGI	X	
Encadrement renforcé des prix de transfert	57 CGI	X	X
Durcissement des conditions d'application de la retenue à la source sur les revenus réputés distribués	L. 62 A LPF	X	
Renforcement des obligations documentaires en matière de prix de transfert	L. 13 AB LPF	X	X
Durcissement du régime applicable aux DMTG en présence d'un trust	792-0 bis CGI	X	X

II – MESURES DE RÉTORSION APPLICABLES AUX RÉSIDENTS D'ETNC ET AUX REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE TRANSITANT PAR UN ETNC

TYPE DE MESURE	BASE LÉGALE	ETNC INSCRITS SUR LA BASE DES CRITÈRES N°1 ET 2	ETNC INSCRITS SUR LA BASE DU CRITÈRE N° 3
Majoration du taux de retenue à la source sur les dividendes	119 bis CGI 187 CGI	X	
Majoration du taux de retenue à la source applicable aux distributions par des sociétés de capital-risque à des personnes physiques et par des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque	163 quinques C CGI 163 quinques C bis CGI	X	
Majoration du taux d'imposition des profits réalisés sur des instruments financiers à terme	150 ter CGI	X	
Durcissement du régime fiscal applicable aux profits immobiliers occasionnels	244 bis A CGI		
Majoration du taux de prélèvement sur des gains de cessions de participations substantielles	244 bis B CGI	X	
Majoration du taux du prélèvement sur les produits de placement à revenu fixe	125 A CGI	X	
Majoration du taux du prélèvement sur les produits de bons ou de contrats de capitalisation	125-0 A CGI	X	

Majoration du taux de retenue à la source sur des prestations artistiques	182 A bis CGI	X	
Majoration du taux de prélèvement sur les avantages ou gains salariaux (stock-options, etc.)	182 A ter CGI	X	
Majoration du taux de retenue à la source sur des redevances et des bénéfices non commerciaux	182 B CGI	X	

NE PAS CONFONDRE LES DIFFERENTES LISTES D'ETNC ET LEUR USAGE DISTINCT

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

Ainsi, à l'instar de la France, d'autres États membres de l'UE évaluent la manière dont les États et territoires du reste du monde appliquent les standards de bonne gouvernance (transparence, échange d'information et absence de concurrence déloyale) et en tirent des conséquences dans leur législation interne.

De son côté, l'OCDE mène également, depuis de nombreuses années, des travaux d'évaluation à travers le [Forum mondial](#) sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales¹⁹. Ces travaux reposent sur les normes d'Échange Automatique de Renseignements (EAR) et d'Échange de Renseignements sur Demande (ERD). La mise en œuvre de la [norme EAR](#) exige que chaque année, les États collectent des informations sur les comptes financiers détenus par les individus et entités non-résidentes auprès de leurs institutions financières et échangent automatiquement ces informations avec l'État de résidence fiscale des titulaires des comptes²⁰. À cet égard, les travaux du Forum aboutissent à une Liste de juridictions notées en fonction du niveau général de conformité à cette norme (conforme, en bonne voie, partiellement conforme ou non conforme). Quant à la [norme ERD](#), elle exige que les États répondent efficacement aux demandes spécifiques formulées par les autorités fiscales en vue d'obtenir des renseignements permettant de faire progresser leurs enquêtes fiscales (documents comptables, relevés bancaires, informations sur la propriété des actifs...)²¹. L'évaluation de cette norme donne également lieu à une Liste de juridictions notées en

¹⁹ Restructuré en 2009 en réponse à l'appel du G20, le Forum mondial comprend aujourd'hui 171 juridictions. Il soutient ses membres dans la lutte contre l'évasion fiscale *offshore* grâce à une surveillance, un examen et une aide à la mise en œuvre des normes internationales sur la transparence et l'échange de renseignement à des fins fiscales.

²⁰ La norme EAR repose sur trois éléments clés : un cadre législatif national exigeant des institutions financières qu'elles collectent et communiquent des informations, des accords d'échange entre tous les partenaires appropriés et intéressés et des mesures et dispositifs permettant de communiquer et d'échanger efficacement les renseignements dans la pratique, notamment pour assurer le respect des règles des institutions financières.

²¹ La norme ERD est construite autour de trois exigences clés : garantir la disponibilité des informations sur la propriété ainsi que des informations comptables et bancaires ; permettre l'accès à ces informations par les autorités fiscales et transmettre ces informations dans un délai opportun aux juridictions intéressées avec lesquelles un accord est en vigueur.

fonction de leur niveau de conformité (conforme, conforme pour l'essentiel, partiellement conforme ou non conforme).

Il existe également d'autres listes dont l'objectif est de cibler les États non coopératifs, selon des critères propres et une approche vulgarisée, sous le prisme de la notion de « paradis fiscal ». Notons par exemple celles du réseau *Tax Justice Network* ([Indice d'opacité financière](#) et [Indice des paradis fiscaux](#)), de la confédération internationale d'organisations [Oxfam International](#), ou encore la liste américaine basée sur la [définition des paradis fiscaux par le US Senate au 6 janvier 2022](#).

Par ailleurs, en dehors du domaine fiscal, des listes présentant les pays jugés comme ayant des dispositifs lacunaires de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (LCB-FT) sont également publiées. Ainsi, (1) le Groupe d'Action Financière (GAFI) établit une [liste de juridictions à haut risque et/ou non-coopératives](#) et une [liste des juridictions sous surveillance](#). De son côté, (2) la Commission européenne publie une [liste des pays tiers à haut risque](#) en application de l'article 9 de la 4^{ème} Directive LCB-FT²².

²² Directive (UE) 2015/849 du Parlement Européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission.

SOMMAIRE

Les opérations réalisées avec des ETNC font l'objet de dispositions fiscales spécifiques destinées à en dissuader la réalisation. Ces dispositions affectent différents régimes fiscaux de droit commun auxquels elles apportent des restrictions ou des augmentations de taux de prélèvements concernant les opérations en cause. Elles visent, d'une part les transactions réalisées par des résidents français avec les ETNC et d'autre part, les transactions de source française réalisées par des résidents d'ETNC.

RÉSIDENTS DE FRANCE EFFECTUANT DES TRANSACTIONS AVEC UN ETNC.....	12
Renforcement des dispositifs anti-abus prévus aux articles 209 B et 123 bis du CGI concernant respectivement les bénéfices des sociétés étrangères contrôlées par une personne morale établie en France et les revenus d'avoirs détenus à l'étranger par un personne physique fiscalement domiciliée en France	12
Exclusion du régime des sociétés mères	15
Renforcement de l'interdiction de déduction des charges visées à l'article 238 A du CGI	16
Durcissement du régime d'imposition des plus-values de cession de titres de sociétés implantées dans un ETNC.....	18
Encadrement renforcé des prix de transfert et le durcissement des conditions d'application de la retenue à la source prévues à l'article L. 62 A du LPF	19
Renforcement de l'obligation documentaire en matière de prix de transfert	20
Durcissement du régime applicable aux droits de mutations à titre gratuit en présence d'un trust	21
RÉSIDENTS D'ETNC - REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE TRANSITANT PAR DES ETNC	23
Majoration du taux de retenue à la source sur dividendes prévu aux articles 119 bis et 187 du CGI	23
Majoration du taux de retenue à la source prévu applicable aux distributions par des sociétés de capital-risque visées aux articles 163 quinquies C et 163 quinquies C bis du CGI	25
Majoration du taux d'imposition des profits réalisés sur des instruments financiers à terme prévu à l'article 150 ter du CGI.....	26
Majoration du taux de prélèvement sur les profits immobiliers réalisés à titre habituel prévu à l'article 244 bis du CGI.....	27
Durcissement du régime applicable aux profits immobiliers réalisés à titre occasionnel prévu à l'article 244 bis A du CGI.....	28
Majoration du taux de prélèvement sur les gains de cessions de participations substantielles prévu à l'article 244 bis B du CGI.....	30

Majoration du taux de prélèvement sur les produits de placement à revenu fixe visés à l'article 125 A du CGI	32
Majoration du taux du prélèvement sur les produits de bons ou contrats de capitalisation ou d'assurance-vie visés à l'article 125-0 A du CGI	33
Majoration du taux de retenue à la source sur des prestations artistiques prévu à l'article 182 A bis	34
Majoration du taux de retenue à la source sur des avantages ou gains provenant de dispositifs d'actionnariat salarié prévu à l'article 182 A ter du CGI	36
Majoration du taux de retenue à la source sur redevances et revenus non salariaux prévu à l'article 182 B du CGI	37
Annexes	39

RÉSIDENTS DE FRANCE EFFECTUANT DES TRANSACTIONS AVEC UN ETNC

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

Renforcement des dispositifs anti-abus prévus aux articles 209 B et 123 bis du CGI concernant respectivement les bénéfices des sociétés étrangères contrôlées par une personne morale établie en France et les revenus d'avoirs détenus à l'étranger par un personne physique fiscalement domiciliée en France

Les mesures spécifiques relatives aux ETNC au regard de l'article 209 B du CGI concernent :

- **L'application de clause de sauvegarde** pour faire échec à l'imposition en France des bénéfices et revenus réalisés par une entité établie ou constituée dans un État à régime fiscal privilégié et contrôlée ou exploitée par une personne morale établie en France et
- **L'exclusion de la possibilité d'imputer sur le montant de l'IS due en France les retenues à la source** supportées par l'entité étrangère sur des dividendes, intérêts ou redevances.

Les mesures spécifiques relatives aux ETNC mises en place par l'article 123 bis du CGI visent à :

- **Introduire une présomption de détention minimale de 10 %** lorsque la personne physique a transféré des biens ou des droits dans un ETNC ;
- **Étendre l'assiette de l'imposition due par la personne physique domiciliée en France** détenant des participations dans une entité établie dans un ETNC à l'ensemble des bénéfices et revenus positifs de cette entité **sauf à établir la proportion exacte de participation détenue.**

6. De manière générale, les articles 209 B et 123 bis du CGI visent à dissuader **les résidents fiscaux français**, personnes morales ou personnes physiques, **de localiser**, pour des raisons principalement fiscales, **une partie de leurs bénéfices et revenus dans des entités étrangères soumises à un régime fiscal privilégié** au sens de l'article 238 A du CGI. En vertu de cette disposition, **un contribuable est considéré comme soumis à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré lorsque qu'il n'y est pas imposable ou lorsqu'il y est assujetti à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de 40 % ou plus à celui de l'impôt sur les bénéfices ou les revenus dont ce contribuable aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France, s'il y avait été domicilié ou établi.**

Ces dispositifs anti-abus destinés à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, **sont renforcés lorsque les entités étrangères concernées sont établies ou domiciliées dans des ETNC.**

Ces dispositifs anti-abus destinés à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, sont renforcés lorsque les entités étrangères concernées sont établies ou domiciliées dans des ETNC.

7. En vertu de l'[article 209 B du CGI](#), lorsqu'une personne morale établie en France et possible de l'IS exploite ou détient directement ou indirectement plus de 50 % des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une entité juridique établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié, **les résultats bénéficiaires de cette entité sont imposables à l'IS**²³.

Par exception, l'[article 209 B](#) n'est pas applicable dans deux cas :

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

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

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

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

²³ Pour l'imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures soumises hors de France à un régime fiscal privilégié, la disposition a du 4 ter de l'article 123 bis du CGI crée une présomption de détention du trust au sens de l'[article 792-0 bis du CGI](#) par le constituant ou le bénéficiaire réputé constituant, limitant ainsi les risques d'abus par l'intermédiaire de trusts créés dans des États bénéficiant d'un régime fiscal privilégié ([BOFIP-ACTU-2022-00106](#)).

9. Suivant les dispositions du **1 de l'article 123 bis du CGI**, les bénéfices et revenus tirés de l'exploitation d'une entité juridique (personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable et dont le patrimoine est principalement constitué d'actifs financiers et monétaires) soumise à un régime fiscal privilégié ou de la détention directe ou indirecte de 10 % d'actions, parts, droits financiers ou droits de vote par une personne physique établie en France, **sont passibles de l'IR dans la catégorie des revenus du capitaux mobiliers (RCM)**.

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

10. **Par exception**, l'[article 123 bis](#) n'est pas applicable lorsque **deux conditions cumulatives sont remplies** :

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

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

12. En outre, la condition de détention minimale de 10 % est présumée satisfaite lorsque la personne physique concernée a transféré des biens ou des droits à une entité établie dans un ETNC²⁴. Le cas échéant, la totalité des bénéfices et revenus positifs de l'entité étrangère est imposée entre les mains de la personne physique, sauf si elle établit la proportion exacte de la participation qu'elle détient dans l'entité, auquel cas elle sera soumise à l'IR dans cette proportion

²⁴ « *Il reviendrait donc au contribuable de prouver que sa participation dans l'entité concernée est inférieure à 10 % pour éviter cette imposition* » Rapport n°158 Sénat (session ordinaire 2009-2010), Tome 1, sur le projet de loi de finances rectificative pour 2009.

Exclusion du régime des sociétés mères

- **La localisation d'une filiale d'une société mère française soumise à l'IS dans un ETNC, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#) entraîne l'exclusion du bénéfice du régime des sociétés mères** prévu aux [articles 145](#) et [216](#) du CGI à raison des dividendes distribués par cette filiale.
- **Par exception**, l'exclusion ainsi prévue n'est pas applicable si la société mère apporte la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un ETNC.

13. Le régime des sociétés mères prévu aux [articles 145](#) et [216](#) du CGI permet à une société mère soumise à l'IS et détenant des participations représentant au moins 5 % du capital des filiales émettrices à **déduire de son bénéfice imposable les produits nets des participations** en provenance de ces filiales, à la condition que les titres aient été conservés par la société mère pendant au moins deux ans. **Une quote-part de frais et charges appliquée au produit total des participations doit être réintégrée et donner lieu à une imposition en France**²⁵.

En application de l'[article 145](#), 6-d du CGI²⁶, les dividendes distribués par des filiales établies **dans un ETNC, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#)** sont **exclus** du champ d'application du régime des sociétés mères. En ce sens, l'administration fiscale précise que **cette exclusion s'applique** :

- En présence de **dividendes provenant d'une filiale établie dans un ETNC, y compris pour la quote-part de revenus provenant d'un établissement stable de cette filiale situé dans un État ou territoire coopératif**²⁷.
- Pour la quote-part de revenus provenant de l'activité d'un établissement stable situé dans un ETNC quand bien même la distribution serait juridiquement réalisée par une filiale établie dans un État ou un territoire coopératif pour le compte de cet établissement stable. Dans ce

²⁵ Selon le Conseil d'État, cette quote-part de frais et charges (QPFC) revêt une nature hybride. D'une part, elle a pour objet de neutraliser la déduction des charges afférentes aux titres de participation dont les produits sont exonérés d'IS. D'autre part, lorsque le montant de cette déduction est inférieur à la quote-part de frais et charges, celle-ci s'analyse comme une imposition pure et simple d'une fraction des dividendes bénéficiant du régime des sociétés mère : [CE, 5 juillet 2022, n° 463021, Société Axa](#). En pratique, cette solution ouvre ainsi la possibilité d'imputer les crédits d'impôts étrangers sur l'IS dû au titre de cette QPFC. Dans un arrêt plus récent, le juge précise que cette imputation n'est possible que dans l'hypothèse où le montant des frais réellement exposés pour l'acquisition ou la conservation des produits de participation est inférieur à la QPFC. Le cas échéant, le Conseil d'État indique que le montant de l'imputation sera égal au produit du taux de l'IS et de la différence entre la QPFC et le montant des frais réellement exposés : [CE, 7 avril 2023, n° 462709, SA Raymond et Cie](#).

²⁶ Issu de l'article 22, I-i de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009.

²⁷ [BOI-INT-DG-20-50-20-06/06/2023](#), n° 190.

cas, la doctrine administrative indique qu'il conviendra de ventiler les distributions au prorata de l'origine effective des flux financiers²⁸.

14. Par exception, l'exclusion du régime des sociétés mère ne s'applique pas si la société mère apporte la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un État ou territoire non coopératif.

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

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

15. L'objet de l'[article 238 A du CGI](#) est d'interdire, pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu (IR) et de l'impôt sur les sociétés (IS), la déduction de certaines charges payées ou dues par un résident fiscal français à des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies à l'étranger et soumises à un **régime fiscal privilégié**. **Est considéré comme privilégié, un régime fiscal se traduisant par un impôt sur les bénéfices ou sur les revenus nul ou inférieur à plus de 40 % de l'IS ou de l'IR qui aurait été dû en France dans les conditions de droit commun.**

Cette restriction de la déduction de certaines charges s'applique également à **tout versement** effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un État ou territoire à régime fiscal privilégié. À cet égard, le Conseil d'État précise que **le titulaire d'un compte tenu par un organisme financier et sur lequel des sommes sont versées par un contribuable français, est regardé comme soumis à un régime fiscal privilégié lorsque**, dans l'hypothèse où il serait domicilié ou établi dans l'État ou le territoire où l'organisme financier est lui-même établi et où il réalisera depuis cet État ou ce territoire l'activité ayant donné lieu au versement, **il n'y serait pas imposable ou y serait assujetti à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant serait inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont il aurait été redevable dans les conditions**

²⁸ [BOI-INT-DG-20-50-20-06/06/2023](#), n° 220.

de droit commun en France, s'il y avait été domicilié ou établi et s'il avait réalisé depuis la France l'activité en cause²⁹.

16. Par exception, la déduction des charges mentionnées à l'[article 238 A du CGI](#) est admise lorsque le débiteur apporte la preuve que ces dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré. À cet égard, la doctrine administrative précise que « devront être fournis tous les éléments de nature à démontrer l'objet et l'effet principalement autres que fiscaux des opérations effectuées »³⁰ et précisément, s'agissant de l'effet de ces opérations, « tous les éléments matériels et quantitatifs de nature à permettre une comparaison objective entre le montant du gain résultant des avantages fiscaux tirés de l'implantation et celui tenant aux avantages d'autre nature »³¹.

Toutefois, lorsque le bénéficiaire est domicilié ou établi dans un ETNC, la déduction n'est possible que si le débiteur démontre, au surplus, que les opérations auxquelles correspondent les dépenses ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un ETNC.

17. En cas de contestation, l'Administration fiscale doit justifier de l'existence d'un régime fiscal privilégié. À cet égard, le Conseil d'État précise que la preuve apportée par l'Administration ne doit pas se limiter à une simple comparaison de taux d'imposition. En effet, pour refuser la déductibilité des charges visées à l'article 238 A du CGI, elle est tenue d'apporter tous les éléments circonstanciés non seulement sur le taux d'imposition mais sur l'ensemble des modalités selon lesquels les activités du type de celles qu'exerce le bénéficiaire sont imposées dans le pays où il est domicilié ou établi³². À cet effet, le Conseil d'État juge que le caractère privilégié au sens de l'article 238 A doit être établi eu égard à toutes les impositions directes sur les bénéfices et non uniquement à la lumière de l'impôt sur les sociétés³³. Une appréciation au cas par cas est donc nécessaire pour établir que le bénéficiaire des paiements est soumis à un régime fiscal privilégié.

²⁹[CE, 3e et 8e ch., 24 avril 2019, n°412284, Société Gemar Lumitec](#).

³⁰[BOI-INT-DG-20-50-20-06/06/2023](#), n° 290.

³¹[BOI-INT-DG-20-50-20-06/06/2023](#), n° 310.

³² Pour des illustrations, v. par exemple [CE, 25 janvier 1989, n° 49847, SA Hempel Peintures Marine France](#) ; [CE, 30 septembre 1992, n° 75464, Sarl Tool France](#) et [CE, 20 juillet 2022, n° 442362, Control Union Inspection France](#).

³³ [CE, 29 juin 2020, n° 433937, Sarl Bernys](#). En l'espèce, le Conseil d'État censure l'arrêt d'appel qui admet, pour considérer Andorre comme un pays à fiscalité privilégié au sens de l'article 238 A du CGI, la seule absence d'impôt sur les sociétés, sans prendre en compte les autres impositions directes sur les bénéfices et les revenus prévues par la législation andorrane.

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

- **En principe**, l'implantation d'une société dans un ETNC autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#), a pour conséquence de **soumettre la cession de ses titres au régime d'imposition des plus-values à court terme**, quelle que soit la durée de leur détention.
- **Par exception**, le régime d'imposition des plus-values à long terme devient applicable si la société détentrice de ces titres apporte la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un ETNC.

18. En principe, les plus-values constatées à l'occasion des **cessions de titres de sociétés établies dans un ETNC, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#)**, sont **exclues du champ d'application du régime des plus-values à long terme** prévu par :

- Le c. du 2 de l'[article 39 duodecies du CGI](#), s'agissant des **cessions d'éléments d'actifs immobilisés**.
 - Lorsque la cession de titres de sociétés établies dans un ETNC dégage une moins-value, les règles de droit commun s'appliquent.
- Le b. du 2 de l'[article 39 terdecies du CGI](#), s'agissant des **distributions par des sociétés de capital-risque à des personnes morales**.
- Le a. sexies-0 ter du I de l'[article 219 du CGI](#), s'agissant des **cessions de titres de sociétés**.
 - Les moins-values afférentes à des titres exclus du régime du long terme peuvent s'imputer, le cas échéant sur des plus-values de même nature en application de l'article 219.

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

Encadrement renforcé des prix de transfert et le durcissement des conditions d'application de la retenue à la source prévues à l'article L. 62 A du LPF

En matière de prix de transfert, la réalisation de transactions avec une entreprise établie ou constituée dans un ETNC entraîne, **sauf application de la clause de sauvegarde** :

- **L'allègement de la charge de la preuve incombant à l'Administration fiscale**, qui ne sera pas tenue d'établir l'existence d'un lien de dépendance ou de contrôle entre l'entreprise établie en France et l'entreprise établie ou constituée dans un ETNC.
- **Le durcissement des conditions exigées pour bénéficier d'une exonération de la retenue à la source** appliquées aux montants réputés avoir été transférés dans un **ETNC autre** que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#).

20. L'[article 57 du CGI](#) permet à l'administration de rectifier le résultat fiscal d'une entreprise établie en France à raison des bénéfices indirectement transférés à une société étrangère dont **elle est sous la dépendance ou dont elle possède le contrôle**. Pour la mise en œuvre de ces dispositions, l'Administration n'est pas tenue d'établir l'existence d'un lien de dépendance ou de contrôle lorsque le transfert de bénéfices s'effectue avec des entreprises établies ou constituées dans un ETNC ou dans un État ou territoire à régime fiscal privilégié au sens de l'[article 238 A du CGI](#).

Par exception, il est admis que **le lien de dépendance ou de contrôle doit être établi** si l'entreprise établie en France apporte la preuve que les opérations en cause correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un ETNC³⁴.

21. En pratique, la mise en œuvre de l'[article 57 du CGI](#) entraîne l'imposition des bénéfices réintégrés dans le résultat fiscal de l'entreprise française et l'application d'une retenue à la source sur les montants réputés avoir été transférés.

À cet égard, l'[article L. 62 A du LPF](#) prévoit que **les bénéfices réputés avoir été transférés à l'étranger peuvent ne pas être soumis à la retenue à la source** prévue au 2 de l'[article 119 bis du CGI](#), si **plusieurs conditions cumulatives³⁵** sont remplies, dont celle imposant que le bénéficiaire des sommes ne soit

³⁴ [BOI-INT-DG-20-50-20-06/06/2023](#), n° 430.

³⁵ En particulier, l'article L. 62 A du LPF prévoit que la demande du redevable de la retenue à la source doit intervenir avant la mise en recouvrement des rappels de retenue à la source, le redevable doit accepter dans sa demande les rehaussement et pénalités afférentes qui ont fait l'objet de la qualification de revenus distribués et les sommes qualifiées de revenus distribués par l'administration doivent être rapatriées au profit du contribuable dans un délai de 60 jours à compter de la demande.

pas situé dans un ETNC au sens de l'[article 238-0 A du CGI](#), autres que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de cet article.

22. Par exception, le 4° de l'article L. 62 A prévoit que **cette dernière condition ne sera pas exigée** pour l'application de la retenue à la source **si le redevable apporte la preuve que** les opérations auxquelles correspondent **ces sommes ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un ETNC**³⁶.

Renforcement de l'obligation documentaire en matière de prix de transfert

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

23. L'article L. 13 AA du LPF impose aux personnes morales établies en France et relevant du périmètre de la Direction des Grandes Entreprises (DGE), tel que défini à l'[article 344-0 A de l'annexe III au CGI](#) et des filiales et établissements de groupes étrangers satisfaisant aux mêmes critères, de **tenir à disposition de l'administration une documentation permettant de justifier la politique de prix de transfert pratiquée dans le cadre de transactions de toute nature réalisées avec des entités juridiques liées** au sens du 12 de l'[article 39 du CGI](#)³⁷.

Cette obligation documentaire spécifique est renforcée pour les personnes morales réalisant des transactions avec une ou plusieurs entreprises associées établies ou constituées dans un ETNC. Ainsi, le cas échéant, l'[article L. 13 AB du CGI](#) prévoit que la documentation visée à l'[article L 13 AA du LPF comprend également](#), pour chaque entreprise bénéficiaire des transferts, une **documentation complémentaire** concernant l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, **y compris le bilan et le compte de résultats** établis dans les conditions prévues par les [articles 102 U](#) et [102 V](#) de l'annexe II au CGI. Selon la doctrine administrative, il s'agit, en pratique, de fournir l'ensemble des documents comptables exigés d'une personne morale située en France³⁸.

³⁶ Cette clause de sauvegarde a été introduite par l'article 31 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude.

³⁷ Au sens de cet article, des liens de dépendance sont réputés exister entre deux entreprises lorsque l'une détient directement ou par personne interposée la majorité du capital social de l'autre ou y exerce en fait le pouvoir de décision ou lorsqu'elles sont placées l'une et l'autre, dans les conditions définies précédemment, sous le contrôle d'une même tierce entreprise.

³⁸ [BOI-INT-DG-20-50-20-06/06/2023](#), n° 460.

24. Par ailleurs, l'[article 223 quinque B du CGI](#) prévoit que les entreprises françaises disposant d'implantation internationale et réalisant des transactions intra-groupes sont soumises à une **obligation déclarative complémentaire en matière de prix de transfert**. Cette déclaration comprend des informations générales sur le groupe d'entreprises associés et sa politique de prix de transfert ainsi que des informations spécifiques à l'entreprise déclarante et doit être souscrite dans les six mois qui suivent le dépôt des déclarations de résultat de cette entreprise³⁹.

Durcissement du régime applicable aux droits de mutations à titre gratuit en présence d'un trust

Au regard de l'[article 792-0 bis du CGI](#), les mesures spécifiques aux ETNC visent à :

- **Soumettre les transmissions** de biens, droits ou produits placés dans un **trust administré depuis un ETNC à des droits de mutation à titre gratuit (DMTG) au taux de 60 %, indépendamment du lien de parenté** entre le constituant et le bénéficiaire de ce trust **et de l'objet de la transmission** (part déterminée ou part globale)
- **Tenir les bénéficiaires d'un trust administré depuis un ETNC solidairement responsables du paiement des DMTG** en cas de défaut de paiement de ces droits par l'administrateur dudit trust.

25. **En principe, le régime d'imposition applicable à la transmission de biens**, de droits ou de produits réalisée par l'intermédiaire d'un trust⁴⁰ **défère selon la qualification de cette transmission** au regard du droit français :

- Lorsque la transmission est qualifiée de donation ou de succession, l'[article 792-0 bis](#), II, 1° du CGI prévoit **l'application des droits de mutations à titre gratuit (DMTG) en fonction du lien de parenté** existant entre le constituant et le bénéficiaire.

³⁹ Cette obligation complémentaire a été instaurée par la [loi n° 2013-1117](#) du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la délinquance économique et financière et visaient uniquement les entreprises mentionnées à l'article L. 13 AA du LPF, déjà tenues de produire une documentation prix de transfert. Il s'agissait notamment des entreprises dont le chiffres d'affaires ou le total du bilan excédait 400 M €. L'article 138 de la [loi n° 2016-1691](#) du 9 décembre 2016 relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique a supprimé la référence à l'article L. 13 AA et abaissé le seuil de 400 M € à 50 M € (v. [Amendement AN n° 1337](#)).

⁴⁰ Le trust est défini par l'article 792-0 bis du CGI comme étant « *l'ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un Etat autre que la France par une personne qui a la qualité de constituant, par acte entre vivis ou à cause de mort, en vue d'y placer des biens ou des droits, sous le contrôle d'un administrateur dans l'intérêt d'un ou de plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé* ».

- Lorsque la qualification de donation ou succession ne s'applique pas, l'[article 792-0 bis](#), II, 2° du CGI prévoit l'application des DMTG tenant compte du lien de parenté entre le constituant et le bénéficiaire et de l'objet de la transmission. Ainsi, trois situations peuvent être distinguées :
 - **Application des DMTG en fonction du lien de parenté** entre le constituant et le bénéficiaire si à la date du décès, **une part déterminée** des biens, droits placés dans le trust ou produits qui y sont capitalisés est **due à ce bénéficiaire** ;
 - **Application des DMTG au taux marginal du tableau I de l'article 777 du CGI (45 %)** si à la date du décès, **une part déterminée** des biens, droits placés dans le trust ou produits qui y sont capitalisés est **due globalement à des descendants** du constituant ;
 - **Application des DMTG au taux marginal du tableau III de l'article 777 du CGI (60 %)** dans les **autres cas**⁴¹.

Par exception, lorsque l'administrateur du trust est soumis à la loi d'un ETNC, le taux de 60 % susmentionné s'applique, indépendamment du lien de parenté unissant le constituant et le bénéficiaire et de l'objet de la transmission (part déterminée ou part globale).

26. En outre, l'[article 792-0 bis](#), II, 2° du CGI prévoit que **les bénéficiaires d'un trust dont l'administrateur est soumis à la loi d'un ETNC sont solidairement responsables du paiement des DMTG** quel que soit leur lieu de résidence, à **défaut du paiement des droits par l'administrateur dudit trust**⁴².

27. Pour tenir compte de la réserve d'interprétation formulée par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 25 janvier 2015⁴³, **la doctrine administrative**⁴⁴ admet **l'application de la clause de sauvegarde** aux dispositions mentionnées ci-dessus, visant les ETNC. Ce faisant, **le taux de 60 % ne serait pas applicable si le contribuable apporte la preuve** que les opérations afférentes au trust correspondent à des **opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de revenus dans un ETNC**.

⁴¹ Notamment s'il y a transmission collective incluant des personnes qui ne sont pas des descendants du constituant décédé.

⁴² [BOI-ENR-DMTG-30-16/10/2012 n° 220](#).

⁴³ Cons. const., 20 janvier 2015, Décision n° [2014-437 QPC](#).

⁴⁴ [BOI-INT-DG-20-50-20-06/06/2023](#), n° 490.

RÉSIDENTS D'ETNC - REVENUS DE SOURCE FRANÇAISE TRANSITANT PAR DES ETNC

Majoration du taux de retenue à la source sur dividendes prévu aux articles 119 bis et 187 du CGI

Il résulte des dispositions combinées des articles [119 bis](#) et [187](#) du CGI que :

- **En principe, l'établissement dans un ETNC**, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de de l'[article 238-0 A du CGI](#), de personnes physiques ou morales bénéficiaires de revenus distribués (dividendes) dont le débiteur est établi en France **entraîne la majoration du taux de retenue à la source à 75 %**. Mais, dès lors que les sommes concernées font l'objet d'une inscription en compte, il convient de retenir le lieu de situation de l'établissement dans les livres duquel le compte est ouvert et non le lieu de situation du domicile ou du siège du bénéficiaire.
- **Par exception, la majoration du taux de retenue à la source sur revenus distribués n'est pas applicable si le débiteur démontre que les distributions de ces produits dans un ETNC n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, leur localisation dans un tel État ou territoire.**

28. En application de l'[article 119 bis du CGI](#) et de l'[article 187 du CGI](#), les revenus distribués dont le débiteur est établi en France et qui bénéficient à des personnes physiques ou morales dont le domicile fiscal ou le siège est situé hors de France font l'objet d'une retenue à la source, sous réserve des conventions fiscales internationales⁴⁵.

- Lorsque le **bénéficiaire effectif** des produits distribués est une **personne physique**, le taux de cette retenue à la source est de **12,8 %** ;
- Lorsque le **bénéficiaire effectif** est une **personne morale** ou un **organisme**, le taux de cette retenue à la source est de :
 - **17 %** pour les **intérêts des obligations négociables**, ou **15%** pour les revenus visés au 1° de l'[article 118](#) du CGI et afférents à des valeurs émises à compter du 1^{er} janvier 1965 ainsi que pour les lots et primes de remboursement visés au 2° de l'article 118 et afférents à des valeurs émises à compter du 1^{er} janvier 1986 ;
 - **15 %** pour les **dividendes** bénéficiant à des organismes sans but lucratif ayant leur siège social dans un État membre de l'UE ou dans un État membre de l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion

⁴⁵ Bon nombre de conventions fiscales internationales signées par la France réduisent le taux de la retenue ou la suppriment totalement. À cet égard, l'administration précise que si le bénéficiaire effectif des revenus distribués est domicilié ou établi dans un État avec lequel la France a conclu une convention fiscale et justifie de sa qualité de résident de cet État, il peut demander l'application des stipulations de cette convention ([BOI-RPPM-RCM-30-30-10-20-29/06/2022](#), n° 50).

fiscales qui seraient imposés dans les conditions prévues au 5 de l'[article 206 du CGI](#) s'ils avaient leur siège en France.

- **25 %** (taux normal de l'IS) pour tous les **autres revenus distribués**⁴⁶ lorsque le **bénéficiaire effectif** est une personne ayant son domicile fiscal ou son siège établi hors de France autre qu'un OPC constitué sur le fondement d'un droit étranger situé dans l'UE ou dans un Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;

29. Aux termes du 2 de l'[article 187 du CGI](#), le **taux de la retenue à la source est fixé à 75 %** lors que les revenus distribués sont payés **dans un ETNC, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de de l'[article 238-0 A du CGI](#)**. En ce sens, l'Administration fiscale précise que dans l'hypothèse où les sommes concernées font l'objet d'une inscription en compte, il convient de retenir le lieu de situation de l'établissement dans les livres duquel le compte est ouvert et non le lieu de situation du domicile ou du siège du bénéficiaire. **Sont donc visés** par le prélèvement prévu à l'article 119 bis, **les paiements opérés depuis la France directement sur les comptes ouverts dans les livres d'un établissement situé dans un ETNC**⁴⁷. En outre, la doctrine administrative précise, s'agissant du **cas particulier du paiement de dividendes afférents aux actions admises aux opérations d'Euroclear France** que l'établissement payeur s'entend de l'adhérent d'Euroclear France. Celui-ci est toujours établi en France ou dans un État européen ayant conclu une convention avec l'administration fiscale organisant les modalités déclaratives et de paiement de la retenue à la source en application du 3 de l'[article 1672 du CGI](#)⁴⁸.

30. Toutefois, **le taux majoré de 75 % n'est pas applicable lorsque le débiteur apporte la preuve** que les distributions de ces produits n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, leur localisation dans un ETNC.

⁴⁶ Dans sa rédaction issue de l'article 96 de la loi de finances pour 2025, l'article 119 bis A du CGI étend la qualification de revenus distribués, soumis à la retenue à la source de l'article 119 bis, aux versements ou transferts de valeur effectués par un résident fiscal français au profit d'un non-résident, sous certaines conditions. Sont ainsi visés, outre les cessions temporaires de titres, les instruments financiers produisant des effets économiques équivalents à la détention de titres (notamment les opérations sur dérivés). Ces flux peuvent dès lors être soumis à la retenue au taux majoré de 75 % lorsque le bénéficiaire effectif est établi ou domicilié dans un ETNC, sauf application de la clause de sauvegarde.

⁴⁷ [BOI-INT-DG-20-50-30-14/06/2022](#), n° 110, n°130 et n° 280.

⁴⁸ [BOI-INT-DG-20-50-30-14/06/2022](#), n° 290.

Majoration du taux de retenue à la source prévu applicable aux distributions par des sociétés de capital-risque visées aux articles 163 quinque C et 163 quinque C bis du CGI

- En principe, la localisation dans un ETNC, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#) des bénéficiaires de distributions de certaines sociétés de capital-risque visés aux articles [163 quinque C](#) et [163 quinque C bis du CGI](#) entraîne l'application d'un taux majoré de 75 %.
- Toutefois, l'application du taux majoré de 75 % est écarté si le débiteur apporte la preuve que les distributions visées n'ont ni pour objet, ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, leur localisation dans un ETNC.

31. Le 1 du II de l'[article 163 quinque C du CGI](#) prévoit que les distributions par les sociétés de capital-risque prélevées sur des plus-values nettes de cession de titres au profit d'un actionnaire personne physique fiscalement domicilié hors de France sont soumises à la retenue à la source prévue au 2 de l'[article 119 bis du CGI](#) au **taux de 12,8 %**. Le 2 du II de l'[article 163 quinque C](#) prévoit en outre, l'**exonération**, des distributions prélevées sur les bénéfices réalisés par des sociétés de capital-risque qui remplissent les conditions prévues au 1 de l'article 1^{er} de la [loi n° 85-695 du 11 juillet 1985](#) sous réserve de remplir certaines conditions.

De même, l'[article 163 quinque C bis du CGI](#) prévoit une exonération d'IR des distributions effectuées par les sociétés unipersonnelles d'investissement à risque mentionnées à l'[article 208 D du CGI](#) sous certaines conditions.

Toutefois, lorsqu'elles sont payées dans un ETNC, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#), ces distributions sont soumises à la **retenue à la source** prévue au 2 de l'[article 119 bis du CGI](#) au **taux majoré de 75 %** prévu à l'[article 187 du CGI](#).

32. Par exception, ce **taux de 75 % n'est pas appliqué si le débiteur apporte la preuve** que les distributions visées aux articles 163 quinque C et 163 quinque C bis du CGI n'ont ni pour objet, ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, leur localisation dans un ETNC.

Majoration du taux d'imposition des profits réalisés sur des instruments financiers à terme prévu à l'article 150 ter du CGI

Il résulte de l'[article 150 ter du CGI](#) que :

- La réalisation de profits par des résidents fiscaux français sur des instruments financiers à terme dont le teneur de compte ou à défaut, le cocontractant est localisé dans un ETNC, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#), entraîne l'application d'un taux forfaitaire de 50 %, en sus des prélèvements sociaux au taux de 17,2 % (soit un taux global de 67,2 %).
- Toutefois, une clause de sauvegarde est applicable pour écarter l'application de ce taux forfaitaire.

33. En principe, l'[article 150 ter du CGI](#) prévoit que **les profits nets réalisés lors du dénouement ou de la cession à titre onéreux d'instruments financiers à terme** par des personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France **sont soumis à l'IR à un taux forfaitaire** en application du 1 de l'[article 200 A du CGI](#). Sur option expresse du contribuable exercée dans les conditions prévues au 2 de l'[article 200 A](#), ces profits nets peuvent être pris en compte dans le revenu global défini à l'[article 158 du CGI](#) et soumis au barème de progressif de l'IR.

34. Par dérogation, le 3 de l'[article 150 ter du CGI](#) prévoit un **taux d'imposition forfaitaire de 50 %** lorsque le teneur de compte ou à défaut, le cocontractant, a son domicile fiscal ou est établi dans un **ETNC, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#)**. Ce prélèvement forfaitaire étant augmenté des prélèvements sociaux au taux de 17,2 %, **les profits concernés font donc l'objet d'un prélèvement au taux global de 67,2 %**⁴⁹.

Toutefois, le second alinéa du 3 de l'[article 150 ter](#) prévoit une clause de sauvegarde permettant d'écarter l'application de ce taux forfaitaire si le contribuable démontre que les opérations auxquelles se rapportent ces profits correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet, ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, leur localisation dans un ETNC

⁴⁹ [BOI-RPPM-PVBM-70-20-20/12/2019](#), n° 255.

Majoration du taux de prélèvement sur les profits immobiliers réalisés à titre habituel prévu à l'article 244 bis du CGI

- **La domiciliation ou l'établissement dans un ETNC des contribuables réalisant des profits immobiliers habituels entraîne une majoration de la retenue à la source prévue à l'[article 244 bis du CGI](#) (75 % au lieu de 25 % en 2023).**
- Toutefois, **cette majoration n'est pas applicable si les contribuables concernés démontrent que les opérations correspondant à ces profits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un ETNC.**

35. En principe, l'[article 244 bis du CGI](#) prévoit que **les profits immobiliers** mentionnés à l'[article 35 du CGI](#) sont soumis à une retenue à la source spécifique lorsqu'ils sont réalisés par des contribuables ou des sociétés, quelle qu'en soit leur forme, n'ayant pas d'établissement en France. Le taux de ce prélèvement correspond à celui de l'IS (fixé au I de l'[article 219 du CGI](#)), soit **25 % pour les profits réalisés au cours de l'année 2023**⁵⁰.

36. **Par exception, ce taux est porté à 75 %** lorsque les profits sont réalisés par des personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués dans un ETNC, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#).

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

37. En principe, pour les personnes physiques domiciliées hors de France, **cette retenue à la source est libératoire de l'IR** en raison des montants qui ont supporté ce prélèvement. De même, pour les personnes morales concernées, **la retenue à la source** prévue à l'[article 244 bis du CGI](#) **s'impute sur le montant de l'IS dû par le cédant au titre de l'année de réalisation des profits** lorsque le cédant est résident d'un État membre de l'UE ou d'un État ayant conclu avec la France une convention contenant une clause d'assistance administrative en matière d'échange de renseignements et de lutte contre la

⁵⁰ La Loi de finances pour 2018 et l'[article 4](#) de la loi n°2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'IS ont prévu une baisse progressive du taux d'IS avec l'objectif d'atteindre un taux 25 % en 2022. En conséquence, le taux normal d'IS est fixé à 31 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2019, 28 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2020 et 26,5 % pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2021.

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

fraude et l'évasion fiscale. Ainsi, **les personnes domiciliées, établies ou constituées dans un ETNC ne peuvent obtenir cette restitution.**

Durcissement du régime applicable aux profits immobiliers réalisés à titre occasionnel prévu à l'article 244 bis A du CGI

L'établissement ou la domiciliation de personnes physiques ou morales réalisant des plus-values immobilières réalisées à titre occasionnel **dans un ETNC, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#)** entraîne notamment :

- **L'exclusion du bénéfice des dérogations aux règles d'assiette et de taux** prévus pour les personnes morales non-résidentes ;
- **L'impossibilité d'obtenir**, le cas échéant, la **restitution du prélèvement** pour la fraction excédant l'IS dû par le cédant ;
- **L'obligation de désigner un représentant fiscal pour le paiement du prélèvement quelle que soit la qualité du cédant**

38. Sous réserve des conventions internationales⁵¹, l'[article 244 bis A du CGI](#) prévoit que **les plus-values immobilières réalisées à titre occasionnel** par des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies hors de France **sont, en principe, soumis à un prélèvement sur la base d'une assiette spécifique et d'un taux de 19 %** (majoré notamment des prélèvements sociaux au taux de **17,2 %, soit 36,2 %**) ou **25 %** (taux normal de l'IS) selon les cas. Sont notamment visées certaines plus-values⁵² lorsqu'elles résultent, sous certaines conditions⁵³, de la cession :

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

39. Le second alinéa de l'[article 244 bis A](#) prévoit des **dérogations aux règles d'assiette et de taux** en faveur des personnes morales résidentes d'un État membre de l'UE ou de l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales **qui ne s'appliquent pas aux personnes physiques ou morales résidents d'ETNC autres que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#).**

40. **En principe**, le prélèvement sur les profits immobiliers réalisés à titre occasionnel par des bibrésident est **libératoire de l'IR** pour les **personnes physiques**. Pour les **personnes morales**, le prélèvement est **imputable** sur le montant de l'IS et **peut faire l'objet d'une restitution** lorsqu'il excède l'impôt dû. **Toutefois, les personnes morales résidentes d'un ETNC ne peuvent bénéficier de la restitution** du prélèvement, pour la fraction qui excède l'impôt sur les sociétés dû par le cédant.

⁵¹ À défaut d'une convention fiscale, le prélèvement sur les plus-values occasionnelles s'applique sans limitation ; mais en présence d'une convention, il faut vérifier si celle-ci donne à la France le droit d'imposer ces plus-values. Or, si les conventions donnent presque toujours à la France le droit d'imposer les plus-values réalisées directement lors de l'aliénation d'immeubles situés sur son territoire, il n'en va pas de même pour les plus-values de cession des parts ou actions de sociétés à prépondérance immobilière. Pour ces dernières, il faut donc systématiquement procéder à un examen attentif de la convention applicable pour déterminer si la France a ou non le droit d'imposer.

⁵² Il notamment s'agit de celles mentionnées aux articles 150 U, 150 UB, 150 UC, au 6 ter de l'article 39 duodecies et au f du 1 II de l'article 239 nonies du CGI.

⁵³ Cf. [BOI-RFPI-PVINR-10-20-19/04/2019](#), n° 90 et s.

41. Enfin, les cédants, personnes physiques, morales ou organismes domiciliés ou établis dans un ETNC sont, quelle que soit leur qualité, soumis à l'obligation de désigner un représentant fiscal pour acquitter le prélèvement à l'[article 244 bis A du CGI](#).

Majoration du taux de prélèvement sur les gains de cessions de participations substantielles prévu à l'article 244 bis B du CGI

Il résulte des dispositions combinées des articles [244 bis B](#) et [164 B](#), f, f bis et f ter du CGI que :

- L'établissement, la domiciliation ou la constitution de personnes physiques ou morales dans un ETNC entraîne la majoration à 75 % du taux de l'impôt dû au titre :
 - des plus-values de source française réalisées à l'occasion de la cession ou du rachat de droits sociaux, quel que soit le pourcentage de droits détenus dans la société concernée ;
 - des distributions effectuées par certains fonds dont ils bénéficient (FCPR, FCPI...), quel que soit le pourcentage de droit détenus dans ces fonds.
- Toutefois, cette majoration n'est pas applicable lorsque les personnes concernées apportent la preuve que les opérations correspondant à ces profits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un ETNC, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#).

42. Sous réserve des conventions fiscales internationales applicables, l'[article 244 bis B du CGI](#)⁵⁴ prévoit que les plus-values réalisées lors de la cession ou du rachat de droits sociaux mentionnées au f du I de l'[article 164 B du CGI](#), par des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies hors de France y détenant une participation substantielle⁵⁵ à un moment quelconque au cours de la période de cinq ans précédant la cession sont imposables en France.

Le cas échéant, ces plus-values sont soumises au régime de droit commun des plus-values sur valeurs mobilières, droit sociaux et titres assimilés réalisées par des résidents fiscaux français ([arts. 150-0 A à 150-0 E du CGI](#)). En conséquence, lorsque le prélèvement est dû par une personne physique, son taux est 12,8 % (augmenté de 17,2 % au titre des prélèvements sociaux, soit 30 %) et de 25 % lorsqu'il est dû par une personne morale. À cet égard, il convient de préciser que ce prélèvement est à la charge exclusive du cédant.

⁵⁴ Avant les modifications de l'article 244 bis B du CGI, les autorités fiscales, conscientes de la dissonance de cette disposition avec le droit de l'Union européenne à solliciter par voie de réclamation la restitution de la part du prélèvement excédant l'IS dont elles auraient été redevables si elles avaient été résidentes de France. L'article 2 de la loi des finances rectificative pour 2021 est venu légaliser cette procédure de restitution. L'objectif du législateur tendait à rendre cet article conforme au droit de l'UE pour les opérations réalisées à compter du 30 juin 2021.

⁵⁵ Le cédant détient directement ou indirectement, avec son groupe familial (conjoints, ascendants, descendants) plus de 25 % des droits dans les bénéfices de la société concernée.

43. Par dérogation à ces dispositions, le deuxième alinéa de l'[article 244 bis B du CGI](#) prévoit la majoration forfaitaire de ce taux à 75 % lorsque les plus-values concernées sont réalisées par un cédant personne physique ou morale domiciliée ou établie dans un ETNC, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#). Ce taux majoré s'applique quel que soit le pourcentage de droits détenus par le cédant dans les bénéfices de la société concernée.

Toutefois, les contribuables concernés peuvent échapper à cette majoration s'ils démontrent que les opérations auxquelles correspondent ces gains ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un ETNC.

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

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

Le cas échéant, ces distributions sont déterminées selon le régime de droit commun des plus-values mobilières, droits sociaux et titres assimilées ([articles 150-0 A à 150-0 E du CGI](#)). Elles sont donc soumises à un prélèvement de 12,8 % (augmenté de 17,2 % au titre des prélèvements sociaux) lorsque le bénéficiaire est une personne physique et 25 % lorsque le bénéficiaire est une personne morale.

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

Majoration du taux de prélèvement sur les produits de placement à revenu fixe visés à l'article 125 A du CGI

Il ressort des dispositions de l'[article 125 A du CGI](#) que :

- En principe, l'établissement ou la domiciliation dans un ETNC du bénéficiaire personne physique de produits de placement à revenu fixe (intérêts...) versés par un débiteur établi ou domicilié en France entraîne la majoration du prélèvement dû à 75 % (au lieu de 12,8 %). Dès lors que les sommes concernées font l'objet d'une inscription en compte, il convient de retenir le lieu de situation de l'établissement dans les livres duquel le compte est ouvert et non le lieu de situation du domicile ou du siège du bénéficiaire.
- Par dérogation, cette majoration n'est pas applicable si le débiteur de ces sommes démontre que les opérations auxquelles correspondent ces revenus et produits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus et produits dans un ETNC.

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

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

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

Il est toutefois précisé dans la doctrine administrative que lorsque le paiement de ces sommes fait l'objet d'une inscription en compte, **il convient de retenir le lieu de situation de l'établissement dans les livres duquel le compte est ouvert** et non le lieu de situation du domicile ou du siège du bénéficiaire pour l'application de l'[article 125 A du CGI](#)⁵⁶.

⁵⁶ « Le paiement hors de France dans un État ou territoire non coopératif (« flux sortant » de France) s'entend du paiement des revenus et produits par un établissement payeur français au sens de l'article 75 de l'annexe II au CGI (le dernier établissement payeur français en cas de chaîne de paiement en France) sur un compte ouvert dans les livres d'un établissement situé dans un État ou territoire non coopératif ou, en l'absence d'une inscription en compte, à une personne domiciliée ou établie dans un tel État ou territoire » ([BOI-INT-DG-20-50-30-14/06/2022](#), n° 110).

Une clause de sauvegarde prévoit néanmoins que **ce prélèvement majoré n'est pas applicable** si le débiteur démontre que **les opérations** auxquelles correspondent les produits **ont principalement un objet et un effet autre que de permettre la localisation de ces produits dans un ETNC**.

À cet égard, l'Administration admet dans sa doctrine publiée au BOFiP⁵⁷ que trois catégories de titres bénéficient de cette clause de sauvegarde sans que le débiteur ait à apporter la preuve tenant à l'objet et à l'effet de l'opération d'endettement :

- les titres offerts dans le cadre d'une offre au public de titres financiers au sens de l'article L. 411-1 du code monétaire et financier (CoMoFi) ou d'une offre équivalente réalisée dans un État autre qu'un ETNC. Une offre équivalente s'entend de celle rendant obligatoire l'enregistrement ou le dépôt d'un document d'information auprès d'une autorité de marché étrangère ;
- les titres admis aux négociations sur un marché réglementé ou un système multilatéral de négociation d'instruments financiers français ou étranger, sous réserve que ce marché ou système ne soit pas situé dans un ETNC et que le fonctionnement du marché soit assuré par une entreprise de marché ou un prestataire de service d'investissement ou tout autre organisme similaire étranger, sous réserve que cette entreprise, prestataire ou organisme ne soit pas situé dans un tel État ou territoire ;
- les titres admis, lors de leur émission, aux opérations d'un dépositaire central ou à celles d'un gestionnaire de systèmes de règlement et de livraison d'instruments financiers au sens de l'article L. 561-2 du CoMoFi, ou d'un ou plusieurs dépositaires ou gestionnaires similaires étrangers, sous réserve que le dépositaire ou gestionnaire ne soit pas situé dans un État ou territoire non coopératif.

Majoration du taux du prélèvement sur les produits de bons ou contrats de capitalisation ou d'assurance-vie visés à l'article 125-0 A du CGI

- **La domiciliation dans un ETNC** des personnes physiques bénéficiant de produits de bons ou de contrats de capitalisation **entraîne la majoration du taux du prélèvement** dû au titre de ces sommes **à 75 %** (au lieu de 7,5 %, 15 %, 25 %, 35 % ou 45 % selon les cas) **sauf si le débiteur apporte la preuve que les opérations** auxquelles correspondent ces revenus et produits **ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus et produits dans un ETNC, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'article 238-0 A du CGI**.
- Toutefois, dès lors que les sommes concernées font l'objet d'une inscription en compte, **il convient de retenir le lieu de situation de l'établissement dans les livres duquel le compte est ouvert** et non le lieu de situation du domicile ou du siège du bénéficiaire

⁵⁷ [BOI-INT-DG-20-50-30-14/06/2022](#), n° 150.

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

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

49. Sur le fondement du II de l'[article 125-0 A du CGI](#), un prélèvement forfaitaire est obligatoire sur les produits de l'assurance-vie lorsque le bénéficiaire n'est pas résident fiscal français, au **taux spécifique de 75 %**, quelle que soit la durée du contrat, lorsque le **bénéficiaire** est fiscalement **domicilié ou établi dans un ETNC**. Lorsque le paiement de ces sommes fait l'objet d'une inscription en compte, **il convient de retenir le lieu de situation de l'établissement dans les livres duquel le compte est ouvert** et non le lieu de situation du domicile ou du siège du bénéficiaire⁵⁸.

Par exception, **ce taux n'est pas applicable si le débiteur apporte la preuve que les opérations auxquelles correspondent ces revenus et produits ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces revenus et produits dans un ETNC**.

Majoration du taux de retenue à la source sur des prestations artistiques prévu à l'article 182 A bis

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

⁵⁸ [BOI-INT-DG-20-50-30-14/06/2022](#), n° 130.

50. Aux termes de l'[article 182 A bis du CGI](#), les sommes payées, y compris les salaires, en contrepartie de prestations artistiques fournies ou utilisées en France, par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou sociétés qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente donnent lieu à une retenue à la source spécifique.

Sont notamment visées les sommes versées aux artistes du spectacle (acteurs de cinéma, artistes lyriques, dramatiques et chorégraphiques, artistes de variétés, musiciens-interprètes, chansonniers, artistes de complément, chefs d'orchestre et, pour l'exécution matérielle de leur conception artistique, les metteurs en scène...), qu'elles soient versées directement à l'artiste ou à un mandataire (manager, impresario)⁵⁹.

51. La base de cette retenue est constituée par le **montant brut des sommes versées, déduction faite d'un abattement non plafonné de 10 %** au titre des frais professionnels⁶⁰.

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

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

De même, à compter de cette date, le contribuable pourra demander le remboursement de l'excédent de retenue à la source opérée en application de l'[article 182 A bis](#) lorsque la totalité de cette retenue excède le montant de l'IR qui résulterait de l'application des règles de calcul figurant au a de l'[article 197 A](#) du CGI à la totalité des revenus⁶¹.

53. En principe, le taux de cette retenue est fixé à 15 % sauf dérogations résultant des conventions internationales sur les doubles impositions. En effet, les revenus artistiques de source française bénéficiant à des résidents d'États ou de territoires liés à la France par une convention fiscale ne sont imposables en France que si la convention ne s'y oppose pas⁶².

⁵⁹ [BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20-29/06/2022](#), n° 40.

⁶⁰ Cet abattement est exclusif de toute autre déduction, ce qui signifie qu'aucune option pour la déduction des frais réels n'est ouverte (cf. [BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20-29/06/2022](#), n° 130).

⁶¹ L'[article 13 de la Loi de finances pour 2019](#) ayant ajouté ces dispositions à l'[article 182 A bis du CGI](#), avait prévu que celles-ci s'appliqueraient à compter du 1^{er} janvier 2020. Toutefois, l'[article 12 de la Loi de finances pour 2020](#) est venu reporter cette date au 1^{er} janvier 2022.

⁶² Lorsqu'elles sont imposables en France, ce qui est généralement le cas pour les prestations fournies en France, les modalités d'imposition sont, en principe, celles qui résultent du droit interne (cf. [BOI-IR-DOMIC-10-20-20-20-29/06/2022](#), n° 310).

Toutefois, il est porté à 75 % pour les sommes, autres que les salaires, versées à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#). À cet égard, [l'article 31 de la loi anti-fraude de 2018](#) a apporté deux précisions :

- Ce prélèvement dont le taux est majoré à 75 %, est libératoire de l'IR et n'est pas remboursable ;
- **Par exception, la majoration à 75 % n'est pas applicable** si le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles n'ayant pas principalement pour objet et effet de permettre leur localisation dans un ETNC.

Majoration du taux de retenue à la source sur des avantages ou gains provenant de dispositifs d'actionnariat salarié prévu à l'article 182 A ter du CGI

- L'article 182 A ter du CGI prévoit l'application d'un taux de retenue à la source majoré de 75 % sur les avantages ou gains provenant de dispositifs d'actionnariat salarié réalisés par des personnes physiques fiscalement domiciliées dans un ETNC, autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#).
- Une clause de sauvegarde permet toutefois d'écartier l'application de ce taux majoré.

54. L'[article 182 A ter du CGI](#) prévoit l'application d'une retenue à la source lors de la cession de certains titres détenus par des personnes physiques n'étant pas fiscalement domiciliées en France. Il s'agit notamment d'avantages ou de gains salariaux de source française, issus de l'attribution d'options de souscription ou d'achats d'actions gratuites ou encore de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise.

55. Par dérogation, le V de l'[article 182 A ter](#) prévoit que **le taux de cette retenue à la source est porté à 75 %** lorsque les avantages ou gains visés sont réalisés par des personnes domiciliées dans un ETNC autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#). Le cas échéant, **la retenue à la source est libératoire de l'IR et non remboursable**.

Toutefois, une clause de sauvegarde permet d'écartier l'application de cette majoration lorsque le débiteur apporte la preuve que ces avantages ou gains correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur location dans un ETNC.

Majoration du taux de retenue à la source sur redevances et revenus non salariaux prévu à l'article 182 B du CGI

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

56. L'[article 182 B du CGI](#) prévoit l'application d'une **retenue à la source à certains revenus non salariaux** dont (i) **le débiteur exerce une activité en France** et (ii) **les bénéficiaires n'ont pas d'installation permanente en France**⁶³. Cette disposition vise, plus précisément, les sommes et produits suivants :

- a. Les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice d'une des professions visées à l'[article 92 du CGI](#)⁶⁴ ;
- b. Les produits définis à l'[article 92 du CGI](#) et perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteurs ; les produits perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales (articles [L. 623-1](#) à [L. 623-35](#) du Code de la propriété intellectuelle) ; les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ;
- c. Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France ;
- d. Les sommes, y compris les salaires⁶⁵, correspondant à des prestations sportives fournies ou utilisées en France, nonobstant les dispositions de l'article 182 A⁶⁶ ;

57. La base imposable est constituée par le **montant brut** (hors taxes sur le chiffre d'affaires, lorsqu'elles sont exigibles) des sommes payées. Aucun abattement pour frais professionnels n'est applicable.

⁶³ Cf. [BOI-IR-DOMIC-10-20-20-50-29-06/2022](#), n° 40.

⁶⁴ Il s'agit, de manière générale, des bénéfices des professions libérales, des charges des offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

⁶⁵ Les prestations sportives relèvent de la retenue sur les revenus non salariaux même lorsqu'il s'agit de salaires ; corrélativement, la retenue sur les salaires prévue à l'[article 182 A du CGI](#) ne leur est pas applicable.

En outre, pour que la retenue à la source soit exigible, il faut que la prestation sportive soit fournie (c'est-à-dire matériellement exécutée) en France ou, dans le cas contraire, effectivement utilisée en France.

⁶⁶ Cette précision est supprimée à compter du 1^{er} janvier 2023, conformément au [III de l'article 12 de la Loi de finances pour 2020](#).

58. S'agissant du **taux applicable**, il correspond, en principe, au taux normal d'IS prévu au 1 de l'article 219 du CGI (soit **25 % pour les revenus versés au cours de l'année 2023**), sauf **pour les rémunérations de prestations sportives** fournies ou utilisée en France, pour lesquelles ce taux est ramené à **15 %**.

Par exception, **ces taux sont portés à 75 %** lorsque les sommes et produits mentionnés au I de l'[article 182 B](#) sont payés à des personnes domiciliées ou établies dans un ETNC **autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis de l'[article 238-0 A du CGI](#)** sauf si **le débiteur apporte la preuve que ces sommes correspondent à des opérations réelles** qui ont principalement un objet et un effet autres que de permettre leur localisation dans un tel État ou territoire⁶⁷.

⁶⁷ Cette clause de sauvegarde a été introduite par le [F du I de l'article 31 de la loi anti-fraude de 2018](#). Cette disposition précise en outre que la retenue à la source de l'article 182 B est libératoire et non remboursable.

ANNEXES

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

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016-2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Anguilla	X	X						X	X	X	X	X	X
Antigua-et-Barbuda												X	X
Bahamas								X			X	X	
Belize	X	X											X
Bermudes ³³				NA ⁶⁸									
Botswana			X	X	X	X	X						
Brunei	X	X	X	X	X	X	X						
Costa Rica	X	X											
Dominique	X	X							X				
Émirats arabes unis													

⁶⁸ Conformément au 3 de l'[article 238-0 A du CGI](#) dans sa version en vigueur lors de l'adoption de l'arrêté du 21 août 2013, l'ajout des Bermudes et de Jersey à la liste des ETNC devait être applicable au 1^{er} janvier 2014. Toutefois, en raison de leur retrait de la liste française à compter du 1^{er} janvier 2014 par arrêté du 17 janvier 2014, la législation ETNC n'a jamais trouvé à s'appliquer à ces juridictions.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016-2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Fidji								X	X	X	X	X	X
Grenade	X	X											
Guam								X	X	X	X	X	X
Guatemala	X	X	X	X	X	X	X						
Iles Cook	X	X											
Iles Marshall	X	X	X	X	X	X	X						
Iles Turques-et-Caïques	-	X									X	X	X
Iles vierges américaines								X	X	X	X	X	X
Iles vierges britanniques				X	X			X	X	X	X		
Liberia	X	X											
Jersey ³³				NA ³³									
Montserrat	X	X	X	X	X								
Nauru	X	X	X	X	X	X	X						
Niue	X	X	X	X	X	X	X						
Oman	-	X						X					

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016-2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Palaos									X	X	X	X	X
Panama	X	X					X	X	X	X	X	X	X
Philippines	X	X	X										
Russie												X	X
Saint-Kitts-et-Nevis	X	-											
Sainte-Lucie	X	-											
Saint-Vincent et les Grenadines	X	X											
Samoa							X	X	X	X	X	X	X
Samoa américaines							X	X	X	X	X	X	X
Seychelles							X	X	X	X	X	X	
Trinité-et-Tobago							X	X	X	X	X	X	X
Vanuatu							X	X	X	X	X	X	X

2. Arrêté du 18 avril 2025 modifiant l'arrêté du 12 janvier 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 du CGI
<https://www.legifrance.gouv.fr/eli/arrete/2025/4/18/ECOE2500299A/jo/texte>
3. Arrêté du 16 février 2024 modifiant l'arrêté du 12 janvier 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
<https://www.legifrance.gouv.fr/eli/arrete/2024/2/16/ECOE2404539A/jo/texte>
4. Arrêté du 3 février 2023 modifiant l'arrêté du 12 janvier 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
<https://www.legifrance.gouv.fr/eli/arrete/2023/2/3/ECOE2301091A/jo/texte>
5. Arrêté du 2 mars 2022 modifiant l'arrêté du 12 janvier 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
<https://www.legifrance.gouv.fr/eli/arrete/2022/3/2/ECOE2138014A/jo/texte>
6. Arrêté du 26 février 2021 modifiant l'arrêté du 12 janvier 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
<https://www.legifrance.gouv.fr/eli/arrete/2021/2/26/ECOE2036563A/jo/texte>
7. Arrêté du 6 janvier 2020 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000039780402&categorieLien=id>
8. Arrêté du 8 avril 2016 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=2AC02B2D18412E93ACC3CC3029F02BF2.tpdila08v_3?cidTexte=JORFTEXT000032378061&dateTexte=&oldAction=rechJO&categorieLien=id&idJO=JORFCONT000032378032
9. Arrêté du 21 décembre 2015 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI.
http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=C215E48317D31790FFBF83901068FEDC.tpdila20v_3?cidTexte=JORFTEXT000031664939&dateTexte=&oldAction=rechJO&categorieLien=id&idJO=JORFCONT000031663205
10. Arrêté du 17 janvier 2014 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=?cidTexte=JORFTEXT000028479396&dateTexte=&oldAction=dernierJO&categorieLien=id>
11. Arrêté du 21 août 2013 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
<http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000027899726&fastPos=5&fastReqId=472778284&categorieLien=id&oldAction=rechTexte>
12. Arrêté du 4 avril 2012 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
<https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000025673403>
13. Arrêté du 14 avril 2011 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
http://www.legifrance.gouv.fr/fo_pdf.do?numJO=0&dateJO=20110429&numTexte=14&pageDebut=07477&pageFin=07477

- 14.** Arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du CGI
http://www.legifrance.gouv.fr/jopdf/common/jo_pdf.jsp?numJO=0&dateJO=20100217&numTexte=11&pageDebut=02923&pageFin=02923
- 15.** CGI.art.238-0 A
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000021657989/2023-07-04/
- 16.** CGI. art. 238 A
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000021657945&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20120417
- 17.** CGI. art. 209 B
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=86973EDD9494AD871BB9A129BE5FC03E.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026292713&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
- 18.** CGI. art. 123 bis
<http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000021657825&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20120417&fastPos=1&fastReqId=202488507&oldAction=rechCodeArticle>
- 19.** CGI, art. 57
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000029355359
- 20.** CGI, art. 792-0 bis
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037526690
- 21.** CGI. art. 244 bis
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EBF8C0F8639E7032F21DE84A885FA13F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946771&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
- 22.** CGI. art. 244 bis A
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=1DF985959F875178BD8149F3AD056A5F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946754&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
- 23.** CGI. art. 244 bis B
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EBF8C0F8639E7032F21DE84A885FA13F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946746&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
- 24.** CGI. art. 125 A
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=1DF985959F875178BD8149F3AD056A5F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946479&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
- 25.** CGI. art. 125-0 A
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000026946463&cidTexte=LEGITEXT000006069577>

- 26.** CGI. art. 119 bis
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EBF8C0F8639E7032F21DE84A885FA13F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946447&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
- 27.** CGI, art. 163 quinques C
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000041464278#:~:text=Les%20sommes%20qui%20ont%20%C3%A9t%C3%A9,les%20conditions%20fix%C3%A9es%20ci%2Dd%C3%A9s%C3%A9s.
- 28.** CGI, art. 163 quinquies C bis
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037526699/2023-04-05
- 29.** CGI, art. 150 ter
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037526716
- 30.** CGI. art. 182 A bis
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EBF8C0F8639E7032F21DE84A885FA13F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946791&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
- 31.** CGI, art. 182 A ter
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000042340433#:~:text=%E2%80%93%20La%20retenue%20%C3%A0%20la%20source,et%20au%202%20du%20I.
- 32.** CGI. art. 182 B
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=1DF985959F875178BD8149F3AD056A5F.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000026946773&cidTexte=LEGITEXT000006069577&categorieLien=id&dateTexte=20130227
- 33.** CGI. art. 145
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&idArticle=LEGIARTI000006307345&dateTexte=&categorieLien=cid>
- 34.** CGI. art. 39 duodecies
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000021657866&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20120417
- 35.** CGI, art. 39 terdecies
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000037988115
- 36.** CGI, art. 219
https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000046868562
- 37.** LOI n°2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000037518803&categorieLien=id>
- 38.** LOI n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000028278976>
- 39.** LPF. art. L13 AA
http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000021657951&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20120417

40. LPF. art. L13 AB

http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362_E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI000022177772&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20120417

41. CGI. Annexe II art. 102 U

http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362_E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI00006294004&cidTexte=LEGITEXT000006069569&dateTexte=20120417

42. CGI. Annexe II art. 102 V

http://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do;jsessionid=EB64083E82C05B278BF01362_E82C846B.tpdjo14v_2?idArticle=LEGIARTI00006294008&cidTexte=LEGITEXT000006069569&dateTexte=20120417

