

L'ACTU DU DJCE



JANVIER 2020 – LA NOUVELLE LISTE FRANÇAISE DES ETNC

- **Qu'est-ce qu'un ETNC - États ou Territoires Non Coopératifs (ETNC) ?**

La notion d'ETNC est une notion exclusivement française, instituée en France par la loi de finances pour 2009¹ (article 22) dans le but de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. A compter de la première liste publiée par arrêté le 12 février 2010², la liste des ETNC est actualisée en théorie au moins une fois par an, par voie réglementaire (arrêté des Ministres chargés de l'Économie et du Budget, pris après avis du Ministre des Affaires Étrangères). Cependant, elle a en pratique seulement fait l'objet de 2 modifications depuis 2010, d'abord en 2016³ puis en 2020 par l'arrêté du 6 janvier 2020 modifiant l'arrêté du 12 février 2010.

Il est important de noter en premier lieu qu'un ETNC est toujours un État/territoire, situé en dehors du territoire de l'UE, qui a fait l'objet d'une évaluation par l'Organisation de Coopération et de Développement Économique (OCDE) en matière d'échange d'informations à des fins fiscales.

L'article 238-0 A du Code Général des Impôts (CGI) précise les **modalités d'entrée et de sortie de la liste française des ETNC**.

- **Sortie de :**

- État/territoire qui, au 1^{er} janvier 2020, a conclu avec la France une convention d'assistance administrative « permettant d'échanger tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale des parties », conforme aux clauses de l'article 26 du modèle de l'OCDE. Ces conventions peuvent être des conventions fiscales visant à éliminer les doubles impositions, des accords d'échange de renseignements ou encore la directive européenne du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal. Ce critère a concerné cette année le Botswana, Brunei, les Iles Marshall, Nauru et Niue.
- État/territoire auquel la France n'a pas proposé la conclusion d'une telle convention mais dont le Forum Mondial de l'OCDE considère qu'il procède à l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application des législations fiscales.

- **Entrée de :**

- État/territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative mais dont « les stipulations ou la mise en œuvre n'ont pas permis à l'administration des impôts d'obtenir les renseignements nécessaires à l'application de la législation fiscale française ».

¹ Loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009

² Arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts

³ Arrêté du 8 avril 2016 modifiant l'arrêté du 12 février 2010 pris en application du deuxième alinéa du 1 de l'article 238-0 A du code général des impôts

- État/territoire auquel la France avait proposé la conclusion d'une convention d'assistance administrative avant le 1^{er} janvier 2019 et qui n'y a pas donné suite dans un délai de 1 an. Ce critère a justifié l'inscription dans la nouvelle liste des Seychelles.
- État/territoire auquel la France n'avait pas proposé la conclusion d'une telle convention, mais dont le Forum mondial de l'OCDE considère qu'ils ne procèdent pas à l'échange des renseignements nécessaires. Ce critère a justifié l'entrée dans la liste française cette année des Bahamas, des Iles Vierges Britanniques et Anguilla.

A la lecture de cet article, il est aisé de comprendre que **plusieurs critères sont pris en compte par la France pour qualifier un État/territoire d'ETNC**, à savoir :

- Le défaut de transparence fiscale (et donc d'échange d'informations en matière fiscale)
- Le défaut de coopération administrative avec la France, que ce soit en pratique par une coopération effective (au regard du nombre et de la qualité des réponses apportées à la France) ou dans le cadre de la réponse à une proposition d'accord de la France.
- Le remplacement de régimes fiscaux préférentiels dommageables par des mesures à l'effet similaire

• La modification des listes française et européenne des ETNC

Malgré une modification théoriquement annuelle de la liste des ETNC, la dernière modification de la liste française des ETNC date de l'arrêté du 8 avril 2016, ajoutant le Panama.

Cependant, par la **loi n°2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude**, la liste européenne des juridictions non coopératives a été incorporée à la liste française des ETNC (article 31 de ladite loi).

De plus, depuis le 14 novembre 2019 (date de publication au Journal officiel de l'UE des **communication et information C-386/2 du 12 mars 2019**), la **liste noire européenne** des « pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales » a été modifiée. Elle fait figurer moins d'États/territoires en nombre du fait de critères européens plus exigeants que la France, à savoir :

- État/territoire facilitant la création de structures et dispositifs offshore destinés à attirer des bénéficiaires sans substance économique réelle au sens du Conseil de l'UE (Vanuatu)
- État/territoire défaillant au regard d'autres critères⁴ comme l'équité fiscale, la transparence fiscale et le respect des règles de mise en œuvre des mesures anti-BEPS⁵ (Fidji, Guam, Iles Vierges Américaines, Oman, Samoa américaines, Samoa, Trinité-et-Tobago)

Enfin, et surtout, la liste française des ETNC, incorporant la liste noire de l'UE, a été publiée dans l'**arrêté du 6 janvier 2020**, modifiant l'arrêté du 12 février 2010 et entrant en vigueur le 7 janvier 2020 (sous réserve des mesures répressives/dissuasives ci-après).

MAINTIEN DANS LA LISTE FRANCAISE	8 NOUVEAUX INSCRITS DANS LA LISTE FRANCAISE	SORTIE DE LA LISTE
Anguilla Bahamas Iles Vierges Britanniques Panama (depuis 2016) Seychelles	Les Fidji Guam Iles Vierges Américaines Oman Les Samoa américaines Les Samoa Trinité-et-Tobago Vanuatu	Botswana Brunei Guatemala Iles Marshall Nauru Niue

⁴ Conclusions du Conseil de l'UE du 5 décembre 2017

⁵ Base erosion and profit shifting – OCDE

- **Les enjeux fiscaux liés à la qualification d'un État/territoire d'ETNC**

Dans le cadre de la lutte conjointement menée par l'UE et la France, des dispositifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale ont été établis et sont conditionnés à l'implication d'un ETNC dans l'opération. A cet égard, il convient de distinguer selon qu'il s'agit d'une opération impliquant un résident en France effectuant des transactions à destination d'un ETNC ou une opération impliquant un résident d'un ETNC ou des revenus transitant par un ETNC.

Concernant les résidents en France effectuant des transactions dans un ETNC :

- Imposition en France des bénéfices réalisés par une entité établie/constituée dans un État à fiscalité privilégiée lorsque plus de 10% de son capital ou ses droits sont détenus par une personne physique domiciliée en France (article 123 bis CGI)
- Imposition en France des bénéfices/revenus positifs réalisés à l'étranger dans des États à régime fiscal privilégié par des entreprises/entités situées dans un ETNC exploitées ou contrôlées par des personnes morales établies en France (article 209 B CG)
- Exclusion du régime mère-fille (article 145 CGI) → non-exonération des dividendes perçus des filiales établies dans les ETNC
- Interdiction de déduction de sommes payées/dues à des personnes physiques ou morales domiciliées/établies dans un ETNC (article 238 A CGI)
SAUF celles correspondant à des opérations réelles qui ne présentent pas de caractère anormal et exagéré, et dont l'objet et l'effet sont autres que celui de permettre la localisation des dépenses dans un ETNC
- Refus du bénéfice du régime des plus-values long-terme applicable aux cessions de titres de sociétés implantées dans un ETNC (article 39 duodecies CGI)
- Obligations documentaires renforcées en matière de prix de transfert (article L13 AB LPF⁶) : l'entreprise doit transmettre tous les documents comptables qui auraient été exigés si elle était une personne morale située en France

Concernant les résidents d'ETNC et les revenus transitant par les ETNC :

- Taux majoré de prélèvement de 50% sur les profits immobiliers réalisés par des marchands de biens, intermédiaires pour le négoce, lotisseurs résidents d'ETNC (article 244 bis CGI)
- Taux majoré de 50% sur les plus-values immobilières de source française réalisées par des personnes domiciliées/établies/constituées dans un ETNC (article 244 bis A CGI)
- Taux majoré de 75% sur les plus-values mobilières de source française réalisées par des personnes domiciliées/établies/constituées dans un ETNC (article 244 bis B CGI)
- Taux de retenue à la source majoré de 75% sur les dividendes et intérêts (revenus distribués) partant de France vers les ETNC (article 119 bis CGI)
- Fiscalité alourdie sur des redevances et certains revenus salariaux bénéficiant à des résidents d'ETNC (article 182 B CGI)
- Renversement de la charge de la preuve en matière de redressement de prix de transfert (article 57 CGI)

Il est à noter que ces nouvelles dispositions fiscales relatives aux ETNC s'appliquent à compter du 1^{er} jour du 3^e mois suivant la publication d'un nouvel arrêté, à savoir **à compter du 1^{er} avril 2020** (article 238-0 A CGI), sous réserve de l'entrée en vigueur de la liste (ci-dessus).

⁶ Livre des Procédures Fiscales (LPF)