

# ASPECTS INTERNATIONAUX DU PATRIMOINE

## Chronique d'actualité

### Questions générales

- > **Informations sur les bénéficiaires effectifs des sociétés** - Le ministre français de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique décide le maintien de l'accès du grand public aux données du registre des bénéficiaires effectifs dans l'attente de tirer toutes les conséquences de l'arrêt de la CJUE du 22 novembre 2022 (V. § 1).
- > **Légalisation et apostille des actes publics établis par les autorités françaises** - L'entrée en vigueur du décret n° 2021-1205 du 17 septembre 2021 relatif à la légalisation et à l'apostille des actes publics établis par les autorités françaises, initialement prévue au 1<sup>er</sup> septembre 2023 (sauf certaines dispositions entrant en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2023), est reportée au 1<sup>er</sup> janvier 2025 (sauf certaines dispositions entrant en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2024). Le même décret procède par ailleurs à diverses adaptations du code de procédure civile, du code de procédure pénale et du code de commerce pour tenir compte de l'entrée en vigueur de plusieurs règlements européens intervenus ces dernières années en matière familiale (V. § 4).

### Localisation des personnes

- > **Transfert fictif de siège social à l'étranger** - Le Comité de l'abus de droit fiscal reconnaît un abus de droit dans le cadre de transferts de siège social vers le Royaume-Uni considérés comme fictifs. Suivant un régime de neutralité fiscale, le transfert de siège social s'inscrivait dans le cadre d'un montage artificiel afin d'éviter l'imposition du boni de liquidation de deux sociétés françaises (V. § 8).

### Fiscalité internationale du patrimoine

- > **Fiscalité des résidents - Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales - Dispositif anti-abus de l'article 123 bis du CGI** - Des contribuables détenaient des actifs financiers au travers de sociétés établies dans des États non coopératifs. La CAA de Versailles juge que pour l'application de la réserve d'interprétation posée par la décision n° 2016-614 QPC du 1<sup>er</sup> mars 2017 du Conseil constitutionnel, dans l'hypothèse où les revenus perçus sont inférieurs au revenu défini forfaitairement conformément au 3<sup>e</sup> de l'article 123 bis du CGI, d'une part la preuve est libre et ne doit pas nécessairement consister en une comptabilité, et d'autre part, des justificatifs bancaires, pour autant que ceux-ci sont suffisamment explicites pour déterminer les bénéfices (au sens du droit français) de l'entité étrangère constituent une preuve admissible. Par ailleurs, le produit de cession de lingots d'or doit être regardé comme des dépôts au sens de l'article 123 bis du CGI (V. § 12).
- > **Abus de droit - Prêt conclu par une société détenue par un trust au profit du bénéficiaire de ce trust** - Une société britannique détenue par un trust irrévocable et discrétionnaire constitué par un contribuable alors qu'il était résident britannique avait consenti divers prêts au profit de ce contribuable, qui était constituant et bénéficiaire du trust, devenu résident fiscal français. À l'issue d'un ESFP, l'administration fiscale a considéré que les sommes versées au titre des prêts, par le trust lui-même au contribuable

...

constituaient des distributions de produits du trust imposables à l'impôt sur le revenu. Le CADF suit l'administration lorsqu'elle considère que les prêts, bien qu'enregistrés, constituent des prêts fictifs et caractérisent un abus de droit fiscal (V. § 18).

> **Fiscalité et régime social des non-résidents - Plus-value sur titres de participation dans une société française** - Prélèvement de 45 % (CGI, art. 244 bis B) et libre circulation des capitaux - À propos d'une société des Îles Caïmans ayant réalisé une plus-value sur ses titres de participation dans une société française soumise au prélèvement de 45 % prévu à l'article 244 bis B du CGI, le Conseil d'État précise le statut des pays ou territoires d'outre-mer (PTOM) au regard de la libre circulation des capitaux, reconnaît son invocabilité à l'encontre de l'article 244 bis B du CGI, détermine l'office du juge de l'impôt dans l'application de la clause de sauvegarde et fixe sa jurisprudence que l'étendue de la décharge de l'imposition en cas d'incompatibilité (V. § 22).

> **Restructuration d'un immeuble français détenu par des résidents suisses** - Montage artificiel visant à éviter les droits de mutation à titre gratuit en France (non) - Une mère et ses deux enfants, tous fiscalement domiciliés en Suisse, étaient propriétaires indivis d'un immeuble situé en France. Les deux enfants constituèrent une société anonyme de droit luxembourgeois qui constitua à son tour une SARL française dont l'objet était l'activité de marchand de biens. Cette société acquit l'immeuble français de l'indivision en recourant à plusieurs sources de financement et principalement un prêt à la société d'une banque monégasque (7 M€) et deux prêts d'une banque suisse, ayant alimenté des comptes courants d'associés (7 M€). Par ailleurs, la mère des associés leur prêta, dans le cadre d'un prêt familial, la somme globale de 8 M€. L'administration ayant relevé que le prêteur avait renoncé à demander le remboursement de sa créance, elle considéra que l'ensemble des opérations ayant entouré l'achat de l'immeuble par la SARL avait constitué un montage artificiel ayant permis d'organiser, en lieu et place d'une transmission de droits indivis sur un immeuble français, imposable en France (CGI, art. 750 ter, 2°), une transmission portant sur des sommes d'argent, non imposable en France. Le Comité de l'abus de droit fiscal, après avoir vérifié la réalité des opérations projetées, notamment des travaux de rénovation de l'immeuble par la SARL, et souligné que le projet immobilier des enfants n'aurait pas pu être réalisé dans le cadre de

l'ancienne indivision en place, conclut à l'absence d'abus de droit fiscal dans cette affaire. L'administration a décidé de suivre l'avis du Comité (V. § 28).

### Droits et fiscalités étrangers

> **Belgique** - La Cour constitutionnelle se prononce quant à la validité de certaines mesures anti-abus de la taxe belge sur les comptes-titres. La nouvelle convention fiscale franco-belge signée le 9 novembre 2021, contrairement à la convention de 1964, traite de l'impôt sur la fortune, ce qui renouvelle l'analyse en matière de taxe sur les comptes-titres (V. § 35).

> **Espagne** - La loi 28/2022 du 21 décembre 2022 introduit plusieurs modifications, notamment sur le plan fiscal, en vue d'encourager l'écosystème des start-ups. Parmi les modifications les plus significatives, la loi prévoit un assouplissement des conditions pour bénéficier du régime fiscal d'impatriation, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023 (V. § 40). La loi 38/2022 du 27 décembre 2022 introduit d'importantes modifications concernant l'imposition sur la fortune, d'une part en instaurant un nouvel impôt temporaire de solidarité sur les grandes fortunes, et d'autre part en redéfinissant les règles de territorialité applicables aux non-résidents participant dans des sociétés étrangères dont l'actif est principalement constitué d'immobilier espagnol (V. § 44).

> **États-Unis** - La Cour suprême des États-Unis juge que la sanction pour défaut non délibéré de déposer une déclaration des comptes bancaires et financiers étrangers (communément appelée FBAR ou Form FinCen 114) s'applique par formulaire et non par compte, comme le soutenait le gouvernement américain (V. § 47).

> **Israël** - Un projet de réforme de la fiscalité internationale est en cours. Les principales modifications attendues sont les suivantes : modifications importantes des critères de résidence fiscale en Israël, révision du régime de l'*exit tax* afin de faciliter sa mise en œuvre, réduction des avantages pour les anciens résidents de retour et les nouveaux arrivants (avec notamment la fin des exemptions de déclaration), application plus large des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées (V. § 52).

> **Italie** - Le gouvernement italien approuve un projet de « loi de délégation » prévoyant une réforme fiscale de grande ampleur. Il faut s'attendre à ce que le processus de mise en œuvre de cette réforme soit très long, et

non sans obstacles ; cependant, les changements de nature fiscale pourraient être nombreux, avec un impact significatif également pour les personnes physiques (V. § 59). Après une longue attente, l'Agence italienne des impôts publie une circulaire qui fournit de nouvelles lignes directrices sur la législation fiscale applicable aux *trusts* (V. § 61). La loi de finances de l'année 2023 introduit, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023, une nouvelle série de mesures concernant la cession de participations dans des entités étrangères et italiennes détenant principalement des immeubles italiens (V. § 64).

> **Luxembourg** - Saisie d'une affaire concernant le registre luxembourgeois des bénéficiaires effectifs, la CJUE invalide la disposition de la directive anti-blanchiment prévoyant que les informations sur les bénéficiaires effectifs des sociétés soient accessibles dans tous les cas à tout membre du grand public (V. § 66). Le projet de loi portant approbation de la convention entre Luxembourg et le Royaume-Uni est déposé à la chambre des députés ; la convention contient certaines mesures clés : exonération de retenue à la source sur dividendes, accès à la convention pour certains organismes de placement collectif et clause dite de prépondérance immobilière (V. § 68). Le Tribunal administratif de Luxembourg précise, pour l'application de l'impôt sur la fortune, la notion de société « pleinement imposable » à un impôt correspondant à l'impôt sur les sociétés luxembourgeois (V. § 70).

> **Portugal** - Le gouvernement portugais annonce la fin du « *Golden Visa* » dans le cadre d'un ensemble de mesures visant à lutter contre la spéculation sur les prix et le déficit d'offre de logements sur le marché immobilier résidentiel portugais. D'autres types de visas demeurent toutefois disponibles, et la suppression du « *Golden Visa* » n'aura aucune incidence sur l'application du régime des résidents fiscaux non habituels (NHR) (V. § 73).

> **Royaume-Uni** - L'annonce principale du récent discours budgétaire du Chancelier de l'Echiquier a été la suppression imminente de la « *lifetime allowance* » (soit le plafond du montant des cotisations aux pensions de retraites exemptées d'impôts) et une augmentation de l'« *annual allowance* » (la limite annuelle). En dehors de cela, il s'agit d'un budget relativement standard (V. § 78). Compte tenu des modifications législatives favorables aux contribuables disposant de hauts revenus, il peut être présumé que les déclarations des contribuables et de leurs mandataires feront l'objet d'examens plus minutieux de la part de l'administration fiscale britannique. Cette dernière recourt également à l'envoi en masse de courriers visant à influencer le comportement des destinataires (*nudge letters*). Enfin, l'Upper Tribunal confirme (sans surprise) qu'un élément factuel découvert par HMRC et qui se révélerait pertinent pour l'imposition du contribuable ne peut pas devenir inexploitable en raison de la seule inaction des agents du fisc (V. § 81).

> **Suisse** - Le premier volet de la révision du droit des successions, qui vise à augmenter la liberté de disposer du testateur au moyen d'une réduction des réserves légales, est entré en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2023 (V. § 85). Le Tribunal fédéral juge que les SCI sont à considérer comme des personnes morales (opaques) du point de vue fiscal interne suisse. Leurs parts sont ainsi imposables en Suisse au titre de fortune mobilière et ne peuvent être exclues de la fortune imposable en Suisse sur la base de la convention fiscale entre la Suisse et la France qu'en cas d'imposition effective en France au titre de fortune immobilière, imposition qui fait défaut lorsque la valeur de l'immeuble est inférieure à 1,3 M€ (V. § 90).

## France et organisations internationales



**Stéphanie AUFÉRIL**  
Avocat associée, cabinet Arkwood



**Eric FONGARO**  
Professeur à l'Université de Bordeaux



**Alexandre LAUMONIER**  
Docteur en droit  
Ancien avocat

### Questions générales

**1. Informations sur les bénéficiaires effectifs des sociétés - Registre français - Maintien de l'accès au grand public** - Le ministre français de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique décide le maintien de l'accès du grand public aux données du registre des bénéficiaires effectifs dans l'attente de tirer toutes les conséquences de l'arrêt de la CJUE du 22 novembre 2022<sup>1</sup>.

**MINEFI, communiqué n° 520, 19 janv. 2023 (V. annexe 1)**

**2.** Pour rappel, la directive anti-blanchiment n° 2015/849<sup>2</sup> impose aux États membres de tenir un registre contenant des informations sur les bénéficiaires effectifs des sociétés et autres entités juridiques constituées sur leur territoire aux fins de la lutte et de la prévention contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme. La directive n° 2018/843<sup>3</sup> prévoit que certaines des informations contenues dans le registre doivent être rendues accessibles dans tous les cas à tout membre du grand public.

1 CJUE, gde ch., 22 nov. 2022, C-37/20 et C-601/20, WM et Sovim SA c/ Luxembourg Business Registers, concl. G. Pitruzzella : IP 1-2023, n° 7, § 1, comm. S. Aufénil ; FI 1-2023, n° 9, § 6, comm. A. Iljic.

2 Dir. (UE) 2015/849, 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 et abrogeant la directive 2005/60/CE et la directive 2006/70/CE : JOUE 2015, L 141, p. 73 (ci-après la « directive anti-blanchiment »).

3 Dir. (UE) 2018/843, 30 mai 2018, modifiant la directive (UE) 2015/849 ainsi que les directives 2009/138/CE et 2013/36/UE : JOUE 2018, L 156, p. 43.

La France a transposé en droit interne ces mesures<sup>4</sup>. Depuis avril 2021, le grand public peut ainsi accéder aux informations relatives au nom, nom d'usage, pseudonyme, prénoms, mois, année de naissance, pays de résidence des bénéficiaires effectifs. Ces informations sont mises à jour quotidiennement. L'Institut national de la propriété intellectuelle (INPI) assure cet accès par l'intermédiaire de sa plateforme [www.datainpi.fr](http://www.datainpi.fr).

Saisie au sujet du registre des bénéficiaires effectifs luxembourgeois, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) est venue invalider cette disposition de la directive en considérant que cette ouverture constituait une ingérence grave dans les droits fondamentaux relatifs au respect de la vie privée et à la protection des données à caractère personnel protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne<sup>5</sup>.

**3.** Cet arrêt a alors conduit plusieurs pays européens à suspendre l'accès à leurs registres. La France a pu laisser penser qu'elle prenait la même direction puisque le 1<sup>er</sup> janvier 2023, la plateforme a disparu. Mais dans un communiqué publié le 19 janvier 2023, Bruno Le Maire a confirmé le maintien de l'accès du grand public aux données du registre des bénéficiaires effectifs dans l'attente de tirer les conséquences de l'arrêt de la CJUE. L'accès a ainsi été rétabli le même jour, la suspension provisoire étant liée à des raisons techniques suite à la mise en place du registre national des entreprises au 1<sup>er</sup> janvier 2023.

Il a, enfin, précisé que la sixième directive en cours de négociation devra revoir les modalités d'accès aux données du registre des bénéficiaires effectifs afin de tenir compte de cet arrêt de la CJUE et de permettre aux organes de presse et aux organisations de la société civile ayant un intérêt légitime de continuer à y accéder.

S. AUFÉRIL ■

**4. Légalisation et apostille des actes publics établis par les autorités françaises - Report de l'entrée en vigueur du décret n° 2021-1205 du 17 septembre 2021** - L'entrée en vigueur du décret n° 2021-1205 du 17 septembre 2021 relatif à la légalisation et à l'apostille des actes publics établis par les autorités françaises, initialement prévue au 1<sup>er</sup> septembre 2023 (sauf certaines dispositions entrant en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2023), est reportée au 1<sup>er</sup> janvier 2025 (sauf certaines dispositions entrant en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2024). Le même décret procède par ailleurs à diverses adaptations du code de procédure civile, du code de procédure pénale et du code de commerce pour tenir compte de l'entrée en vigueur

4 Ord. n° 2020-115 et D. n° 2020-118 et n° 2020-119, 12 févr. 2020 : JO 13 févr. 2020 ; IP 2-2020, n° 7, § 7.

5 CJUE, gde ch., 22 nov. 2022, C-37/20 et C-601/20, WM et Sovim SA c/ Luxembourg Business Registers, concl. G. Pitruzzella, préc.

de plusieurs règlement européens intervenus ces dernières années en matière familiale.

**D. n° 2023-25, 23 janv. 2023 : JO 25 janv. 2023, texte n° 19 (V. annexe 2)**

5. Les lecteurs de cette revue se souviennent sans doute qu'en application de l'ordonnance n° 2020-192 du 4 mars 2020 portant réforme des modalités de délivrance de la légalisation et de l'apostille, prise en application de l'article 16, I de la loi n° 2019-222 du 23 mars 2019 de programmation et de réforme pour la justice, les autorités réglementaires avaient procédé à la publication du décret n° 2021-1205, du 17 septembre 2021, relatif à la légalisation et à l'apostille des actes publics établis par les autorités françaises<sup>6</sup>. Ce dernier texte définit la légalisation, l'apostille et les actes publics, et surtout transfère au notariat la compétence pour délivrer la légalisation et l'apostille, avec des exceptions prévues d'une part en matière de demandes d'entraide judiciaire en matière pénale et d'autre part pour certains territoires ultra-marins. Il prévoit en outre que la légalisation et l'apostille seront principalement délivrées sous forme électronique, après consultation par les autorités compétentes de la base de données des signatures publiques. Le même décret fixait par ailleurs les modalités d'alimentation de la base de données par les autorités publiques et indiquait qu'un registre électronique des légalisations et apostilles délivrées serait tenu par l'autorité en charge de l'exploitation et de la gestion de la base de données des signatures publiques. Or, par une décision QPC du 18 février 2022<sup>7</sup>, les juges de la rue Montpensier ont censuré le texte de septembre 2021. Relevant que le juge administratif ne s'estimait pas compétent pour apprécier la légalité d'une décision de refus de légalisation, et observant qu'aucune disposition législative ne permettait aux personnes intéressées de contester un tel refus devant un juge judiciaire, le Conseil constitutionnel a considéré qu'il appartenait au législateur d'instaurer une voie de recours à l'encontre d'une décision de refus de légalisation au vu des conséquences qu'une telle décision serait susceptible d'entraîner. Il devenait donc urgent, dans l'attente d'une intervention du législateur, de reporter l'entrée en vigueur de la réforme de 2021.

6. Concrètement, les dispositions relatives à la **base de données des signatures publiques** entreront en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2024 et non le 1<sup>er</sup> janvier 2023, et l'entrée en vigueur des **autres dispositions**, initialement prévue le 1<sup>er</sup> septembre 2023, est reportée au 1<sup>er</sup> janvier 2025. Par conséquent, jusqu'à cette dernière date, il continuera d'incomber au ministère des affaires étrangères de délivrer des légalisations, et aux procureurs généraux d'apposer les apostilles sur les actes publics français destinées à l'étranger.

7. On retiendra par ailleurs que le décret du 23 janvier 2023 contribue à **mettre à jour le code de procédure civile, le code de commerce et le code pénal aux fins d'application de divers règlements européens et de la réforme des sûretés.**

<sup>6</sup> IP 1-2022, n° 7, § 1, p. 167, comm. E. Fongaro.

<sup>7</sup> CC, 18 févr. 2022, n° 2021-972 QPC.

Les internationalistes retiendront surtout que le texte vient enfin utilement compléter le nouveau règlement 2019/1111 du 25 juin 2019 relatif à la compétence, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière matrimoniale et en matière de responsabilité parentale ainsi qu'à l'enlèvement d'enfants, désormais plus connu sous le nom de règlement Bruxelles II ter. Ce texte européen tend notamment à faciliter, au sein de l'Union européenne, la circulation des divorces extrajudiciaires. En effet, en application de l'article 65, 1 du règlement, « *les actes authentiques et les accords relatifs à la séparation de corps et au divorce qui ont un effet juridique contraignant dans l'État membre d'origine sont reconnus dans les autres États membres sans qu'il soit nécessaire de recourir à aucune procédure* ». À cet égard, le décret du 23 janvier 2023 apporte une **précision attendue quant à l'autorité compétente pour délivrer le certificat de l'article 66 du règlement, destiné à faciliter la circulation des divorces sans juge entre États membres.** Selon le nouvel article 509-1, III du code de procédure civile, tel qu'issu du décret du 23 janvier 2023, « *Les requêtes aux fins de certification des titres exécutoires français en vue de leur reconnaissance et exécution à l'étranger en application de l'article 66 du règlement (UE) 2019/1111 du Conseil du 25 juin 2019 relatif à la compétence, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière matrimoniale et en matière de responsabilité parentale, ainsi qu'à l'enlèvement international d'enfants (refonte) sont présentées au président, ou son délégué, du tribunal judiciaire :*

- dans le ressort duquel l'acte authentique a été reçu, ou
- dans le ressort duquel l'acte sous signature privée contresigné par avocats a été déposé au rang des minutes d'un notaire, ou
- dont le greffe a apposé la formule exécutoire sur l'accord ».

En application de ce texte, suite à un divorce extrajudiciaire français, un ex-époux souhaitant se prévaloir de sa désunion dans un autre État de l'Union européenne devra adresser aux autorités compétentes dudit État une copie authentique de l'acte de dépôt reçu par le notaire français accompagnée du certificat de l'article 66 qui aura dû être sollicité auprès du président du tribunal judiciaire compétent.

**E. FONGARO ■**

## Localisation des personnes

**8. Transfert fictif de siège social à l'étranger - Abus de droit** - Le Comité de l'abus de droit fiscal reconnaît un abus de droit dans le cadre de transferts de siège social vers le Royaume-Uni considérés comme fictifs. Suivant un régime de neutralité fiscale, le transfert de siège social s'inscrivait dans le cadre d'un montage artificiel afin d'éviter l'imposition du boni de liquidation de deux sociétés françaises.

**CADEF, 4 févr. 2022, n° 2021-29 (V. annexe 3)**

9. M. X, domicilié fiscalement en France, détenait au 31 décembre 2007 la quasi-totalité du capital d'une holding

française dont il était le dirigeant. Cette holding détenait 99,98 % du capital d'une autre société française dont M.X était également dirigeant (groupe A). Cette dernière société avait cédé l'intégralité de ses actifs dans le cadre d'une transaction avec un tiers en juin 2008, générant une trésorerie de 4.250.000€.

En novembre 2009, le siège social des deux sociétés françaises a été transféré au Royaume-Uni, et ces deux sociétés ont fait l'objet d'une radiation sans liquidation du RCS français peu de temps après. Ce transfert de siège social vers ce qui était, au moment des faits, un pays membre de l'Union européenne, n'a pas entraîné les conséquences d'une cessation d'entreprise en vertu du troisième alinéa du 2 de l'article 221 du CGI. Dès lors, les associés n'ont pas été imposés sur le boni de liquidation.

M. X était par ailleurs l'associé d'une société de Gibraltar détenant en cascade plusieurs participations dans des sociétés britanniques (groupe B). Au cours de l'année 2009, des sommes de 1 342 031 € et 1 319 275 € provenant des comptes bancaires des sociétés du groupe A (françaises puis britanniques suite aux transferts de sièges) détenues par M. X avaient été virées sur des comptes bancaires détenus en Lettonie par les sociétés du groupe B de M. X. Puis ces mêmes sommes avaient été transférées, à l'initiative de M. X, vers des comptes ouverts au Luxembourg que celui-ci détenait directement ou indirectement et lui avaient permis de procéder à l'acquisition de deux biens immobiliers situés en France et au Portugal ainsi que d'un véhicule de marque.

Les deux sociétés britanniques ont ensuite été dissoutes le 28 juin 2011.

**10.** C'est dans le cadre d'une visite domiciliaire dans les locaux d'une société proposant des produits de défiscalisation à ses clients que l'administration fiscale a procédé à la saisie de divers documents faisant présumer une fraude fiscale commise par M. X par le biais d'un montage artificiel. Elle a déposé plainte auprès du procureur de la République.

L'administration a estimé que les sociétés anglaises résultant du transfert de siège (groupe A) n'avaient jamais eu d'activité à l'étranger et que le montage mis en place impliquant les sociétés du groupe B, toutes des coquilles vides, ne poursuivait d'autre objectif que de donner l'apparence d'un transfert de siège social permettant de ne pas faire supporter à M. X la taxation du boni de liquidation des deux sociétés françaises.

Par une proposition de rectification du 11 avril 2019, l'administration a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF. Estimant que le transfert du siège social des sociétés françaises (groupe A) vers le Royaume-Uni devait être écarté comme fictif, elle a fait application de l'article 111 bis et du 3° de l'article 112 du CGI pour imposer M. X au titre de l'année 2009 à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, à raison du boni de liquidation en appliquant la majoration pour abus de droit au taux de 80 %.

**11.** Saisi de l'affaire, le CADF a d'abord rappelé que le fait de transférer le siège social d'une société situé en France dans un autre pays de l'Union européenne ne constitue pas par

lui-même un abus de droit. Toutefois, l'administration est fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit lorsque ce transfert s'inscrit dans le cadre d'un montage artificiel ayant pour seule fin de faire échapper à l'imposition en France des sommes qui devraient normalement y être soumises.

Le Comité relève (i) que les sociétés du groupe B ayant reçu des virements de fonds des sociétés britanniques issues du transfert de siège (groupe A) ne se sont livrées à aucune activité effective (qui pourraient justifier une facturation), que (ii) les sociétés britanniques du groupe A n'avaient exercé aucune activité économique à l'étranger de la date de leur création à celle de leur dissolution le 28 juin 2011, et (iii) que M. X n'avait lui non plus exercé aucune activité professionnelle par l'intermédiaire de ces sociétés.

Par ailleurs, il n'était pas contesté que les sommes de 1 342 031 € et 1 319 275 €, versées sur des comptes dont M. X était mandataire et seul bénéficiaire économique, avaient pour origine le produit de la cession en 2008 des actifs de la filiale française du groupe A.

Aussi le Comité a-t-il émis l'avis qu'en établissant le caractère fictif du transfert des sièges sociaux des deux sociétés françaises, l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure d'abus de droit et à appliquer la majoration de 80 %.

S. AUFÉRIIL ■

## Fiscalité internationale du patrimoine

### Fiscalité des résidents

**12. Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales - Dispositif anti-abus de l'article 123 bis du CGI - Précision sur la preuve pour l'application de la réserve du Conseil constitutionnel - Applicabilité aux dépôts provenant de la cession de lingots d'or -** Des contribuables détenaient des actifs financiers au travers de sociétés établies dans des États non coopératifs. La CAA de Versailles juge que pour l'application de la réserve d'interprétation posée par la décision n° 2016-614 QPC du 1<sup>er</sup> mars 2017 du Conseil constitutionnel, dans l'hypothèse où les revenus perçus sont inférieurs au revenu défini forfaitairement conformément au 3° de l'article 123 bis du CGI, d'une part la preuve est libre et ne doit pas nécessairement consister en une comptabilité, et d'autre part, des justificatifs bancaires, pour autant que ceux-ci sont suffisamment explicites pour déterminer les bénéfices (au sens du droit français) de l'entité étrangère constituent une preuve admissible. Par ailleurs, le

produit de cession de lingots d'or doit être regardé comme des dépôts au sens de l'article 123 bis du CGI.

**CAA Versailles, 3<sup>e</sup> ch., 5 janv. 2023, n° 20VE02075, Laviec, concl. M. Deroc, C (V. annexe 4)**

#### ◆ Les faits

**13.** Dans le cadre d'une procédure de demande de justifications de la consistance de leur patrimoine, les époux Laviec ont révélé détenir des fonds dans deux comptes bancaires luxembourgeois ouverts auprès des banques Edmond de Rothschild et CBP Quilvest aux noms de deux sociétés domiciliées, l'une dans les Îles vierges britanniques, la SA Laverna, l'autre au Panama, la société Hawkins Resources, dont ils étaient les seuls bénéficiaires économiques, et à la vente d'une centaine de lingots d'or.

L'administration fiscale ayant constaté que les conventions d'assistance administrative avec la France n'étaient pas entrées en vigueur pour les Îles vierges britanniques et le Panama, a rectifié les revenus imposables des contribuables sur le fondement de la présomption prévue à l'article 123 bis, 3, al. 2 du CGI, au titre des années 2006 à 2010. Elle a alors appliqué le taux de référence de l'article 39, 1, 3<sup>e</sup> du CGI à la valeur de l'actif net de chacune des deux sociétés au 31 décembre de chaque année concernée, tel que figurant sur les relevés bancaires.

À la suite du rejet de la réclamation de M. et Mme Laviec, le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise a, par un jugement du 23 juin 2020, prononcé la décharge de l'amende notifiée au titre de 2010 et a rejeté le surplus de leur requête.

M. et Mme Laviec ont fait appel de ce jugement en ce qu'il a rejeté leur demande alors que les revenus réellement perçus des entités établies à l'étranger étaient selon eux inférieurs au revenu forfaitaire prévu par l'article 123 bis du CGI.

#### ◆ Rappels sur le mécanisme de l'article 123 bis du CGI

**14.** Pour mémoire, l'article 123 bis du CGI prévoit un dispositif « anti-abus » permettant l'imposition des revenus réalisés à l'étranger, par une personne physique domiciliée fiscalement en France, par l'intermédiaire d'une entité juridique-personne morale, organisme, fiducie établie ou constituée hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié, au sens de l'article 238 A du CGI, dont les actifs sont principalement financiers (valeurs mobilières, créances, dépôts ou comptes courants) et dont la personne physique détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote.

Les bénéfices ou les revenus positifs sont réputés acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de l'entité juridique établie ou constituée hors de France ou, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, le 31 décembre et sont déterminés comme si l'entité juridique était imposable à l'impôt sur les sociétés en France.

L'article 123 bis, 3, alinéa 2 prévoit par exception que lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance

administrative avec la France ou qui est non coopératif au sens de l'article 238-O A du CGI (ETNC), le revenu imposable de la personne physique ne peut être inférieur au produit de la fraction de l'actif net ou de la valeur nette des biens de l'entité en cause, calculée dans les conditions fixées au 1 du même article 123 bis, par un taux égal à celui mentionné à l'article 39, 1, 3<sup>e</sup> du CGI. Néanmoins, le Conseil constitutionnel a jugé à propos du plancher minimal déterminé forfaitairement lorsque l'entité est située dans un ETNC, que le contribuable doit être autorisé à apporter la preuve, le cas échéant que le revenu réellement perçu par l'intermédiaire de l'entité juridique est inférieur au revenu défini forfaitairement<sup>8</sup>. Réserve d'interprétation qui a été étendue par le Conseil d'État à l'article 123 bis, 3 du CGI dans sa version initiale, issue de la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998<sup>9</sup>.

#### ◆ L'arrêt de la CAA de Versailles

**15.** La cour procède à l'analyse des revenus réputés perçus par l'intermédiaire des sociétés Laverna et Hawkins Resources afin de déterminer s'ils sont inférieurs au revenu déterminé forfaitairement par application de l'article 123 bis, 3 du CGI.

**16. Concernant la société Laverna** - La cour juge que les contribuables apportent la preuve que les revenus réellement perçus par l'intermédiaire de la société Laverna Finance, au titre des années 2006 à 2009, étaient inférieurs au revenu défini forfaitairement par le 3 de l'article 123 bis du CGI.

En effet, bien que la société n'ait pas tenu d'écriture comptable, elle produisait des relevés fiscaux émis par la banque Edmond de Rothschild pour les années 2006 à 2009 (jugés probants) comportant les informations permettant de déterminer les revenus de la société : au titre des produits, les intérêts de comptes et obligations, les dividendes ainsi que les plus ou moins-values nettes, réalisées et non-réalisées, et au titre des charges, les frais de banque ainsi que le montant de l'impôt retenu à la source sur les dividendes. La cour juge que les contribuables ont ainsi correctement calculé leurs revenus réellement perçus par l'intermédiaire de la société Laverna selon les règles fixées par le code général des impôts comme si celle-ci était imposable à l'impôt sur les sociétés en France, aboutissant à un revenu inférieur au revenu calculé forfaitairement.

**17. Concernant la société Hawkins Resources** - À l'inverse, la cour juge insuffisamment probante la preuve apportée par les contribuables que les revenus perçus par l'intermédiaire de la société Hawkins Resources, au titre des années 2009 et 2010 étaient inférieurs au revenu défini forfaitairement.

La société présentait des relevés fiscaux totalement différents de ceux de la société Laverna, et notamment un feuillet « Intérêts sur compte courant », un « Commissions et frais bancaires », un « Récapitulatif des transaction titres » faisant état des ventes pour leur montant brut (et non les plus-values réalisées), et un feuillet « Coupons et dividendes ». La cour juge que les relevés fiscaux émis par la banque CBP Quilvest

<sup>8</sup> CC, 1<sup>er</sup> mars 2017, n° 2016-614 QPC.

<sup>9</sup> CE, 28 janv. 2019, n° 407421, Latouche, concl. E. Bokdam-Tognetti : IP 2-2019, n° 7, § 1 ; FI 2-2019, n° 9, § 32 ; RJF 4/19 n° 348.

sont insuffisamment exhaustifs et précis et ne permettent pas de s'assurer des revenus dégagés au titre de l'année 2009, en particulier des plus-values réalisées liées à des transactions sur titres et lingots d'or.

À cet égard, les contribuables faisaient valoir que des lingots d'or composant majoritairement les actifs de la société, il devrait être fait échec à l'application même de l'article 123 bis du CGI. Par ailleurs, les lingots d'or n'étant pas productifs de revenus, ils devraient *de facto* bénéficier de la réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel. La cour statue à cet égard : « ces lingots d'or, acquis en janvier et octobre 2008 et revendus en décembre 2009, concourent à l'actif des deux sociétés, en tant que produits de dépôt inscrits sur le compte courant de la société Laverna Finance puis de la société Hawkins Resources, doivent être regardés comme des dépôts au sens de ces dispositions ». Grâce à l'éclairage des conclusions de la rapporteure publique Mme Muriel Deroc (reproduites en annexe), il ne faut pas conclure que la cour qualifierait les lingots d'or comme des « dépôts » au sens de l'article 123 bis du CGI, mais seulement qu'à la suite de la cession de ces lingots en 2009, ce sont bien des liquidités qui ont été déposées sur le compte.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

À travers sa décision de rejet partiel, la Cour administrative d'appel de Versailles :

- d'une part, juge que **la preuve autorisée par la réserve émise par le Conseil constitutionnel est libre** et ne doit pas nécessairement consister en une comptabilité et,
- d'autre part, **admet à titre de preuve des justificatifs bancaires**, pour autant que ceux-ci soient suffisamment explicites pour déterminer les bénéfices (au sens du droit français) de l'entité étrangère.

#### S. AUFÉRIEL ■

**18. Revenus distribués - Prêt conclu par une société détenue par un trust au profit du bénéficiaire de ce trust - Fictivité - Abus de droit** - Une société britannique détenue par un trust irrévocable et discrétionnaire constitué par un contribuable alors qu'il était résident britannique avait consenti divers prêts au profit de ce contribuable, qui était constituant et bénéficiaire du trust, devenu résident fiscal français. À l'issue d'un ESFP, l'administration fiscale a considéré que les sommes versées au titre des prêts, par le trust lui-même au contribuable constituaient des distributions de produits du trust imposables à l'impôt sur le revenu. Le CADF suit l'administration lorsqu'elle considère que les prêts, bien qu'enregistrés, constituent des prêts fictifs et caractérisent un abus de droit fiscal.

**CADF, 29 sept. 2022, n° 2022-01 (V. annexe 5)**

**19.** M. X, alors résident britannique, avait constitué un trust discrétionnaire et irrévocable dont il était le premier

bénéficiaire, puis son épouse, ses enfants et leur descendance. Les trustees successifs étaient des sociétés établies aux Îles vierges britanniques. En 2004, M. X est devenu résident fiscal français. La même année, le trust a constitué une société britannique, la société F. Quatre conventions de prêts ont été conclues en 2011, 2012, 2013 et 2015 entre la société F (prêteur) et le bénéficiaire du trust (emprunteur) pour une somme globale de 6 814 500 €.

M. et Mme X ont fait l'objet d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle dans le cadre duquel ces derniers ont été invités à justifier plusieurs virements effectués sur leurs comptes bancaires. Les époux ont communiqué les conventions de prêts conclues avec la société F (sur les quatre contrats de prêts, trois avaient été enregistrés au service des impôts des entreprises) pour justifier que les sommes provenaient des contrats de prêts accordés par la société F.

À l'issue de son contrôle, l'administration fiscale a estimé que les conventions de prêts conclues entre la société F, créée par le trust, et M. X, constituant et principal bénéficiaire du trust, avaient pour seul objectif de dissimuler la distribution de produits par le trust au profit de M. X., et a mis en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal prévue à l'article L. 64 du LPF pour écarter ces contrats de prêts au motif qu'en raison de leur caractère fictif, ils ne lui étaient pas opposables. Elle a réintégré dans les revenus imposables de M. et Mme X la somme de 6 814 500 € au titre des années 2011, 2012, 2013 et 2015 sur le fondement de l'article 120, 9 du CGI, et a assorti les cotisations supplémentaires d'impôts sur le revenu de la majoration pour abus de droit fiscal au taux de 80 %.

**20.** Saisi de l'affaire, le Comité de l'abus de droit fiscal émet l'avis que l'administration était fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit fiscal et à appliquer la majoration de 80 %, en relevant les éléments suivants :

- la circonstance que le prêt soit enregistré auprès de l'administration fiscale et inscrit en comptabilité ne fait pas obstacle à ce que le service mette en place la procédure de l'abus de droit fiscal s'il établit que le contrat ne correspond pas à une situation réelle ;

- les sommes versées au profit de M. X ne proviennent pas, directement ou indirectement, de la société F et n'ont jamais transité par un compte bancaire appartenant à cette société ; au contraire, les sommes avaient été débitées directement d'un compte détenu par le trust et du compte d'une autre société H, établie aux Îles vierges britanniques ;

- la société F, établie au Royaume-Uni, est qualifiée selon le registre anglais des sociétés, de société dormante, elle ne possède aucun actif et n'a réalisé aucune opération comptable ou financière alors qu'elle aurait été créée, selon le contribuable, par les trustees pour les besoins de gestion des flux financiers et d'investissement du trust ;

- si certains prêts ont été inscrits à l'actif du trust, les intérêts prévus contractuellement n'ont fait l'objet d'aucun versement et ont systématiquement conduit, à la clôture du bilan de chaque exercice, à la constatation dès leur échéance d'une provision pour intérêts irrécouvrables pour l'intégralité de leur montant.



**L'ŒIL DE LA PRATIQUE**

Si la requalification du prêt en distribution du trust peut se comprendre au regard des faits de l'espèce, on peut se demander si une imposition de l'intégralité de la distribution à l'impôt sur le revenu sur le fondement de l'article 120, 9° du CGI est justifiée. En effet, le contribuable avait lui-même constitué le trust (alors qu'il était résident britannique, mais ce n'est pas nécessairement pertinent), et on peut supposer qu'il était à l'origine de l'apport des actifs au trust. Ainsi une quote-part de la distribution qui est réputée lui être faite ne pourrait-elle pas être qualifiée de remboursement de capital, non taxable, au moins à hauteur du capital initial apporté par ce contribuable ?

S. AUFÉRIE ■

**21. À NOTER**

**> Assurance vie souscrite à l'étranger - Non-respect des obligations déclaratives (CGI, art. 1649 AA) lors de rachats du contrat - Inapplication du délai de reprise de 10 ans quand l'administration dispose d'éléments suffisants pour déclencher une enquête** - La CAA de Nantes applique ici la jurisprudence de la CJCE<sup>10</sup> qui a jugé que l'application d'un délai étendu de prescription n'est compatible avec la libre circulation des capitaux que dans le cas où l'administration fiscale de l'État ayant le pouvoir d'imposer ne disposait d'aucun indice quant à l'existence des éléments imposables permettant de déclencher une enquête fiscale. En l'espèce, la cour a relevé, pour paralyser le délai de prescription décennal prévu par l'article L. 169 du LPF, que l'administration fiscale française avait disposé de multiples indices : déclaration initiale lors de sa souscription du contrat d'assurance-vie concerné, mention de la référence du contrat dans les déclarations relatives à l'ISF des années suivantes, déclarations partielles à l'IR (pendant 3 ans) des revenus imposables issus de rachats. Ainsi, malgré des omissions de déclarations au titre d'autres années et malgré le manque de précision dans les déclarations effectuées, la cour a jugé que des indices suffisants existaient aux fins de contrôle par l'administration fiscale, et ce d'autant plus que les éléments déclarés avaient permis à cette dernière de demander au contribuable la justification des rachats opérés sur le contrat d'assurance vie concerné.

**CAA Nantes, 1<sup>er</sup> ch., 23 déc. 2022, n° 20NT03961, Chagnon, concl. H. Brasnu, C+ (V. annexe 6)**

**> Liste française des États et territoires non coopératifs (ETNC) - Mise à jour annuelle** - En application du 1° du 2 bis de l'article 238-O A du CGI, sont ajoutés à la liste de l'article 1<sup>er</sup> de l'arrêté du 12 février 2010, les deux États et territoires que sont les Bahamas et les Îles Turques-et-Caïques. Anguilla, pour sa part, y est désormais mentionnée en application du b du 2 et du 1° du 2 bis de l'article 238-O A du CGI. Ces modifications entreront en vigueur le 1<sup>er</sup> mai

2023. La liste française actuelle des ETNC comportera donc désormais 14 États et territoires.

**A. 3 févr. 2023 : JO 5 févr. 2023, texte n° 5 (V. annexe 7)**

**> Régime fiscal des impatriés - Exonération des revenus du patrimoine - Modification de la doctrine administrative** - Par une décision du 21 octobre 2020<sup>11</sup>, le Conseil d'État, avait jugé que l'exonération des revenus du patrimoine prévue par le II de l'article 155 B du CGI n'était pas subordonnée à la perception effective de revenus exonérés en application du I de ce même article. Il avait donc annulé les deux paragraphes des commentaires administratifs relatifs au régime des impatriés qui affirmaient le contraire. L'un de ces paragraphes est donc modifié (§ 80) dans un sens conforme à la jurisprudence précitée et l'autre annulé (§ 90).

**BOI-RSA-GEO-40-10-30-10, 16 févr. 2023, § 80 et 90. - BOFiP Actualité, 16 févr. 2023**

A. LAUMONIER ■

**Fiscalité et régime social des non-résidents****Régime fiscal**

**22. Plus-value sur titres de participation dans une société française - Prélèvement de 45 % (CGI, art. 244 bis B) - Libre circulation des capitaux** - À propos d'une société des Îles Caïmans ayant réalisé une plus-value sur ses titres de participation dans une société française soumise au prélèvement de 45 % prévu à l'article 244 bis B du CGI, le Conseil d'État juge que : 1° un pays ou territoire d'outre-mer (PTOM) au regard du droit de l'UE est un pays tiers au regard de la libre circulation des capitaux ; 2° la libre circulation des capitaux peut être invoquée à l'encontre de l'article 244 bis B du CGI, car cet article n'a pas vocation à s'appliquer aux seules participations permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions de la société établie en France ; 3° en l'absence de différence objective de situation liée à la résidence et alors qu'aucune raison impérieuse d'intérêt général n'était invoquée devant lui susceptible de justifier le traitement fiscal défavorable des cessions de droits sociaux effectuées par des personnes morales ayant leur siège hors de France par rapport à celui prévu, pour les mêmes opérations, à l'encontre des personnes morales ayant leur siège en France, le juge de l'impôt est réputé avoir implicitement mais nécessairement jugé que la restriction

<sup>10</sup> CJUE, 11 juin 2009, C-155/08, X et C-157/08, E. H. A. Passenheim-van Schoot.

<sup>11</sup> CE, 21 oct. 2020, n° 442799, Wargny, concl. R. Victor : Lebon T ; IP 1-2021, n° 7, § 37 ; FI 1-2021, n° 6, § 11.

ainsi constatée à la liberté de circulation des capitaux n'entraîne pas dans le champ de l'article 65 du TFUE (clause de sauvegarde) ; 4° lorsqu'un non-résident conteste, au regard de la libre circulation des capitaux, l'imposition à laquelle il a été assujéti sur ses revenus de source française, il convient de comparer la charge fiscale supportée respectivement par ce contribuable et par un contribuable résident de France placé dans une situation comparable ; s'il apparaît que le contribuable non résident a été effectivement traité de manière défavorable, il appartient à l'administration fiscale et, le cas échéant, au juge de l'impôt, de dégrever l'imposition en litige dans la mesure nécessaire au rétablissement d'une équivalence de traitement.

**CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 21 déc. 2022, n° 447568, Runa Capital Fund I LP, concl. E. Bokdam-Tognetti : Rec. Lebon (V. annexe 8)**

**23. Faits et procédure** - La société Runa Capital Fund I LP, société d'investissement en capital-risque dont le siège social est situé aux Îles Caïmans, a acquitté, à raison de sa plus-value réalisée en mai 2014 lors de la cession des titres qu'elle détenait dans le capital de la société française Capp-tain SAS, le prélèvement prévu par l'article 244 bis B du CGI.

Dans sa version alors applicable, cet article soumettait à un prélèvement au taux de 45 % les plus-values de cession de droits sociaux de sociétés françaises réalisées par des personnes physiques ou morales non résidentes, lorsque les droits détenus par le cédant ou l'actionnaire ou l'associé, avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants, dans la société dont les titres étaient cédés avaient dépassé ensemble 25 % de ces bénéficiaires à un moment quelconque au cours des cinq dernières années.

La société a demandé au Tribunal administratif de Montreuil de prononcer la restitution du prélèvement acquitté au titre de la taxation de la plus-value réalisée en 2014, mais celui-ci n'a pas fait droit à sa demande<sup>12</sup>. Par suite, la Cour administrative d'appel de Versailles a annulé ce jugement et fait droit à la demande de restitution de la société<sup>13</sup>. Le ministère de l'économie des finances et de la relance a formé un pourvoi devant le Conseil d'État afin de voir annuler cet arrêt en ce qu'il prononce la restitution du prélèvement en litige.

La question qui était alors posée au Conseil d'État était celle de savoir si le prélèvement sur les plus-values de cession de titres par une société de droit caïman était ou non compatible avec le droit de l'Union européenne.

**24. Sur la compatibilité de l'article 244 bis B du CGI avec la libre circulation des capitaux** - Le ministre reprochait à

la cour d'avoir commis une erreur de droit et méconnu son office en appréciant la compatibilité de l'article 244 bis B du CGI avec la libre circulation des capitaux. Selon le ministre, cette disposition visant les participations substantielles ne pouvait être examinée qu'à l'aune de la liberté d'établissement, qui ne pouvait pas être invoquée par une société située dans un État tiers.

Or le Conseil d'État rappelle, en reprenant la jurisprudence constante de la CJUE, que les Îles Caïmans font partie des pays et territoires d'outre-mer (PTOM)<sup>14</sup> et qu'elles relèvent par conséquent du régime spécial d'association. Dès lors les dispositions générales du Traité sur l'Union européenne (TUE) et du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) ne leur sont pas applicables sans référence expresse<sup>15</sup>. En l'absence de référence expresse dans le TUE et le TFUE, les PTOM bénéficient de la libéralisation des mouvements de capitaux prévue à l'article 63 du TFUE en qualité d'État tiers.

Par ailleurs, le Conseil d'État rappelle aussi la jurisprudence de la CJUE selon laquelle, lorsqu'est en cause la cession par un investisseur établi dans un pays tiers d'une participation dans une société résidente d'un État membre, l'examen de l'objet de la législation nationale suffit pour apprécier si cette participation relève de l'article 63 du TFUE relatif à la libre circulation des capitaux :

- lorsque la législation, compte tenu de son objet, ne s'applique pas exclusivement aux situations dans lesquelles l'investisseur exerce une influence décisive sur la société établie dans un État membre, le cédant établi dans un pays tiers peut, indépendamment de l'ampleur de la participation qu'il détient dans la société cédée, se prévaloir de la liberté de circulation des capitaux ;

- lorsqu'il ressort au contraire de l'objet d'une législation nationale que celle-ci a seulement vocation à s'appliquer aux participations permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions de la société résidente de l'État membre et d'en déterminer les activités, seule la liberté d'établissement peut être invoquée, dont les résidents d'États tiers ne peuvent se prévaloir.

En l'espèce, le Conseil d'État relève que l'objet de l'article 244 bis B du CGI n'a pas vocation à s'appliquer aux seules participations permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions de la société établie en France, mais que celui-ci s'applique quel que soit le niveau de droits de vote du cédant non résident, et indépendamment du niveau de participation dans les bénéfices sociaux de la société au jour de la cession (il suffit que le seuil de 25 % des bénéficiaires soit atteint à un moment quelconque au cours des cinq dernières années). Ainsi, l'article 63 du TFUE relatif à la liberté de circulation des capitaux peut être utilement invoqué par la société Runa Capital Fund à l'encontre de l'article 244 bis B du CGI.

**25. Sur l'applicabilité de la clause de gel** - L'article 64 du TFUE permet aux États membres de faire échec à la liberté de circulation des capitaux en continuant à appliquer, à

12 TA Montreuil, 26 juin 2018, n° 1700014, concl. G. Thobaty : FI 1-2019, n° 7, § 9, comm. P. Legentil.

13 CAA Versailles, 5 nov. 2020, n° 18VE03012, Runa Capital Fund I LP, concl. J. Illouz : IP 1-2021, n° 7, § 50 ; FI 1-2021, n° 7, § 7, comm. P. Legentil.

14 CJCE, 11 févr. 1999, C-309-95, Antillean Rice Mills e.a. c/ Commission.

15 CJCE, 12 févr. 1992, C-260/90, Leplat / Territoire de la Polynésie française.

l'encontre des résidents d'États tiers, les mesures discriminatoires en vigueur antérieurement au 31 décembre 1993.

Or, en l'espèce le prélèvement de l'article 244 bis B du CGI n'était pas applicable, avant le 2 janvier 1994, aux plus-values réalisées par des sociétés de capitaux dont les résultats ne pouvaient être soumis en France à l'impôt sur le revenu, ayant été étendu à ces sociétés postérieurement au 31 décembre 1993. Le Conseil juge ainsi que la clause de gel ne peut être invoquée par le ministre.

**26. Sur l'examen d'office de la clause de sauvegarde par le juge et la motivation de sa décision** - L'article 65 du TFUE autorise la limitation de la circulation des capitaux à destination ou en provenance des pays tiers si la différence de traitement concerne des situations objectivement différentes ou répondent à une raison impérieuse d'intérêt général et n'excède pas ce qui est nécessaire à l'objectif poursuivi. Le Conseil d'État juge ici que la résidence ne constitue pas, par elle-même, un critère pertinent de différenciation et que le ministre n'avait pas invoqué de raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier un traitement fiscal défavorable. Il précise l'office du juge de l'impôt qui dans une telle hypothèse est réputé avoir implicitement mais nécessairement jugé que la restriction constatée à la liberté de circulation des capitaux n'entraîne pas dans le champ de l'article 65 du TFUE (clause de sauvegarde).

**27. Sur la portée de l'incompatibilité avec la libre circulation des capitaux** - Le Conseil d'État a, en revanche, cassé partiellement l'arrêt de la Cour d'appel en ce qu'elle aurait dû accorder un dégrèvement seulement partiel de l'imposition, dans la mesure nécessaire au rétablissement d'une équivalence de traitement entre la société étrangère et une société française placée dans une situation comparable, et non pas un dégrèvement total du prélèvement de l'article 244 bis B du CGI<sup>16</sup>.

S. AUFÉRIEL ■

**28. Restructuration d'un immeuble français détenu par des résidents suisses - Renonciation à un prêt intra-familial - Montage artificiel visant à éviter les droits de mutation à titre gratuit en France (non)** - Une mère et ses deux enfants, tous fiscalement domiciliés en Suisse, étaient propriétaires indivis d'un immeuble situé en France. Les deux enfants constituèrent une société anonyme de droit luxembourgeois qui constitua à son tour une SARL française dont l'objet était l'activité de marchand de biens. Cette société acquit l'immeuble français de l'indivision en recourant à plusieurs sources de financement et principalement un prêt à la société d'une banque monégasque (7 M€) et deux prêts d'une

banque suisse, ayant alimenté des comptes courants d'associés (7 M€). Par ailleurs, la mère des associés leur prêta, dans le cadre d'un prêt familial, la somme globale de 8 M€. L'administration ayant relevé que le prêteur avait renoncé à demander le remboursement de sa créance, elle considéra que l'ensemble des opérations ayant entouré l'achat de l'immeuble par la SARL avait constitué un montage artificiel ayant permis d'organiser, en lieu et place d'une transmission de droits indivis sur un immeuble français, imposable en France (CGI, art. 750 ter, 2°), une transmission portant sur des sommes d'argent, non imposable en France. Le Comité de l'abus de droit fiscal, après avoir vérifié la réalité des opérations projetées, notamment des travaux de rénovation de l'immeuble par la SARL, et souligné que le projet immobilier des enfants n'aurait pas pu être réalisé dans le cadre de l'ancienne indivision en place, conclut à l'absence d'abus de droit fiscal dans cette affaire. L'administration précise qu'elle a décidé de suivre l'avis du Comité.

CADF, 5 mai 2022, n° 2022-02 et n° 2022-03 (V. annexe 9)

**29.** En premier lieu, il convient de préciser l'**originalité des faits** de ce litige. Mme Z et ses deux fils, résidents fiscaux suisses, étaient initialement propriétaires en indivision d'une villa située en France. En novembre 2012, les deux fils ont constitué à parts égales la SA de droit luxembourgeois qui crée elle-même une EURL de droit français dont l'objet social est l'activité de marchand de biens. Par un acte notarié de mars 2013, l'indivision a cédé, pour 14 M€, la villa familiale à l'EURL précitée. Cette acquisition a été financée pour partie par des emprunts bancaires et des avances consenties par les enfants (et mis en comptes courants d'associés dans la SA). Or, ces avances étaient partiellement issues de **prêts** consentis par Mme Z à ses deux enfants (8 M€ au total), prêts dont Mme Z a **renoncé à demander le remboursement** en 2013 et en 2015.

**30.** En second lieu, l'administration fiscale française a estimé qu'en rétrocédant à ses deux enfants, sous forme de prêts dont elle renonçait ensuite à obtenir le remboursement, le prix perçu lors de la vente de ses droits immobiliers à une société créée par ces derniers, Mme Z avait cherché à **transformer une donation d'un bien immobilier situé en France**, soumise aux droits de mutation à titre gratuit en France en vertu du 2° de l'article 750 ter du CGI, en une **donation de somme d'argent** en ligne directe, intervenant entre résidents de Suisse, **non imposable**.

**31.** Pour sa part, le CADF a estimé qu'un tel montage sociétaire et financier n'était **pas constitutif d'un abus de droit** (LPF, art. L. 64) pour les motifs suivants. Tout d'abord, la tentative de cession de l'immeuble avant tout montage n'avait pas permis de trouver acquéreur et des travaux de rénovation

16 cf. CE, 6 déc. 2021, n° 433301, National Pension Service (NPS), concl. C. Guibé : Rec. Lebon ; FI 1-2022, n° 5, § 20, comm. J. Ardouin.

(financés par un nouvel emprunt souscrit en 2016) avaient été réalisés avant une nouvelle mise en vente de l'immeuble en 2018. Ensuite, le Comité a constaté que l'administration ne soutenait nullement une quelconque interposition abusive de l'EUURL entre les anciens copropriétaires indivis et l'immeuble ni que cette société aurait été dépourvue de substance. Par ailleurs, le Comité constate que le financement initial n'a été que **partiellement et non majoritairement** réalisé par le moyen du prêt familial (dont il fut renoncé au remboursement).

De ce fait, le Comité a considéré que, dès lors que les enfants n'avaient pas les moyens financiers personnels de racheter les droits immobiliers de leur mère, la création de l'EUURL française, outre qu'elle fournissait un **cadre juridique précis et organisé** pour la gestion de l'immeuble et la réalisation des travaux, a **facilité l'obtention de ce financement bancaire** et a ainsi permis la réalisation du projet immobilier, ce que ne permettait pas la situation d'indivision antérieure, compte tenu notamment de l'âge de Mme Z.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

On observera tout d'abord, à la lecture de l'avis rendu par le Comité, que ce dernier a mis en œuvre, *in concreto* et avec la plus grande rigueur d'analyse qui soit, le critère d'appréciation essentiel d'un abus de droit en recherchant, dans les faits de l'espèce, quels avantages non fiscaux les membres de cette famille avaient pu atteindre par le moyen du montage ainsi mis en place.

Le Comité relève ainsi, en conclusion de son avis, que la création de l'EUURL française avait permis non seulement d'atteindre des buts juridiques (relatifs à la détention de l'immeuble comme à la gestion et à la réalisation de travaux sur ledit immeuble) mais également de permettre l'obtention de financements bancaires. De ce point de vue, le Comité souligne que le maintien de l'indivision familiale initiale n'aurait pas permis d'atteindre ces objectifs non fiscaux.

Si l'administration fiscale a expressément indiqué suivre l'avis du Comité (éteignant ainsi le litige), il peut néanmoins être intéressant de porter un autre regard sur les opérations en cause en soulevant deux questions.

Premièrement, le montage mis en place aurait-il atteint ses buts non fiscaux si Mme Z n'avait pas renoncé à sa créance de prêt de 8 M€ ? Il est très probable que non au vu des montants en jeu. Ne pouvait-on pas, dès lors, envisager les opérations de financement dans leur globalité pour se demander si l'octroi même des financements bancaires n'avait pas été rendu possible par cet abandon de créance ?

De manière plus prospective, un tel montage serait-il de nature, pour l'avenir, à entrer dans les prévisions de l'article L. 64 A du CGI relatif au « mini-abus de droit » en ce que son motif principal serait de nature fiscale. Tel ne semble pas être le cas pour le Comité, ce dernier ayant expressément estimé que le financement initial n'a été que partiellement et non majoritairement réalisé par le moyen du prêt familial considéré.

A. LAUMONIER ■

#### 32. À NOTER

> **Revenus de capitaux mobiliers - Retenue à la source (CGI, art. 119 bis) - Acquisition temporaire d'actions françaises auprès de non-résidents - Conclusion avec des non-résidents d'opérations sur dérivés dont le sous-jacent comporte des actions françaises** - L'administration apporte des précisions à diverses questions portant sur l'application de la retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis du CGI par les établissements bancaires, s'agissant d'une part, des opérations entrant dans le champ d'application de la retenue à la source, et d'autre part, lorsqu'elles sont conclues avec des non-résidents, des opérations d'acquisition temporaire d'actions françaises ou des opérations sur dérivés dont le sous-jacent comporte des actions françaises.

**BOI-RPPM-RCM-30-30-10-10, BOI-RES-RPPM-000122 et BOI-RES-RPPM-000123, 15 févr. 2023 (V. annexe 10)**

> **Plus-value immobilière - Cession de l'ancienne résidence principale - Mutation professionnelle à l'étranger - Prélèvement de l'article 244 bis A du CGI - Libre circulation des capitaux** - La CAA de Paris rappelle qu'un résident fiscal français n'est pas imposable sur la plus-value nette de cession de sa résidence principale, lorsque cette cession intervient au plus tard après un délai raisonnable d'inoccupation, tandis que l'exonération de plus-value de cession pour un non-résident fiscal en France est limitée à 150 000 €, et est soumise à une double condition, tenant à ce qu'il ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession, et que la cession soit réalisée au plus tard le 31 décembre de la cinquième année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France. La cour relève, d'une part, l'absence de justification pertinente à cette différence de traitement ou de motif d'intérêt général, et, d'autre part, qu'en l'espèce le contribuable avait cédé son bien dans un délai raisonnable d'inoccupation à la suite d'une mutation professionnelle aux Pays-Bas, pour retenir l'existence d'une méconnaissance de la liberté de circulation des capitaux. La cour écarte comme inopérante l'argumentation de l'administration, qui consistait à faire valoir certains aspects du régime favorables aux non-résidents, comme la possibilité de bénéficier de cette exonération pour tous les biens immobiliers, et non pour la seule résidence principale, ou l'existence d'un délai plus long, préalablement à la cession, que pour les résidents fiscaux en France.

**CAA Paris, 9<sup>e</sup> ch., 13 déc. 2022, n° 20PA01048, Hours, C (V. annexe 11)<sup>17</sup>**

Un contribuable avait été assujéti au prélèvement forfaitaire sur les plus-values de cessions immobilières prévu à l'article 244 bis A du CGI, à la suite de la cession de sa résidence principale à Paris, postérieurement à son déménagement aux Pays-Bas.

En première instance, le requérant avait obtenu du Tribunal

17 Sur cet arrêt, v. égal. FI 1-2023, n° 8, § 17, comm. M. Sadowsky.

administratif de Paris qu'il regarde les modalités d'application de ce prélèvement forfaitaire, s'agissant des contribuables cédant leur résidence principale après un déménagement professionnel, comme contraires à la liberté de circulation des capitaux protégée au niveau européen.

La Cour administrative d'appel de Paris confirme ce raisonnement. Elle rappelle en effet qu'un résident fiscal français n'est pas imposable sur la plus-value nette de cession de sa résidence principale, lorsque cette cession intervient au plus tard après un délai raisonnable d'inoccupation, tandis que l'exonération de plus-value de cession pour un non-résident fiscal en France est limitée à 150 000 euros, et est soumise à une double condition, tenant à ce qu'il ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession, et que la cession soit réalisée au plus tard le 31 décembre de la cinquième année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France.

La cour écarte comme inopérante l'argumentation de l'administration, qui consistait à faire valoir certains aspects du régime favorables aux non-résidents, comme la possibilité de bénéficier de cette exonération pour tous les biens immobiliers, et non pour la seule résidence principale, ou l'existence d'un délai plus long, préalablement à la cession, que pour les résidents fiscaux en France. La cour relève, d'une part, l'absence de justification pertinente à la différence de traitement relevée ou de motif d'intérêt général, et, d'autre part, que le contribuable a cédé son bien dans un délai raisonnable d'inoccupation à la suite de sa mutation professionnelle aux Pays-Bas, pour retenir l'existence d'une méconnaissance de la liberté de circulation des capitaux.

## Régime social

### 33. À NOTER

**> Prélèvements sociaux - Plus-value immobilière - Solidarité entre époux (non)** - La CAA de Paris a jugé que, contrairement aux règles applicables au titre de l'IR, la solidarité fiscale entre époux ne s'applique pas aux prélèvements sociaux, et ce malgré l'article L. 136-6 du CSS qui prévoit que lesdits prélèvements sont assis, contrôlés et recouverts selon les mêmes règles que celles applicables à l'IR. Si, selon le Conseil d'État, le législateur a bien rendu applicable aux prélèvements sociaux le principe de l'imposition commune entre époux prévu par l'article 6 du CGI (v. CE, 9 juin 2022, n° 456544, concl. É. Bokdam-Tognetti : IP 4-2022, n° 4, § 21), tel ne serait donc pas le cas du principe de solidarité fiscale des époux, ce qui peut soulever une interrogation, à tout le moins depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019 en raison de la modification du régime des plus-values immobilières des non-résidents pour les cessions réalisées à compter de cette date (v. B. Cosson, Point et actualités sur la fiscalité des plus-values immobilières en France des non-résidents : IP 4-2021, n° 7.3.2).

**CAA Paris, 5<sup>e</sup> ch., 8 sept. 2022, n° 21PA04523, Brasier de Thuy, C (V. annexe 12)**

**> Crédit d'impôt modernisation du recouvrement sur les prélèvements sociaux (CIPS) - Non-application aux non-résidents de l'UE, de l'EEE et de la Suisse soumis au prélèvement de solidarité** - Une réponse ministérielle (conforme à TA Montreuil, 6 avr. 2021, n° 1912779, définitif) relève que les non-résidents de l'UE, de l'EEE et de la Suisse n'ont pas été concernés par la réforme du prélèvement à la source (PAS) et ont continué d'acquitter en N+1 le prélèvement de solidarité dû en raison de leurs revenus du patrimoine perçus ou réalisés au cours de l'année N. Ils n'ont donc subi aucun double prélèvement de solidarité en 2019, ceci justifiant que le CIPS ne leur soit pas applicable.

**RM Renaud-Garabedian, n° 00336 : JO Sénat 22 déc. 2022, p. 6645 (V. annexe 13)**

## Successions internationales

### 34. À NOTER

**> Successions internationales - Convention franco-suisse en matière de droits de succession - Absence de négociation prévue** - On sait que, depuis le 1<sup>er</sup> décembre 2015, plus aucune convention ne lie la France à la Suisse en matière de droits de succession du fait du rejet du projet de convention nouvelle par le Parlement suisse. Selon la question d'un député, « *les héritiers français sont soumis à une double imposition confiscatoire si le bien hérité d'un résident suisse est situé en France* ». Le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique répond que l'article 784 A du CGI prévoit un mécanisme permettant d'assurer l'élimination de la double imposition relative aux biens meubles et immeubles situés à l'étranger, qui peut résulter de la mise en œuvre concurrente de plusieurs dispositifs nationaux. En revanche, s'agissant de successions relatives à des biens situés en France, il ne serait ni justifié, ni légitime que la France renonce à imposer au profit d'un autre État. De plus, le ministre précise que la France n'entend plus, à ce jour, conclure de conventions fiscales en cette matière.

**RM Sabatou, n° 2235 : JOAN 7 févr. 2023, p. 1133 (V. annexe 14)**

# Droits et fiscalités étrangers

SOUS LA COORDINATION DE :



**Stéphanie AUFÉRIEL**  
Avocat associée, cabinet Arkwood



**Xavier GUÉRIN**  
Avocat Counsel, cabinet Arkwood

## Belgique



**Emilie VAN GOIDSENHOVEN**  
Avocate associée, Tiberghien (Bruxelles)



**Christophe COUDRON**  
Avocat, Tiberghien (Bruxelles)

**35. Belgique - Taxe sur les comptes-titres** - La Cour constitutionnelle se prononce quant à la validité de certaines mesures anti-abus de la taxe belge sur les comptes-titres. La nouvelle convention fiscale franco-belge signée le 9 novembre 2021, contrairement à la convention de 1964, traite de l'impôt sur la fortune, ce qui renouvelle l'analyse en matière de taxe sur les comptes-titres.

**Loi du 17 février 2021 portant introduction d'une taxe annuelle sur les comptes-titres : MB 25 févr. 2021**

**Convention fiscale franco-belge, 9 nov. 2021**

**Cour constitutionnelle (Belgique), 27 déc. 2022, n° 138/2022 : MB 30 janv. 2023, p. 13678**

**36. La nouvelle taxe sur les comptes-titres** - Le législateur belge avait introduit en 2018 une taxe annuelle sur les comptes titres<sup>18</sup>, laquelle, jugée discriminatoire sous sa première version, a été annulée par la Cour constitutionnelle<sup>19</sup>.

La loi du 17 février 2021 a toutefois (ré)introduit en droit belge une nouvelle taxe annuelle sur les comptes-titres. Les comptes-titres sont définis comme des comptes sur lesquels des instruments financiers peuvent être crédités ou desquels des instruments financiers peuvent être débités, peu importe qu'ils soient détenus en indivision ou en propriété démembrée.

La taxe s'applique aux comptes-titres dont la valeur moyenne dépasse 1 million d'euros au cours d'un exercice fiscal donné. Le taux de la taxe s'élève à 0,15 %. Le ministre des Finances actuel a toutefois proposé de modifier la loi, et de doubler le taux (0,30 %) à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2024. La valeur moyenne est calculée sur une période imposable de 12 mois, du 1<sup>er</sup> octobre au 30 septembre, et elle est basée sur la valeur du compte-titres à quatre dates de référence : 31 décembre, 31 mars, 30 juin et 30 septembre. L'impôt s'applique au compte titres lui-même, et non dans le chef du titulaire du compte. Tous les instruments financiers détenus sur les comptes-titres sont imposables, y compris les actions, les obligations, les fonds, les produits dérivés, mais aussi les liquidités détenues sur le même compte-titres.

Le montant de la taxe est déterminé en fonction de la valeur moyenne des instruments financiers imposables détenus sur le compte. Il n'est pas tenu compte du patrimoine dans le chef d'une personne. Le nombre de titulaires du compte-titres et leurs rapports de propriété sous-jacents (pleine propriété, indivision, usufruit ou nue-propriété) sont sans incidence pour l'application de la taxe. Chaque indivisaire, chaque usufruitier et chaque nu-propriétaire qualifient comme titulaires pour l'application de la taxe. La taxe ne doit toutefois être payée qu'une seule fois.

La taxe s'applique aux comptes-titres détenus par des résidents belges (personnes physiques, sociétés, et autres personnes morales) en Belgique ou à l'étranger. Les comptes-titres faisant partie de l'actif des établissements belges de non-résidents sont *a priori* soumis à la taxe, peu importe où cet intermédiaire est établi.

Un compte-titres détenu par un ou plusieurs non-résident(s) sans établissement belge est soumis à la taxe si le compte-titres est détenu auprès d'un intermédiaire belge, sauf si la convention de double imposition applicable empêche la Belgique d'appliquer la taxe annuelle sur les comptes-titres (cela doit alors être le cas pour tous les co-titulaires non résidents).

À noter que les comptes-titres qui sont détenus par un résident belge (personne physique ou entité soumise à l'impôt des personnes morales) par le biais d'une dénommée

<sup>18</sup> Loi du 7 février 2018 : MB 9 mars 2018.

<sup>19</sup> Cour constitutionnelle, 17 oct. 2019, n° 138/2019.

« construction juridique » sont également soumis à la taxe sur les comptes-titres si le seuil de 1 M€ est dépassé. Une construction juridique est une entité soumise à la « taxe Caïman », étant notamment un régime de transparence fiscale pour les revenus encaissés par des structures faiblement imposées (« constructions juridiques »).

La taxe n'est pas due sur les comptes-titres détenus par certains contribuables disposant d'un statut de droit financier spécifique (banques, compagnies d'assurances, banque nationale etc.) à condition qu'aucun tiers (autre qu'une institution, société ou entité visée par cette exemption) dispose d'un droit de créance direct ou indirect lié à la valeur du compte-titres détenu. De plus, des exemptions spécifiques sont applicables dans certains cas de figure.

**37. Les mesures anti-abus et l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 27 octobre 2022** - La loi du 17 février 2021 introduisant la nouvelle taxe sur les comptes-titres prévoit une disposition anti-abus générale dans le code des taxes et droits divers avec un effet rétroactif au 30 octobre 2020 (date de l'annonce de la mesure) :

*« N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration en charge de l'établissement ou de la perception et du recouvrement des taxes établies par le Livre II démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 206<sup>1</sup> et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.*

*Il y a abus fiscal lorsque le redevable ou le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes :*

*1° une opération par laquelle il se place, en violation des objectifs d'une disposition applicable à un impôt établi par ce Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition ; ou*

*2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition applicable à un impôt établi par ce Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.*

*Il appartient au redevable ou au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter l'impôt.*

*Lorsque le redevable ou le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu. »*

Une disposition anti-abus spécifique rendait par ailleurs non opposable au SPF Finances les opérations effectuées à partir du 30 octobre 2020 et consistant en : 1° la scission d'un compte-titres en plusieurs comptes-titres détenus auprès du même intermédiaire ; et 2° la conversion d'instruments financiers imposables, détenus sur un compte-titres, en instruments financiers nominatifs.

La Cour Constitutionnelle, dans un arrêt du 27 octobre 2022, s'est prononcée quant à ces dispositifs anti-abus. La mesure anti-abus spécifique a été annulée et la mesure anti-abus générale introduite a quant à elle été validée mais la Cour a toutefois annulé son effet rétroactif.

La conversion de titres dématérialisés en titres nominatifs

est-elle dès lors (re)devenue opposable à l'administration fiscale belge ? Compte tenu des travaux préparatoires (exposé des motifs), il existe selon nous des arguments justifiant que la conversion en titres nominatifs d'actions d'une « société familiale détenue comme investissement à long terme et aux fins de contrôle » ne devrait en effet pas engendrer l'application de cette mesure générale anti-abus<sup>20</sup>, pour autant que des motivations non fiscales puissent être avancées, telles que par exemple :

- le caractère familial des titres, en lien avec le groupe familial détenu depuis plusieurs générations et ayant vocation à le rester ;

- la préservation et le meilleur contrôle du patrimoine familial. La mise au nominatif pur rend par exemple une mise en gage des titres moins aisée ;

- la protection des générations futures.

### 38. La détention de titres au « nominatif-administré »

- Dans un contexte belge, nous distinguons classiquement d'une part les titres dématérialisés détenus sur un compte-titres et donc entrant dans le champ d'application de la taxe sur les comptes-titres et d'autre part les titres nominatifs, exclusivement inscrits dans un registre des actionnaires en étant exclus (mode de détention dénommé « nominatif pur » en France).

En France, il est courant que des titres revêtent une troisième forme, le « nominatif-administré », situation dans laquelle un mandat d'administration est confié à un intermédiaire financier pour les titres nominatifs des sociétés émettrices. Cet intermédiaire financier les conserve et en assure l'administration via un compte-titres, en encaissant par exemple les dividendes et plus-values, mais sans poser d'acte de disposition. Les titres financiers détenus en nominatif-administré sont intrinsèquement des titres financiers nominatifs dont l'administration est confiée par leur titulaire à un teneur de compte-conservateur, qui comptabilise dans un compte d'administration les avoirs correspondant aux titres financiers inscrits en compte chez l'émetteur ou dans un dispositif d'enregistrement électronique partagé<sup>21</sup>.

La question se pose de savoir si la taxe sur les comptes-titres belge pourrait être déclenchée par l'existence d'un « compte(-titres) d'administration » ouvert auprès d'un intermédiaire financier pour les besoins de la seule administration (et pas de gestion) des titres nominatifs.

Ces instruments financiers nominatifs tomberaient dans le champ d'application de la taxe si ceux-ci sont détenus sur un compte-titres, de sorte qu'un transfert de titres requiert une opération sur le compte-titres. En revanche, dans la doctrine (belge) relative à l'ancienne taxe sur les comptes-titres, certains auteurs ont soutenu qu'un « compte-miroir », qui n'a lui qu'un caractère purement informatif, de sorte que les actions nominatives ne se trouvent pas vraiment sur le compte-titres, ne devrait pas déclencher l'application de la taxe sur les comptes-titres<sup>22</sup>.

20 Doc. Parl., Chambre Sess. 2019-2021, Doc. 55-1708/001, p. 20-23.

21 F. Gilbert, Mémento pratique sociétés commerciales 2020, n° 62246, p. 1096.

22 K. Hellinckx et S. Mertens, Taks op de effectenrekening, 2019, p. 45-46.

**39. La taxe sur les comptes-titres et l'application de la convention fiscale franco-belge** - Les impôts relatifs à la fortune ne sont pas couverts par la convention préventive de double imposition franco-belge de 1964 qui est toujours en vigueur à l'heure actuelle. Cette dernière n'empêche donc pas la Belgique de taxer les résidents français en raison de leurs comptes-titres détenus en Belgique.

La France et la Belgique ont toutefois signé une nouvelle convention préventive de double imposition le 9 novembre 2021, laquelle n'est pas encore entrée en vigueur (et le sera au plus tôt au 1<sup>er</sup> janvier 2024). Contrairement à l'actuelle convention, cette nouvelle convention couvre en principe également les impôts sur la fortune (article 2). La taxe sur les comptes-titres n'y est toutefois pas reprise dans l'énumération des impôts couverts par la convention côté belge, probablement parce que la nouvelle taxe sur les comptes titres n'avait pas encore été introduite quand le texte de la convention a été négocié. La question de savoir si la liste des impôts visés est une liste exhaustive ou non n'est pas totalement tranchée. Compte tenu notamment d'un arrêt de la Cour de cassation belge du 21 avril 2022, il semble qu'il puisse être défendu que l'énumération d'impôts n'est pas limitative, vu l'emploi du mot « notamment ». Toutefois, les commentaires OCDE mentionnent : « Cette liste n'a pas de valeur limitative. Elle sert d'illustration aux paragraphes précédents de l'article. Mais il s'agira en principe de la liste complète des impôts levés dans chaque État lors de la signature et couverts par la Convention »<sup>23</sup>.

Même si l'on considère que la taxe sur les comptes titres est couverte par la nouvelle convention franco-belge, ceci n'empêchera pas nécessairement la Belgique d'appliquer la taxe dans le chef d'un résident français qui détient un compte titres auprès d'un établissement de crédit belge. En règle générale, les éléments de la fortune d'un résident d'un État contractant ne sont imposables que dans l'État de résidence (art. 21, § 5). Or, les éléments de la fortune qui sont imposables dans l'État de résidence sur la base de l'article 21, § 5, sont également imposables dans l'autre État contractant s'ils ne sont pas « effectivement imposés » dans l'État de la résidence (art. 21, § 6). En l'absence de l'ISF en France, la condition d'imposition effective ne sera pas souvent remplie (sauf si les titres visés devaient relever de l'IFI).

À l'inverse, tant que les titres détenus sur un tel compte-titres (détenu en Belgique ou à l'étranger) par un résident belge ne répondent pas à la notion de « société à prépondérance immobilière » (art. 21, 2), le pouvoir d'imposition revient exclusivement à la Belgique.

**E. VAN GOIDSENHOVEN et C. COUDRON ■**

<sup>23</sup> § 3 du commentaire sur l'article 2 du modèle OCDE.

## Espagne



**Lydia KOPIEJWSKI**

Avocate au Barreau de Barcelone, cabinet Cuatrecasas  
Ancienne avocate au Barreau de Paris

**40. Espagne - Régime d'impatriation** - La loi 28/2022 du 21 décembre 2022 introduit plusieurs modifications, notamment sur le plan fiscal, en vue d'encourager l'écosystème des *start-ups*. Parmi les modifications les plus significatives, la loi prévoit un assouplissement des conditions pour bénéficier du régime fiscal d'impatriation, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023.

### Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes

**41.** La loi espagnole prévoit un régime fiscal favorable pour les particuliers qui deviennent résidents fiscaux d'Espagne pour des raisons professionnelles, connu sous le nom de « régime d'impatriation » ou « régime Beckham ». De manière générale, ce régime permet à ces nouveaux résidents d'être traités comme des non-résidents pendant une période de 6 ans, et de n'être ainsi imposés que sur leurs revenus de source espagnole (à l'exception des revenus professionnels, imposés sur une base mondiale) et sur leur patrimoine situé en Espagne. En matière d'impôt sur le revenu, ce régime prévoit, en outre, l'application d'un taux spécifique de 24 % (jusqu'à 600.000 €, 47 % au-delà) pour les revenus autres que ceux du capital, alors que ces revenus sont imposés à des taux progressifs pouvant aller jusqu'à 54 % pour les résidents de droit commun.

**42.** La loi 28/2022 du 21 décembre 2022 (connue sous le nom de « loi *start-ups* ») a assoupli les conditions d'application de ce régime afin d'en faire bénéficier certaines personnes qui en étaient jusqu'alors exclues :

- les salariés qui travaillent depuis l'Espagne pour un employeur étranger en télétravail (« nomades digitaux ») ;
- les membres d'organes d'administration de sociétés opérationnelles espagnoles, sans limite de participation au capital ; dans le cas de sociétés passives, la participation doit être inférieure à 25 % (avant la réforme, cette limite s'appliquait même dans le cas de sociétés opérationnelles) ;
- les professionnels indépendants hautement qualifiés réalisant des activités de formation, recherche, développement et innovation ou rendant leurs services à des *start-ups*, au titre desquels ils tirent plus de 40 % de leurs revenus professionnels ;
- les professionnels indépendants réalisant des activités qualifiées d'entrepreneuriales, c'est-à-dire, présentant un caractère innovant ou un intérêt particulier pour l'Espagne ;



- l'époux ou le parent des enfants communs, et les enfants de moins de 25 ans ou en situation de handicap, lorsqu'ils se déplacent avec le contribuable bénéficiant du régime ou avant la fin de la première année d'application du régime.

Les personnes qui pouvaient prétendre à ce régime avant l'entrée en vigueur de cette réforme, notamment les salariés déplacés en Espagne par leur employeur et ceux initiant un contrat de travail avec un employeur en Espagne, demeurent éligibles au dispositif.

Par ailleurs, le nouveau régime assouplit l'exigence de non-résidence préalable. Alors que sous l'ancien régime, il était exigé que le contribuable n'ait pas été résident fiscal en Espagne au titre des 10 années précédentes, cette condition est désormais réduite à 5 ans.

Ce nouveau dispositif, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, doit encore être précisé par voie réglementaire avant la fin du premier semestre 2023.

#### UN REGARD FRANÇAIS

Le « régime Beckham » fait de l'Espagne un pays très attractif d'un point de vue fiscal. Toutefois, se pose toujours la **question de l'applicabilité de la convention fiscale signée entre la France et l'Espagne** le 10 octobre 1995 et visant à éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, lorsqu'un contribuable bénéficie de ce régime. En effet, le fait de bénéficier d'une exonération d'impôt sur les revenus étrangers pourrait être de nature à priver le résident d'Espagne de la protection de la convention et faire naître des doubles impositions selon la typologie de ses revenus et de son patrimoine.

Telle est la position de l'Espagne qui refuse d'attribuer des certificats de résidence au sens des conventions aux contribuables bénéficiant du régime Beckham. Côté français, la Cour administrative d'appel de Toulouse<sup>24</sup> semble avoir ouvert la porte à l'applicabilité de la convention lorsque le résident espagnol bénéficie du régime Beckham. En effet, elle a considéré que la convention fiscale franco-israélienne, rédigée de manière similaire à la convention franco-espagnole sur le point en question, était applicable alors même que le contribuable bénéficiait d'une exonération d'impôt sur ses revenus de source étrangère. L'administration ne s'est pas pourvue en cassation contre cet arrêt.

S. AUFÉRIL et X. GUÉRIN ■

**43. Espagne - Imposition sur la fortune - Nouvel impôt temporaire de solidarité sur les grandes fortunes - Imposition des non-résidents sur l'immobilier espagnol au travers de sociétés étrangères** - La loi 38/2022 du 27 décembre 2022 introduit d'importantes modifications concernant l'imposition sur la fortune, d'une part en instaurant un nouvel impôt temporaire de solidarité sur les

grandes fortunes, et d'autre part en redéfinissant les règles de territorialité applicables aux non-résidents participant dans des sociétés étrangères dont l'actif est principalement constitué d'immobilier espagnol.

**Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias**

#### ◆ Nouvel impôt temporaire de solidarité sur les grandes fortunes

44. Les différentes régions d'Espagne (les « Communautés autonomes ») bénéficient d'une certaine autonomie législative en matière fiscale. C'est notamment le cas en ce qui concerne l'impôt sur la fortune pour lequel elles sont habilitées à régler les taux, abattements, exonérations ou réductions. Cela avait conduit certaines régions comme Madrid ou, plus récemment, l'Andalousie, à supprimer entièrement cette imposition en vue de rendre leur territoire plus attractif.

Afin de lutter contre cette pratique de « *dumping fiscal* » de certaines régions, la **loi 38/2022 du 27 décembre 2022** a mis en place un impôt national de solidarité sur les grandes fortunes, applicable au titre des années fiscales 2022 et 2023 (sous réserve d'une possible prorogation).

L'impôt temporaire vise les personnes physiques dont le patrimoine net imposable est supérieur à 3 M€, selon le barème suivant :

Patrimoine net	Taux
Entre 3.000.000 et 5.347.998,03 €	1,7 %
Entre 5.347.998,03€ et 10.695.996,06 €	2,1 %
Supérieur à 10.695.996,06 €	3,5 %

Pour éviter la double imposition dans les régions où l'impôt sur la fortune s'applique déjà, il est prévu que le montant de ce dernier s'impute sur le montant de ce nouvel impôt de solidarité sur les grandes fortunes.

De manière générale, les personnes concernées ainsi que le patrimoine net imposable sont déterminés suivant les mêmes règles que celles applicables au titre de l'impôt sur la fortune. En particulier, les contribuables résidents sont imposés sur la base de leurs actifs mondiaux tandis que les contribuables non résidents le sont sur la base de leurs actifs espagnols seulement. Les règles d'évaluation du patrimoine sont celles applicables pour l'impôt sur la fortune. Par exemple, les biens immobiliers sont évalués selon la plus élevée des valeurs suivantes : (i) le prix ou la valeur d'acquisition, (ii) la valeur cadastrale ou (iii) la valeur déterminée ou vérifiée par l'administration fiscale espagnole pour l'application d'autres impôts.

45. Selon la rédaction de la loi, l'objectif d'harmonisation n'est toutefois que partiellement atteint dans la mesure

24 CAA Toulouse, 13 oct. 2022, n° 20TL22832, Mardoukh, concl. S. Cherrier, C+ : IP 1-2023, n° 7, § 8, comm. A. Laumonier ; FI 1-2023, n° 3, § 1, comm. F. Le Mentec. V. égal. dans ce numéro O. Janoray et P. Ekue, Résidence fiscale et assujettissement à l'impôt : « voyage, voyage »... : IP 2-2023, n° 7.2.

où, pour le calcul du plafonnement (l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune et l'impôt temporaire de solidarité sur les grandes fortunes ne peuvent excéder 60 % des revenus imposables, dans la limite d'une réduction maximum de 80 % de l'impôt temporaire de solidarité sur les grandes fortunes), c'est l'impôt sur la fortune théorique qui est pris en compte alors même qu'il n'est pas effectivement dû dans certaines régions. Pour ces régions, le traitement au regard de l'imposition sur la fortune demeure donc *in fine* toujours plus favorable que dans les autres régions. Il est toutefois précisé que, à l'instar du plafonnement applicable à l'impôt sur la fortune (l'impôt sur la fortune et l'impôt sur le revenu ne peuvent excéder 60 % des revenus imposables, dans la limite d'une réduction maximum de 80 % de l'impôt sur la fortune), le plafonnement de l'impôt temporaire de solidarité sur les grandes fortunes ne s'applique qu'aux résidents de droit commun, à l'exclusion des non-résidents et des résidents bénéficiant du régime d'impatriation.

#### ◆ Imposition des non-résidents sur l'immobilier espagnol au travers de sociétés étrangères

**46.** L'impôt sur la fortune espagnol s'applique aux personnes physiques résidentes en Espagne, grevant leurs actifs mondiaux, et aux personnes physiques non résidentes, grevant uniquement leurs actifs sis en Espagne. Jusqu'alors, les titres de sociétés étrangères détenus par des non-résidents n'étaient ainsi pas soumis à l'impôt sur la fortune et ce, indépendamment de la composition de l'actif de la société.

La **loi 38/2022 du 27 décembre 2022** a introduit une nouvelle règle en matière d'impôt sur la fortune - également applicable au titre de l'impôt temporaire de solidarité sur les grandes fortunes - afin que les titres de sociétés étrangères dont la valeur provient principalement de biens immobiliers situés en Espagne soient considérés comme des actifs sis en Espagne, et donc soumis à l'impôt entre les mains des non-résidents. Ce dispositif s'applique à compter de l'année fiscale 2022.

Ce dispositif concerne les sociétés dont l'actif est composé, directement ou indirectement, à plus de 50 %, par des biens ou droits immobiliers situés en Espagne. Ce seuil s'apprécie sur la base de la valeur vénale des actifs, à l'exception des immeubles dont la valeur est déterminée selon les règles d'évaluation fixées pour l'impôt sur la fortune, telles qu'indiquées plus haut. Sur la base de la rédaction actuelle de la loi, lorsque le seuil de 50 % est atteint, c'est la totalité des titres de la société détenus par le contribuable qui serait soumise à imposition, indépendamment de la proportion que représentent les actifs immobiliers espagnols en comparaison avec les autres actifs de la société.

Par ailleurs, la rédaction actuelle de la loi ne permet pas d'exclure du dispositif les immeubles affectés à une activité économique (nonobstant leur possible éligibilité au dispositif général d'exonération des « entreprises familiales », si les conditions sont réunies).

L. KOPIEJWSKI ■

#### UN REGARD FRANÇAIS

La mise en place d'un impôt sur la fortune espagnol au niveau national amène à s'interroger sur le régime applicable aux Français redevables de l'impôt sur la fortune en France et détenant des actifs immobiliers en Espagne.

La convention fiscale signée entre la France et l'Espagne le 10 octobre 1995 et visant à éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune prévoit que lorsqu'un contribuable résident de France détient de la fortune immobilière en Espagne, la France est en droit d'imposer la fortune mais doit accorder un crédit d'impôt égal à l'impôt étranger, lequel ne peut être supérieur à l'impôt français correspondant à cette fortune.

Pour mémoire, l'impôt sur la fortune espagnol n'est pas déterminé sur la même base imposable que l'impôt français (déterminé sur la valeur de marché des actifs). Se pose alors la question de savoir quelles sont les modalités de calcul du crédit d'impôt espagnol imputable sur l'impôt français. En effet, compte tenu du fait que l'impôt étranger « *ne peut excéder le montant de l'impôt français correspondant à cette fortune* », l'administration fiscale française acceptera-t-elle d'imputer sur l'impôt sur la fortune français un impôt étranger calculé sur une base imposable différente ?

D'autres questions suivront dans les prochains mois lorsque les contribuables et leurs conseils seront amenés à faire les déclarations.

S. AUFÉRIIL et X. GUÉRIN ■

## États-Unis



**Maria-Soledad OTERO**

Avocate, Karlin & Peebles, LLP (Los Angeles)

**47. États-Unis - Déclaration des comptes bancaires et financiers étrangers - Sanction d'un manquement déclaratif** - La Cour suprême des États-Unis juge que la sanction pour défaut non délibéré de déposer une déclaration des comptes bancaires et financiers étrangers (communément appelée FBAR ou Form FinCen 114) s'applique par formulaire et non par compte, comme le soutenait le gouvernement américain.

**US Supreme Court, 28 févr. 2023, n° 21-1195, Bittner v. United States**

**48.** La décision du 28 février 2023 résout la divergence entre les cours d'appel des États-Unis du cinquième et neuvième circuit<sup>25</sup>. Dans l'affaire commentée, la cour d'appel du 5<sup>e</sup> circuit avait jugé que des sanctions pour défaut non délibéré de déclarer des comptes bancaires étrangers devraient s'appliquer à chaque compte bancaire non déclaré<sup>26</sup>. Cet arrêt était directement en conflit avec celui de mars 2021 de la cour d'appel du neuvième circuit<sup>27</sup>, appliquant des sanctions à chaque défaut de déposer un FBAR annuel (sanctions calculées par formulaire non déposé et non par compte bancaire non déclaré).

**49. Loi sur le secret bancaire** - Dans le cadre de la loi sur le secret bancaire<sup>28</sup>, toute personne américaine ayant un intérêt financier ou une signature ou une autre autorité sur un ou plusieurs comptes financiers étrangers d'une valeur totale de plus de \$10,000 doit déclarer le compte chaque année au trésor public américain. Pour ce faire, il faut déposer une déclaration sur les comptes bancaires et financiers étrangers, plus communément appelée FBAR (*Foreign Bank Account Report*). Le défaut de déclaration peut entraîner une sanction, selon que l'omission était volontaire ou non. Les pénalités peuvent être draconiennes (elles incluent de la prison en cas de fraude fiscale), mais généralement, la pénalité pour une violation non intentionnelle est de 10.000 dollars. C'est l'article 5321(a)(5)(A) qui autorise l'imposition d'une sanction civile pouvant aller jusqu'à 10.000 dollars pour toute « violation » de l'article 5314. Alors que l'article 5314 traite des exigences de dépôt du FBAR et du type d'information requise dans les déclarations déposées, la définition de la « violation » et la base sur laquelle les sanctions peuvent être imposées, restaient floues avant cette décision de la Cour suprême.

Le FBAR est une déclaration annuelle à déposer au plus tard le 15 avril (sauf s'il tombe un week-end ou un jour férié, ce qui est le cas en 2023 et ce qui reporte l'échéance au mardi 18 avril). C'est le même délai que pour déposer sa déclaration fiscale de revenu bien que le FBAR ne se dépose pas auprès des autorités fiscales américaines (l'IRS - *Internal Revenue Service*) mais auprès du « *Financial Crimes Enforcement Network* » ou FinCen. En l'absence de réunion de toutes les informations requises à la date du 15 avril, une prolongation automatique jusqu'au 15 octobre peut être obtenue.

**50. Les faits dans le cas Bittner** - Dans les années 1980, Alexandru Bittner, de nationalité roumaine à l'époque, a déménagé aux États-Unis et quelques années plus tard, il est devenu citoyen américain. Dans les années 1990, M. Bittner est retourné en Roumanie, où il a connu un certain succès économique, générant plus de 70 millions de dollars de revenus grâce à des entreprises et à des investissements. Il plaçait ses revenus dans plusieurs institutions, y compris des banques

étrangères. De 1996 à 2011, M. Bittner a vécu en Roumanie. Étant citoyen américain, il avait l'obligation de déposer une déclaration de revenu américaine annuelle et de déposer le fameux FBAR annuellement également. M. Bittner a parfois, mais pas toujours, déposé une déclaration de revenus aux États-Unis. Bien qu'il détenait un solde global de plus de 10.000 \$ dans des institutions financières étrangères, il n'a jamais déposé de FBAR.

M. Bittner est retourné aux États-Unis en 2011. C'est à ce moment, selon lui, qu'il a appris pour la première fois son obligation de déclarer ses comptes bancaires à l'étranger. Il a déposé des FBAR en retard pour les années 1996 à 2010 et un FBAR pour 2011 dans les délais légaux. Cependant, tous ces formulaires étaient, selon les documents judiciaires « *inexact* et *incomplets* ». M. Bittner a finalement déposé à nouveau des FBAR pour les années 2007 à 2011.

Il faut préciser que ni lui, ni l'IRS n'ont jamais suggéré que son omission de déclarer les fonds détenus sur les comptes bancaires étrangers était délibérée. Ce qui était contesté était le prix de son erreur.

En juin 2017, l'IRS a infligé des sanctions à M. Bittner pour avoir omis de déclarer les comptes de 2007 à 2011 (l'IRS n'avait pas imposé de sanction FBAR pour 1996 à 2006 en raison du délai de prescription de 6 ans). Il y avait 272 comptes en cause pour les 5 années. En conséquence, le gouvernement a initialement demandé 2.720.000 \$ (272 fois 10.000) de pénalités contre M. Bittner. L'argument de l'IRS s'est concentré sur l'idée que l'article 5321 - la clause de sanctions civiles - décrit systématiquement une « violation » comme quelque chose qui est « spécifique au compte ». M. Bittner a contesté le montant dû, affirmant, entre autres, que la pénalité devait s'appliquer par année et non par compte. Cela entraînait une pénalité de 50.000 \$.

Le premier tribunal de district avait retenu l'argument de M. Bittner mais l'IRS a fait appel et la cour d'appel fédérale du cinquième circuit a donné raison à l'IRS estimant qu'un défaut de déclaration devrait entraîner une pénalité par compte. Cette décision était en contradiction avec une décision de la cour d'appel du neuvième circuit et en conséquence la Cour Suprême a accepté d'entendre l'affaire.

**51. Décision de la Cour suprême** - Le 28 février 2023, la Cour suprême a jugé, avec un vote de 5 voix contre 4, que la peine maximale de 10.000 \$ prévue par la loi sur le secret bancaire pour le défaut non délibéré de déposer une déclaration conforme devait être calculée par déclaration non déposée et non par compte. L'opinion note entre autres que « *le défaut de déposer une déclaration doit entraîner une violation d'une peine maximale de 10.000 \$ et non une cascade de telles sanctions calculées sur une base par compte* ». L'arrêt de la cour d'appel du cinquième circuit a été annulé et l'affaire est renvoyée pour une nouvelle procédure conforme à l'opinion.

Les contribuables soumis aux exigences de déclaration FBAR doivent tenir compte de cette décision pour le calcul des pénalités dans le cas de déclaration non déposée involontairement.

**M.-S. OTERO ■**

25 La cour d'appel du neuvième circuit inclut les États de l'Alaska, Arizona, Californie, Guam et Hawaii et la cour d'appel du cinquième circuit inclut les États du Mississippi, Louisiane, Texas.

26 *United States v. Bittner*, 19 F.4th 734 (5th Cir. 30 novembre 2021).

27 *United States, v. Boyd*, 991 F.3rd 1077 (9th Cir. 2021).

28 31 USC §5314.

**UN REGARD FRANÇAIS**

La déclaration des comptes bancaires ouverts à l'étranger est une obligation déclarative qu'on retrouve dans de nombreux États.

En France, l'obligation est prévue à l'article 1649 A du CGI et se traduit par le dépôt annuel d'un formulaire (n° 3916) pour chaque compte bancaire. L'omission du formulaire entraîne l'application d'une amende de 1.500 € par compte non déclaré et est portée à 10.000 € par compte non déclaré, lorsque le compte bancaire est détenu dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales permettant l'accès aux renseignements bancaires. En comparaison, la France sanctionne donc de manière plus importante que les États-Unis la non-déclaration de comptes étrangers, dans la mesure où l'amende française est annuelle et par compte non déclaré. En revanche, la prescription fiscale française est plus courte en France (fin de la 4<sup>e</sup> année suivant l'année de l'omission), contre 6 années aux États-Unis.

**S. AUFÉRIL et X. GUÉRIN ■**

**Israël**

**Inbal FAIBISH WASSMER**

Associée, Goldfarb Seligman & Co., Law Offices (Israel), Zurich Branch

**52. Israël - Projet de réforme de la fiscalité internationale** - Un projet de réforme de la fiscalité internationale est en cours. Les principales modifications attendues sont les suivantes : modifications importantes des critères de résidence fiscale en Israël, révision du régime de l'*exit tax* afin de faciliter sa mise en œuvre, réduction des avantages pour les anciens résidents de retour et les nouveaux arrivants (avec notamment la fin des exemptions de déclaration), application plus large des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées.

**53.** En réponse au plan BEPS et aux directives ATAD, l'administration fiscale israélienne (ITA) a reconnu la nécessité de s'attaquer à certaines questions de fiscalité internationale israélienne. Un comité de travail a été formé, composé de membres de l'Association du Barreau d'Israël, d'experts-comptables, de représentants du gouvernement et d'autres experts fiscaux, afin d'examiner les lois en vigueur et dresser une liste de réformes. Cette liste a été soumise au directeur général de l'ITA. Elle doit maintenant être retranscrite en texte de loi et faire l'objet des trois lectures requises à la Knesset avant d'être promulguée.

Nous nous attendons à ce que l'ITA renouvelle ses efforts pour amender le régime fiscal international israélien comme proposé dans le rapport du comité publié en novembre 2021. Il y a de fortes chances que les changements proposés soient très prochainement pour qu'ils entrent en vigueur en 2024. Bien que la réforme n'ait pas encore fait l'objet d'un projet de loi, et que ce projet de loi doive passer trois lectures à la Knesset, il est très probable que les changements présentés ci-dessous soient validés.

**54. Modification des critères de résidence fiscale en Israël**

- La loi actuelle prévoit une sorte de test hybride. Une personne est considérée comme résidente d'Israël si : 1) son « centre de vie » se trouve en Israël ; ce critère prend en considération l'ensemble des liens et des relations d'un individu en Israël et avec Israël, notamment les liens sociaux, économiques et familiaux ; sauf dans des hypothèses précises, il laisse une grande place à l'interprétation au cas par cas ; 2) une présomption réfragable s'applique, selon laquelle une personne qui a été physiquement présente en Israël (i) pendant 183 jours au cours d'une même année fiscale, ou (ii) pendant au moins 30 jours au cours d'une année fiscale mais pendant au moins 425 jours au cours de l'année fiscale en cours et des deux années fiscales précédentes, est considérée comme résidente fiscale.

La réforme proposée prévoit un nombre plus clair de scénarios dans lesquels il y aura une présomption irréfragable de résidence basée sur la présence physique de l'individu ainsi que sur le statut de résidence du conjoint. La réforme proposée prévoit également une exonération pour les personnes résidant pendant au moins 183 jours dans un pays avec lequel Israël a signé une convention fiscale.

La réforme prévoit aussi de nombreux scénarios spécifiques selon lesquels une personne serait considérée comme non résidente, sur la base du temps passé en Israël par la personne et son conjoint. D'autres sont conditionnés par la résidence et le temps passé dans un pays signataire d'une convention fiscale.

Ces scénarios plus spécifiques laissent moins de marge de manœuvre au contribuable pour revendiquer un centre de vie en dehors d'Israël. Le critère du centre de vie entre en jeu lorsqu'aucune des présomptions irréfragables ne s'applique.

En résumé, si la réforme est adoptée, davantage de personnes seront considérées comme résidentes fiscales au sens du droit interne. L'avantage est une plus grande clarté et cohérence des règles et de leur application, ce qui laisse moins de place à la spéculation et à la prise de position de l'individu sur la résidence familiale.

**55. Révision du régime de l'*exit tax*** - En vertu de la législation actuelle, le transfert de résidence d'un résident ou d'une société donne lieu à une présomption fiscale selon laquelle les actifs mondiaux sont cédés. En conséquence, le gain fiscal est soumis à l'impôt sur les plus-values comme si les actifs avaient été vendus le jour du départ. Actuellement, le paiement de l'impôt peut être reporté au moment de la vente effective. Dans la pratique, cela rend l'imposition difficile à appliquer.

Des exigences strictes et lourdes seraient mises en place si la réforme était adoptée. Par exemple, dans tous les cas, la

déclaration et le paiement de l'impôt sur les avoirs bancaires seraient exigés dans les 90 jours suivant le transfert de résidence.

En outre, la réforme prévoit trois voies possibles pour le contribuable qui quitte le pays :

- paiement immédiat de l'*exit tax* lors du transfert de résidence ;

- un report d'imposition « simple » : si la valeur des actifs est inférieure à 3M d'ILS, l'imposition serait reportée jusqu'à la réalisation des plus-values ;

- un report d'imposition « complexe », dans le cadre duquel les avoirs bancaires sont soumis à l'impôt au moment du transfert de résidence. Toutefois, l'impôt sur les biens immobiliers non israéliens pourrait être reporté jusqu'à la réalisation des plus-values. De même, l'impôt sur tous les autres actifs pourrait être reporté jusqu'à la réalisation des gains.

Dans la plupart des cas, il y aura une obligation supplémentaire de déposer une déclaration de patrimoine lors du transfert de résidence. Le défaut de déclaration peut entraîner une imposition immédiate. L'ITA exigera également une garantie/dépôt qui sera détenue par un fiduciaire israélien pour garantir le paiement de l'*exit tax*.

Les modifications proposées signifient que toute personne envisageant de déménager d'Israël dans un avenir proche pourrait vouloir le faire en 2023, avant que la loi ne soit modifiée.

#### UN REGARD FRANÇAIS

Israël a longtemps été considéré comme un pays attractif d'un point de vue fiscal. Il y a toutefois de quoi se demander s'il le restera longtemps si la réforme de l'*exit tax* entre en vigueur. En effet, il résulte de ce qui précède que l'*exit tax* en Israël sera par principe et sous quelques exceptions payables à la date du départ. À l'instar d'autres pays (États-Unis notamment, dans certaines situations), le départ entraîne la taxation des plus-values latentes.

Il est important de préciser que cette taxation dans l'État de résidence à la date du départ n'entraîne pas dans bon nombre d'État une modification du prix d'acquisition des actifs pour le calcul de la plus-value future en cas de cession. Afin de matérialiser le « *setup* », il est recommandé de générer le gain effectivement, mais malheureusement cela n'est pas toujours possible (immobilier, *Private Equity*, etc.).

S. AUFÉRIL et X. GUÉRIN ■

#### 56. Nouvelles règles pour les anciens résidents de retour et les nouveaux résidents

- À l'heure actuelle, les personnes qui arrivent en Israël en tant que nouveaux résidents (c'est-à-dire les personnes qui n'ont jamais vécu en Israël auparavant) ainsi que celles qui reviennent après dix ans d'absence (les anciens résidents de retour) ne sont pas soumises à l'impôt ou aux obligations de déclaration sur les actifs et les revenus de source étrangère pendant une période de dix ans après l'arrivée (régime de l'*Aliyah*). Les anciens résidents de retour qui ont habité à l'étranger entre 6 et 10 ans sont exemptés d'impôts (mais ils doivent toujours déclarer) sur les revenus passifs de source étrangère pendant 5 ans, et de l'impôt sur les plus-values pendant une période de 10 ans, à condition que les actifs générant des revenus ou des bénéfices aient été acquis pendant la période passée à l'étranger.

Si la réforme envisagée entre en vigueur, les nouveaux résidents et les anciens résidents de retour devront déclarer les avoirs et les revenus étrangers. Les dispositions relatives à l'exonération fiscale continueront de s'appliquer.

#### UN REGARD FRANÇAIS

Cet ajustement va dans le sens de la volonté des États d'avoir une connaissance des actifs étrangers de leurs résidents et même de ceux bénéficiant d'un régime attractif. La position française est dans le même sens, dans la mesure où les bénéficiaires du régime des impatriés doivent déclarer leurs comptes bancaires et contrats d'assurance-vie étrangers.

S. AUFÉRIL et X. GUÉRIN ■

#### 57. Application plus large des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées

- En vertu de la législation actuelle, les revenus passifs non distribués d'un actionnaire israélien qui contrôle 10 % ou plus d'une société définie comme une société étrangère contrôlée sont imposés annuellement en tant que dividendes réputés distribués. Une société étrangère contrôlée est définie comme suit :

- une société non-résidente israélienne ;
- détenue à plus de 50 % par des résidents fiscaux israéliens (dans certains cas, 40 % ou plus s'il s'agit d'une société détenue par un parent) ;
- qui n'est pas cotée en bourse ;
- dont la plupart (> 50 %) de ses revenus ou de ses bénéfices sont passifs ; et
- dont le taux d'imposition effectif sur ses revenus passifs est inférieur à 15 %.

Dans le cadre de la réforme proposée, la définition des « revenus passifs » serait élargie et inclurait d'autres types de revenus tels que les revenus d'assurance, d'autres types de redevances, les bénéfices provenant de certains actifs financiers, les plus-values provenant d'actifs non tangibles, etc. En outre, le seuil de revenus passifs sera réduit à un tiers (1/3).

Une « liste noire » des pays qui n'échangent pas d'informations avec Israël sera créée. Pour les sociétés situées dans les pays figurant sur la liste noire, les règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées s'appliqueront également à une société dont seulement 30 % seront détenus par un résident israélien. En outre, tous les revenus passifs non distribués seront soumis à l'impôt sans plafond. Les obligations de déclaration annuelle seront également étendues.

**58. Conclusion** - Comme tous les pays, Israël souhaite étendre sa souveraineté fiscale et augmenter ses recettes. On peut supposer que la réforme sera adoptée rapidement et entrera en vigueur dans un avenir proche. L'avantage de cette réforme est qu'elle apportera plus de certitude à la fois dans la planification et dans l'application, ce qui permettra de réduire la spéculation et les prises de position. De toute évidence, la réforme fait également entrer un plus grand nombre de personnes dans le champ d'application fiscal israélien en imposant des règles et des mesures plus strictes aux résidents israéliens et à leurs opérations à l'étranger. Il est donc nécessaire d'anticiper ces évolutions.

I. FAIBISH WASSMER ■

## Italie



**Andrea GALLIZIOLI**

Associé, Gatti Pavesi Bianchi Ludovici, Milano

**59. Italie - Projet de réforme fiscale de grande ampleur** - Le gouvernement italien approuve un projet de « loi de délégation » prévoyant une réforme fiscale de grande ampleur. Il faut s'attendre à ce que le processus de mise en œuvre de cette réforme soit très long, et non sans obstacles ; cependant, les changements de nature fiscale pourraient être nombreux, avec un impact significatif également pour les personnes physiques.

### Disegno di Legge Delega al Governo per la Riforma Fiscale

**60.** Le 16 mars 2023, le gouvernement italien a approuvé un projet de « loi de délégation », c'est-à-dire une loi déléguant au gouvernement l'adoption d'une ou plusieurs lois mettant en œuvre une réforme complète du système fiscal italien.

La loi de délégation est actuellement soumise à l'examen du Parlement qui est censé l'approuver. Une fois approuvée, la loi sera en vigueur et le gouvernement aura un délai de vingt-quatre mois pour rédiger, approuver et publier tout acte délégué pertinent, conformément aux lignes directrices et aux principes prévus par la loi de délégation.

On s'attend à ce que l'ensemble du processus soit long - il pourrait même durer plusieurs années - et, à ce stade, il est difficile d'en connaître la version finale, même si le projet de loi de délégation récemment publié semble viser une réforme en profondeur, et notamment un certain nombre de nouvelles mesures concernant les personnes physiques.

Les mesures les plus significatives envisagent (i) une révision de la définition du statut de résident fiscal pour les personnes physiques et les sociétés, (ii) une réduction du nombre de taux progressifs de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, (iii) une révision complète de l'imposition sur les revenus financiers (avec un mécanisme visant à simplifier la compensation des bénéfices et des pertes, ce qui est très compliqué actuellement), (iv) l'introduction d'un impôt *ad hoc* permettant d'augmenter le prix d'acquisition fiscal de participations dans le capital de sociétés et de terrains (avec des taux différents en fonction de la durée de détention), (v) l'introduction d'un régime fiscal sur les gains issus de la vente d'œuvres d'art et d'autres objets de collection par des collectionneurs, (vi) une simplification des règles fiscales concernant l'apport de participations à des sociétés holding, (vii) la reconnaissance d'un régime de transparence fiscale pour les entités étrangères qui sont considérées comme telles dans leurs pays respectifs, (viii) l'introduction d'un taux de

TVA réduit en cas d'importation d'œuvres d'art, (ix) la révision de la législation nationale concernant les sociétés écrans.

La loi de délégation semble aussi prévoir certaines modifications de la législation concernant les droits de succession et de donation (ainsi que d'autres impôts indirects), mais il n'est pas certain que ces modifications entraînent également une augmentation (ou une diminution) de la pression fiscale correspondante. Enfin, aucun changement n'est envisagé en ce qui concerne les incitations fiscales accordées aux personnes qui transfèrent leur résidence en Italie.

**61. Italie - Nouvelles lignes directrices de l'administration fiscale italienne sur l'imposition des trusts** - Après une longue attente, l'Agence italienne des impôts (*Agenzia delle Entrate*) publie une circulaire (*circolare*) qui fournit de nouvelles lignes directrices sur la législation fiscale applicable aux trusts. La *circolare* résulte de certains changements réglementaires (intervenues notamment à l'égard des trusts non-résidents) et des décisions de la Cour de cassation italienne (concernant l'application des droits de succession et de donation) ; cependant, beaucoup de précisions complémentaires ont été apportées, qui dessinent un « nouveau » régime fiscal *de facto* pour les trusts.

### Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34 del 20 ottobre 2022

**62.** Les précisions les plus importantes concernent l'application des impôts sur les successions et les donations dans le cas des trusts. Avec la *circolare*, l'Agence a en effet été contrainte d'adapter son interprétation à celle de la Cour de cassation. Elle a mis fin à son interprétation suivie pendant une quinzaine d'années. Dorénavant (i) il y a une absence d'incidence, d'un point de vue fiscal, de l'apport des actifs aux trusts et (ii) l'application de l'impôt sur les donations au moment de la distribution des actifs aux bénéficiaires. La *circolare* précise par ailleurs que :

- seules les distributions de capital, et non les distributions de revenus, sont soumises à l'impôt sur les donations ; dans ce but, les revenus sont distingués du capital sur la base des règles fiscales italiennes et cette distinction doit être prouvée par les documents comptables conservés par le fiduciaire ;

- afin de déterminer l'existence des conditions de territorialité, il faut se placer à la date de l'apport des actifs aux trusts ; en conséquence, l'impôt est dû dans le cas où, à la date de l'apport, le *settlor* est résident en Italie ou si les actifs apportés sont situés sur le territoire italien ;

- afin de déterminer les taux d'imposition (qui s'appliquent en fonction de la relation entre le bénéficiaire et le *settlor*), la base imposable des actifs attribués aux bénéficiaires, et l'existence de possibles régimes d'exonération, il convient de se placer à la date de l'attribution des actifs aux bénéficiaires.

En outre, contrairement aux précisions précédentes de l'Agence, la *circolare* indique que les trusts qui sont considérés

comme exemptés de l'obligation de payer l'impôt sur le revenu, doivent être traités de la même manière pour les besoins des droits de succession et de donation. Il en résulte que la fiscalité s'applique à la mort du constituant comme si les actifs du *trust* étaient toujours détenus directement par ce dernier.

Enfin, en ce qui concerne les *trusts* existants, il est précisé le principe selon lequel l'impôt payé au moment de l'apport des actifs aux *trusts*, conformément à l'ancienne interprétation de l'Agence, représente une imposition définitive (aucune imposition n'étant due au moment des distributions suivantes), à condition que (i) l'attribution ait lieu en faveur des mêmes bénéficiaires identifiés au moment de l'apport et (ii) que les actifs attribués soient les mêmes que ceux qui ont été apportés aux *trusts*. Dans le cas où ce « principe de confiance » ne s'applique pas, les distributions aux bénéficiaires sont soumises à l'impôt conformément à la nouvelle interprétation, avec la possibilité de bénéficier donc d'un crédit correspondant à l'impôt payé au moment de l'apport.

**63.** Le régime fiscal décrit dans la nouvelle *circolare* crée pourtant un certain nombre d'incertitudes et accroît les activités de mise en conformité auxquelles les *trustees* doivent satisfaire afin d'éviter des conséquences fiscales négatives pour les bénéficiaires. En outre, tandis que, conformément à l'interprétation précédente de l'Agence, l'un des éléments clés qui a contribué à l'utilisation généralisée des *trusts* sur le marché italien était la possibilité de payer l'impôt sur les donations au moment du transfert des actifs au *trust*, les incertitudes concernant le régime fiscal qui sera finalement applicable au moment où les actifs seront distribués aux bénéficiaires pourraient aboutir à une utilisation différente (et probablement limitée) des *trusts* dans le contexte de la planification des donations et des successions.

#### UN REGARD FRANÇAIS

Avec cette *circolare*, l'Italie vient remanier profondément la fiscalité applicable aux *trusts* et **se rapprocher de certains concepts français** mis en place par la loi du 29 juillet 2011<sup>29</sup>. En conséquence l'Italie s'éloigne des concepts anglo-saxons. En effet, en droit anglo-saxon, lors de l'apport des actifs aux *trusts*, le constituant transfère la propriété juridique des actifs aux *trusts*, il n'en est donc plus propriétaire. Dans certains cas (*trusts* irrévocables notamment) en cas de décès, les actifs transférés aux *trusts* n'entrent pas dans sa succession. Avec la *circolare*, la fiscalité italienne applicable à certains *trusts* (ceux qui sont considérés comme transparents) se rapproche de celle applicable en droit français dans laquelle on considère que le propriétaire des actifs pour les besoins des droits de succession est le constituant et non le *trust*. Ainsi, les droits de succession s'appliquent au décès du constituant et pour déterminer le montant des droits dus, il y a lieu de s'intéresser au lien de parenté entre le constituant et le bénéficiaire, le *trust* étant considéré comme inexistant.

S. AUFÉRIL et X. GUÉRIN ■

**64. Italie - Nouveau régime pour les sociétés détenant des immeubles italiens** - La loi de finances de l'année 2023 introduit, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2023, une nouvelle série de mesures concernant la cession de participations dans des entités étrangères et italiennes détenant principalement des immeubles italiens.

#### Legge 29 dicembre 2022, n. 197

**65.** Sur la base de la législation applicable jusqu'au 31 décembre 2022, les plus-values réalisées par les non-résidents italiens lors de la cession de participations dans des entités non italiennes (sociétés, partenariats, fonds, etc.) n'étaient pas soumises à l'impôt en Italie, et ceci même si l'entité étrangère détenait principalement des actifs immobiliers italiens. En outre, les plus-values réalisées par des non-résidents italiens lors de la cession de participations « non qualifiées »<sup>30</sup> dans des entités italiennes n'étaient pas soumises à l'impôt en Italie même si l'entité italienne détenait principalement des actifs immobiliers italiens (tout ça, à condition que ces personnes résident dans une juridiction figurant sur la liste blanche).

Il résulte de la loi de finances pour 2023, applicable à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2023, que :

- sont à considérer comme des revenus de source italienne les plus-values de cession de participations dans des sociétés et entités non résidentes (non cotées en bourse), dont plus de la moitié de la valeur provient - à tout moment au cours de la période de 365 jours précédant leur cession, directement ou indirectement - de biens immobiliers situés en Italie ;

- sont à considérer comme des revenus de source italienne, les plus-values réalisées par les non-résidents italiens lors de la cession de participations dans des entités italiennes (sociétés et partenariats non cotés) qui sont soumises à l'impôt en Italie - même si elles ne sont pas qualifiées - à condition que plus de la moitié de la valeur de l'entité concernée provienne - à tout moment au cours de la période de 365 jours précédant leur cession, directement ou indirectement - de biens immobiliers situés en Italie.

Pour les besoins des dispositions ci-dessus, les actifs immobiliers affectés à une entreprise, ainsi que ceux utilisés pour les besoins d'une entreprise, ne sont pas pris en compte. En outre, les gains réalisés par des fonds d'investissement étrangers conformes aux directives OPCVM ou AIFM sont également exclus.

La nouvelle mesure vise à inclure dans le système fiscal italien une disposition conforme à l'article 9(4) de l'Instrument multilatéral de l'OCDE (IM), qui n'a cependant pas encore été ratifiée par le Parlement italien. Par conséquent, jusqu'à ce que l'IM soit ratifié, la disposition prévue par la loi de finances 2023 n'est efficace que dans le cadre de quelques traités (par exemple, avec les États-Unis et la Chine).

Certains aspects de la nouvelle législation restent incertains (notamment en ce qui concerne son champ d'application)

<sup>30</sup> Une participation n'est pas considérée qualifiée si elle ne dépasse pas 20 % des droits de vote ou 25 % du capital pour les sociétés non cotées (respectivement 2 % et 5 % pour les sociétés cotées).

<sup>29</sup> L. n° 2011-900, 29 juill. 2011 de finances rectificative pour 2011.

et il est probable que l'Agence fiscale italienne publie des instructions dans les prochains mois.

A. GALLIZIOLI ■

#### UN REGARD FRANÇAIS

Avec cette nouvelle disposition, l'Italie se dote d'un dispositif en phase avec la dernière mise à jour de la convention modèle OCDE, ce que la France n'a pas encore fait dans son droit interne. En effet, en droit interne français, l'article de référence est l'article 244 bis A du CGI, qui prévoit que la prépondérance immobilière s'apprécie à la clôture des trois exercices précédant la cession et non pas à tout moment au cours des 365 jours précédant la cession.

En revanche, la France a déjà commencé à intégrer cette nouvelle règle des 365 jours dans son droit conventionnel. En effet, la convention fiscale signée entre la France et le Luxembourg le 20 mars 2018 en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôt sur le revenu et la fortune, intègre une telle disposition en son article 13.

La France devrait donc adapter son droit interne dans les prochains mois afin de donner un plein effet à ces nouvelles dispositions conventionnelles qu'elle négocie.

S. AUFÉRIL et X. GUÉRIN ■

## Luxembourg



**Vincent CORNILLEAU**  
Conseil en Gestion de Patrimoine



**Olivier DAL FARRA**  
Avocat - Counsel, Baker & McKenzie Luxembourg

**66. Luxembourg - Registre des bénéficiaires effectifs de sociétés** - Saisie dans une affaire concernant le registre luxembourgeois des bénéficiaires effectifs, la CJUE invalide la disposition de la directive anti-blanchiment prévoyant que les informations sur les bénéficiaires effectifs des sociétés soient accessibles dans tous les cas à tout membre du grand public.

**CJUE, gde ch., 22 nov. 2022, C-37/20, Luxembourg Business Registers et C-601/20, Sovim (IP 1-2023, n° 7, § 1)**

**67.** Une loi luxembourgeoise adoptée en 2019 transposant la directive anti-blanchiment a institué un registre des bénéficiaires effectifs (RBE) qui prévoit que des informations définies sur les bénéficiaires effectifs des entités immatriculées doivent y être inscrites. Une partie de ces informations sont accessibles au grand public via Internet.

Cette loi prévoit la possibilité qu'un bénéficiaire effectif demande à Luxembourg Business Registers (LBR), le gestionnaire du RBE, de limiter l'accès à de telles informations dans certains cas. Le tribunal d'arrondissement de Luxembourg a été saisi de deux recours dans lesquels les bénéficiaires effectifs avaient demandé, sans succès, au service LBR de limiter l'accès du grand public aux informations les concernant. Le tribunal luxembourgeois a posé à la CJUE plusieurs questions préjudicielles portant sur l'interprétation et la validité des dispositions de la directive anti-blanchiment à l'aune de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

La CJUE, réunie en grande chambre, a constaté l'invalidité, au regard de la Charte, de la disposition de la directive prévoyant que les informations soient accessibles dans tous les cas à tout membre du grand public. Selon la Cour, l'accès du grand public aux informations sur les bénéficiaires effectifs constitue une ingérence grave dans les droits fondamentaux au respect de la vie privée et à la protection des données à caractère personnel. En effet, les informations divulguées permettent à un nombre potentiellement illimité de personnes de s'informer sur la situation matérielle et financière d'un bénéficiaire effectif. En outre, les conséquences résultant d'une éventuelle utilisation abusive de données à caractère personnel sont aggravées par le fait que ces données peuvent être conservées et diffusées.

La CJUE constate que l'ingérence que comporte cette mesure n'est ni limitée au strict nécessaire ni proportionnée à l'objectif poursuivi. Outre le fait que les dispositions en cause autorisent la mise à la disposition du public de données qui ne sont pas suffisamment définies ni identifiables, le régime introduit par la directive anti-blanchiment représente une atteinte considérablement plus grave aux droits fondamentaux que le régime antérieur. La CJUE indique également que l'existence éventuelle de difficultés invoquées par la Commission pour définir précisément les hypothèses et les conditions dans lesquelles existe un tel intérêt légitime ne saurait justifier que le législateur de l'Union prévoie l'accès du grand public aux informations en question.

Les autorités luxembourgeoises ont dans un premier temps suspendu l'accès. L'accès au RBE a été rétabli pour les professionnels visés par la loi modifiée du 12 novembre 2004 relative à la lutte contre le blanchiment qui en font la demande, ainsi que pour les représentants de la presse ayant un intérêt légitime et présentant un lien avec la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme<sup>31</sup>.

**68. Luxembourg - Convention fiscale avec le Royaume-Uni** - Le projet de loi portant approbation de la convention entre Luxembourg et le Royaume-Uni est déposé à la chambre des députés ; la convention

<sup>31</sup> Sur la position française, V. § 1.



contient certaines mesures clés : exonération de retenue à la source sur dividendes, accès à la convention pour certains organismes de placement collectif et clause dite de prépondérance immobilière.

### Dépôt du projet de loi n° 8160 portant approbation de la convention fiscale Luxembourg/Royaume-Uni signée le 7 juin 2022

69. Le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord ont signé une nouvelle convention pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et pour la prévention de l'évasion et de la fraude fiscales, et un protocole y relatif, le 7 juin 2022. Le projet de loi portant approbation de la convention a été déposé à la chambre des députés le 24 février 2023.

Outre les normes les plus récentes de l'OCDE en matière de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, cette convention tient compte des avancées obtenues dans le cadre des travaux BEPS. À titre d'exemple, la convention contient un nouveau préambule précisant que l'objet de la convention est notamment d'éliminer la double imposition sans créer de possibilité de non-imposition, ainsi qu'une clause anti-abus générale contre les montages ayant un objectif principalement fiscal (clause de refus d'octroi des avantages conventionnels - *Principal Purpose Test*).

La clause de résidence fiscale prévoit l'accès pour certains organismes de placement collectif. Le point 2 du protocole gère l'accès aux bénéfices de la convention pour certains organismes de placement collectif à condition qu'ils sont considérés comme une personne morale aux fins d'imposition au Luxembourg.

Les articles sur les retenues à la source ont été élaborés dans le contexte du Brexit, étant donné que les directives européennes concernant les dividendes, intérêts et redevances ne sont plus applicables, gardant à l'esprit le nécessaire bon développement des relations économiques entre les deux États.

Au niveau de l'imposition des dividendes, l'article 10 instaure un droit d'imposition partagé des dividendes entre l'État de la source et l'État de résidence du bénéficiaire. Toutefois, le droit d'imposition de l'État de la source est très restreint dans la mesure où le a) du § 2 dispose que ces dividendes sont de manière quasi générale exempts d'impôt dans l'État de la source des dividendes. Cette exemption s'applique tant aux participations détenues par des sociétés qu'aux investissements de portefeuilles des investisseurs individuels. Ce principe de l'exemption de la retenue à la source comporte une exception pour les dividendes payés par des véhicules d'investissement exempts d'impôt qui distribuent annuellement la majorité des revenus qui tirent leur source directement ou indirectement de biens immobiliers. Le taux conventionnel est limité à 15 % sur ce type de distribution. Toutefois, la retenue de 15 % ne s'applique pas lorsque le bénéficiaire effectif de ces dividendes est un fonds de pension reconnu.

Au niveau des intérêts, la convention prévoit à l'article 11 une imposition exclusive des intérêts dans l'État de résidence du bénéficiaire, reflétant ainsi la politique conventionnelle du Luxembourg en la matière.

Aux termes du point 4 du protocole, les autorités compétentes peuvent se concerter en vue de mettre en place des

procédures afin de faciliter les demandes faites par un représentant autorisé d'un fonds d'investissement pour bénéficier des avantages conventionnels concernant l'imposition des dividendes et intérêts.

Concernant la clause de prépondérance immobilière, le droit d'imposer revient à l'État de situation des actifs cédés en cas d'aliénation d'actions ou de droits ou participations similaires, tels que les droits ou participations dans une société de personnes ou une fiducie (ou un *trust*), qui tirent directement ou indirectement plus de 50 % de leur valeur de biens immobiliers.

La ratification de la convention a eu lieu au Royaume Uni en 2022. Si le projet de loi luxembourgeois venait à être adopté cette année, la convention deviendrait applicable dès le 1<sup>er</sup> janvier 2024 pour certaines de ses dispositions.

70. **Luxembourg - Impôt sur la fortune** - Le Tribunal administratif de Luxembourg précise, pour l'application de l'impôt sur la fortune, la notion de société « pleinement imposable » à un impôt correspondant à l'impôt sur les sociétés luxembourgeois. La société ne doit pas bénéficier d'une exemption subjective totale ou partielle, une exemption étant subjective lorsqu'elle est attribuée par une disposition expresse de la législation.

### TA Luxembourg, 19 mai 2022, n° 45438

71. L'affaire jugée par le tribunal administratif concerne une société luxembourgeoise pleinement taxable qui détient une participation dans une société monégasque. Pour que l'exonération d'impôt sur la fortune s'applique dans le cas d'une société de capitaux non résidente et ne figurant pas à l'annexe de la directive mère-fille, la société luxembourgeoise doit avoir détenu, à la date clé de fixation de l'impôt sur la fortune, soit une participation directe dans le capital social d'au moins 10 %, soit une participation directe dont le prix d'acquisition est d'au moins 1 200 000 M€, dans une société qui est imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur les sociétés luxembourgeois.

L'administration luxembourgeoise n'a pas considéré que la valeur de la participation dans la société de droit monégasque devait être exonérée lors de l'établissement de la fortune d'exploitation. Pour qu'une société remplisse le critère de l'impôt correspondant à l'impôt sur les sociétés luxembourgeois, l'impôt doit être perçu par la collectivité publique concernée, de façon obligatoire et à un taux d'impôt effectif qui ne peut être inférieur à la moitié du taux d'impôt sur le revenu des collectivités luxembourgeois, et la détermination de la base imposable doit obéir à des règles et critères analogues à ceux applicable à Luxembourg. La société monégasque en question était soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés monégasque à un taux de 31 % pour 2019, mais exonérée dès lors que son chiffre d'affaires est réalisé à plus de 75 % sur le territoire monégasque.

Le tribunal indique que pour pouvoir être considérée comme une société « pleinement imposable » à un impôt correspondant à l'impôt sur les sociétés luxembourgeois, la société ne doit pas bénéficier d'une exemption subjective totale ou partielle,

étant relevé qu'une exemption est subjective lorsqu'elle est attribuée par une disposition expresse de la législation. Le tribunal souligne utilement qu'une société ne supportant d'impôt sur les résultats pour des raisons indépendantes de sa qualité, notamment en cas d'exercice déficitaire, reste pourtant imposable pleinement au regard du régime mère-fille. Dans la mesure où ne sont assujetties à l'impôt sur les bénéfices que les sociétés monégasques qui réalisent une activité industrielle et commerciale et qui réalisent plus de 25 % de leur chiffre d'affaires en dehors de Monaco, les sociétés qui ne réalisent pas ces deux conditions sont par principe exonérées d'impôt. Relevant que la société en question n'avait pas comptabilisé d'impôt sur les bénéfices bien qu'elle ait réalisé des bénéfices pour les années litigieuses, le tribunal a considéré que la société monégasque n'est pas pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur les sociétés luxembourgeois.

## 72. À NOTER

> **Luxembourg - Imposition des cryptomonnaies** - Une réponse ministérielle confirme le régime actuellement applicable aux revenus provenant de cryptomonnaies.

**Réponse de la ministre des Finances du 27 mars 2023 à la question parlementaire n° 7663 du 24 février 2023 de M. Laurent Mosar**

La réponse ministérielle du 27 mars 2023 en matière de monnaies virtuelles confirme la position prise par l'administration fiscale dans la circulaire du directeur des contributions L.I.R. n° 14/5 - 99/3 - 99bis/3 du 26 juillet 2018. Le gouvernement indique dans la réponse ministérielle qu'il n'envisage pas de proposer des changements législatifs en ce qui concerne la fiscalité y applicable.

La position existante décrite dans la circulaire considère que les monnaies virtuelles, telles que le *bitcoin*, constituent des biens incorporels à l'égard de l'impôt sur le revenu, de l'impôt commercial et de l'impôt sur la fortune. La réponse ministérielle confirme que le traitement fiscal des cryptomonnaies est identique au traitement fiscal général applicable à d'autres réalisations de biens meuble, sans qu'un régime législatif spécifique n'ait été introduit.

Les revenus générés par une monnaie virtuelle ne sont imposables que s'ils rentrent dans une des catégories de revenus énumérées dans la loi luxembourgeoise sur l'impôt sur le revenu (L.I.R.), « *indépendamment du fait que le revenu soit réalisé dans un monde réel ou virtuel* ». Les revenus de monnaies virtuelles, qu'il s'agisse de revenus de cession ou de minage, sont à considérer comme un bénéfice commercial dès lors qu'il s'agit d'une activité indépendante à but de lucre exercée de manière permanente et constituant une participation à la vie économique générale. La circulaire indique que la délimitation de l'activité commerciale par rapport à la gestion d'un patrimoine privé doit être appréciée à la lumière de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, tout en précisant que ces conditions se trouvent régulièrement remplies en cas de minage d'une monnaie virtuelle, d'exploitation d'une bourse en ligne de monnaies virtuelles ou d'un distributeur automatique de monnaies virtuelles.

En cas de revenus commerciaux, la réponse ministérielle confirme qu'aucune distinction n'est à opérer suivant la durée de détention de la monnaie virtuelle. Si le contribuable est une personne physique, l'imposition est à effectuer en tenant compte du barème applicable

aux personnes physiques. Si le contribuable est un organisme à caractère collectif, l'imposition est à effectuer en tenant compte de l'imposition des sociétés (au taux de 24.94 % pour les sociétés établies à Luxembourg-Ville).

Lorsque les revenus réalisés dans le cadre de la cession d'une monnaie virtuelle ne relèvent pas de la catégorie du bénéfice commercial, il convient de distinguer suivant la durée de détention de la monnaie virtuelle :

- lorsque l'intervalle entre l'acquisition de la monnaie virtuelle et la réalisation ne dépasse pas une période de six mois, tout bénéfice réalisé dans le cadre de la cession constitue un bénéfice de spéculation ; si le contribuable est une personne physique, l'imposition est à effectuer en tenant compte en tenant compte du barème applicable aux personnes physiques ; les bénéfices de spéculation ne sont cependant pas imposables lorsque le bénéfice total réalisé pendant l'année civile est inférieur à 500 € ;

- lorsque l'intervalle entre l'acquisition de la monnaie virtuelle et la réalisation est supérieur à une période de six mois, le bénéfice réalisé dans le cadre de la cession ne constitue pas un revenu imposable.

La circulaire précise que le contribuable est tenu de disposer d'une documentation cohérente et continue portant notamment sur la date d'acquisition ou de création de la monnaie virtuelle, ainsi que sur les frais y liés. En cas de réalisation d'une monnaie virtuelle, la charge de la preuve de la durée de détention de la monnaie réalisée incombe ainsi au contribuable.

Finalement, la réponse ministérielle indique qu'à l'instar de la majorité des États membres de l'Union européenne, le gouvernement luxembourgeois priorise une approche vigilante en matière de cryptomonnaies.

V. CORNILLEAU et O. DAL FARRA ■

## Portugal



**Maria Inês ASSIS**

Avocate associée, Abreu Advogados (Lisbonne)

**73. Portugal - Suppression du programme de visa d'investisseur portugais (Golden Visa)** - Le gouvernement portugais annonce la fin du « *Golden Visa* » dans le cadre d'un ensemble de mesures visant à lutter contre la spéculation sur les prix et le déficit d'offre de logements sur le marché immobilier résidentiel portugais. D'autres types de visas demeurent toutefois disponibles, et la suppression du « *Golden Visa* » n'aura aucune incidence sur l'application du régime des résidents fiscaux non habituels (NHR).

**Proposta de Lei, PL 64/XXIII/2023, 3 mars 2023**

74. Au cours de la dernière décennie, le Portugal a attiré un nombre croissant de fortunes mondiales. Le beau temps, le style de vie décontracté, l'hospitalité, une population parlant presque couramment l'anglais, des écoles internationales dans tout le pays, un coût de vie raisonnable, une situation bien placée entre les Amériques et l'Europe, à seulement deux heures de vol des principales villes européennes, l'appartenance à l'UE et à l'espace Schengen et, enfin et surtout, son classement comme l'un des pays les plus sûrs au monde et également membre de l'OTAN, ont contribué à l'attractivité du Portugal.

En outre, le Portugal offre à ceux qui souhaitent s'installer dans le pays les avantages d'un régime fiscal et d'un programme de visas favorables aux investisseurs au sein de l'espace Schengen. En effet, la combinaison du régime des résidents non habituels (NHR) et l'octroi d'un « *Golden Visa* » a fait du Portugal une destination attrayante pour les grandes fortunes.

Dans le cadre du « *Golden Visa* », le Portugal a mis en place un mécanisme qui permet aux ressortissants de pays non membres de l'UE d'obtenir un permis de séjour temporaire à condition qu'ils réalisent au Portugal certains investissements, personnellement ou par l'intermédiaire d'une société. Les personnes titulaires d'un tel permis de séjour temporaire ont le droit (mais non l'obligation) de vivre et de travailler au Portugal et de voyager librement dans l'espace Schengen. En d'autres termes, dans le cadre du « *Golden Visa* », les ressortissants de pays tiers peuvent obtenir la résidence légale portugaise mais ne sont pas obligés d'y résider, que ce soit pour obtenir le visa ou pour pouvoir le renouveler.

75. Cependant, après une réunion du Conseil des ministres le 16 février 2023, le gouvernement portugais a annoncé, lors d'une conférence de presse nationale, le programme « Plus de logements ». Ce dernier prévoit de nombreuses mesures pour lutter contre le manque d'offre, le coût élevé des logements et ainsi promouvoir le logement pour tous. C'est précisément dans le cadre des mesures proposées pour lutter contre la spéculation sur les prix du marché immobilier au Portugal que le gouvernement a annoncé la fin du « *Golden Visa* ».

Le 3 mars 2023, le gouvernement a publié le projet de loi numéro 64/23/2023 avec une proposition concernant les conditions dans lesquelles le « *Golden Visa* » sera supprimé.

En bref, ce projet de loi confirme non seulement la fin totale du « *Golden Visa* », mais précise également que seules les demandes et les renouvellements de « *Golden Visa* » déposés avant le 16 février 2023 seront acceptés (dans le cas des renouvellements de « *Golden Visa* » basés sur des investissements immobiliers, certaines conditions supplémentaires doivent être remplies<sup>32</sup>, et ceci même si la demande a été déposée avant le 16 février 2023). En ce qui concerne les renouvellements de « *Golden Visa* » basés sur des investissements non immobiliers déposés après le 16 février 2023, nous ne savons

pas encore s'il y aura une clause d'antériorité et dans quelles conditions elle s'appliquera (par exemple, sous réserve de la vérification d'exigences supplémentaires).

Jusqu'au 24 mars, ce projet de loi a fait l'objet d'une audition publique. À l'issue de ce débat public, la version finale du projet de loi sera examinée et approuvée par le Conseil des ministres, laquelle devrait avoir lieu le 30 mars. Ce n'est qu'après cette date que la version finale du projet de loi sera envoyée au Parlement portugais pour suivre la procédure habituelle d'approbation des lois.

76. Bien que le projet de mettre fin au « *Golden Visa* » puisse poser quelques problèmes, celui-ci ne doit pas être perçu comme un obstacle pour les personnes qui envisagent de s'installer au Portugal et d'y établir leur résidence permanente. Le Portugal reste malgré tout une option viable et c'est pour cette raison qu'à ce stade, nous souhaitons dissiper certaines fausses idées.

> Tout d'abord, il est important de souligner que le « *Golden Visa* » n'est qu'un des nombreux visas proposés par le Portugal. En effet, la loi portugaise sur l'immigration établit plusieurs types de visas en fonction de la durée et de l'objectif du séjour ou de l'installation au Portugal : (i) visa de séjour court ; (ii) visa de séjour temporaire ; et (iii) visa de résidence.

Le « *Golden Visa* » permettait aux ressortissants de pays tiers d'obtenir plus vite une résidence au Portugal en réalisant un investissement significatif (dans des biens immobiliers, des fonds d'investissement, un transfert de capitaux sur un compte bancaire ouvert auprès d'une banque opérant au Portugal, etc.), sans qu'ils soient dans l'obligation de déménager au Portugal et d'y établir leur résidence permanente (ils pouvaient le faire, mais n'y étaient pas obligés). Cette possibilité disparaîtra probablement.

Toutefois, pour tous ceux qui ont l'intention de s'établir de manière permanente dans le pays, le Portugal offre des alternatives au « *Golden Visa* ». En effet, outre le visa de résidence traditionnel (visas de travail et d'étudiant), le Portugal propose un visa de détenteur de revenus passifs (visa D7) ou un visa de « nomade numérique ».

Lorsqu'une personne souhaite s'installer au Portugal mais n'a pas l'intention d'y travailler ou d'y exercer une activité commerciale, le visa de détenteur de revenus passifs (visa D7) est une solution à envisager (moins coûteuse et plus adaptée que le « *Golden Visa* »). En soumettant une demande de visa D7, les personnes doivent simplement attester qu'elles tirent des revenus d'une ou de plusieurs sources spécifiques et que ces revenus sont perçus de manière régulière. Il n'y a pas de seuil minimum pour les revenus perçus, mais la demande doit être accompagnée d'un maximum de documents afin que les services d'immigration portugais puissent évaluer la source, le niveau et la fréquence des revenus perçus par le demandeur. De plus, aucun investissement au Portugal n'est requis pour obtenir un tel visa.

Par ailleurs, le Portugal accorde également des visas de séjour aux salariés et aux professionnels indépendants pour l'exercice d'activités professionnelles effectuées en dehors du Portugal. Ainsi, tous ceux qui souhaitent s'installer au Portugal

32 Le renouvellement du « *Golden Visa* » basé sur des investissements immobiliers ne sera accordé que lorsque : (i) le bien est affecté à la résidence permanente du propriétaire (ou de ses descendants) ; ou (ii) le bien fait l'objet d'un bail à long terme d'une durée minimale de 5 ans à des fins de logement.

mais qui n'ont pas l'intention d'y travailler peuvent demander le visa de « nomade numérique ». Il y a deux alternatives, soit le visa de séjour temporaire (qui permet à son titulaire d'entrer et de résider sur le territoire national pour une période inférieure à un an, renouvelable pour une période équivalente), soit le visa de résidence (qui permet à son titulaire d'entrer au Portugal pour une période de quatre mois et de l'utiliser comme tremplin pour demander un permis de séjour, valable pour une période minimale de deux ans, renouvelable pour des périodes subséquentes de trois ans).

> Ensuite, il est important de préciser que, bien que le « *Golden Visa* » ne soit pas un programme de citoyenneté lié à l'investissement, les investisseurs qui ne voulaient pas déménager au Portugal avaient l'habitude d'y recourir afin d'obtenir la citoyenneté portugaise (après 5 ans de résidence légale accordée par le « *Golden Visa* » et sous réserve que certaines conditions soient remplies). Cela ne sera plus possible après l'arrêt du « *Golden Visa* ». Toutefois, ce ne sera pas une difficulté pour tous les ressortissants de pays tiers qui s'installent au Portugal avec un autre type de visa, car il leur sera toujours possible de demander la nationalité portugaise après notamment 5 ans de résidence effective au Portugal (d'autres conditions supplémentaires doivent également être remplies).

> Enfin, il est impératif de souligner que le « *Golden Visa* » est exclusivement un programme d'immigration. Ainsi, la fin de celui-ci n'aura aucune incidence sur le régime fiscal spécial que le Portugal offre actuellement aux personnes qui déménagent au Portugal et deviennent résidents fiscaux portugais, sans l'avoir été au cours des cinq années précédentes (NHR).

D'une manière simplifiée, le régime NHR prévoit des avantages fiscaux en matière d'impôt sur le revenu et notamment en ce qui concerne : (i) les revenus de source portugaise provenant d'activités à haute valeur ajoutée ; et (ii) les revenus de source étrangère. Il convient toutefois de noter que ne sont pas exonérés tous les types de revenus réalisés en dehors du Portugal. Enfin, le bénéfice de l'exonération n'est pas conditionné par le fait que les revenus soient rapatriés au Portugal.

Par conséquent, les ressortissants de pays tiers qui s'installent au Portugal, sous un visa (de détenteur de revenus passifs, d'un visa de « nomade numérique » ou d'un autre visa plus approprié) peuvent toujours demander à bénéficier du régime NHR.

**77.** En résumé, avec la fin du « *Golden Visa* », une porte se ferme mais d'autres restent ouvertes. Les ressortissants de pays tiers qui envisagent de s'installer dans un pays de l'UE peuvent et doivent donc toujours considérer le Portugal comme une destination potentielle pour leur prochain transfert de résidence.

**M. I. ASSIS ■**

## Royaume-Uni



**Edward REED**  
Partner, Macfarlanes LLP (Londres)



**George MITKOV**  
Associate, Macfarlanes LLP (Londres)

**78. Royaume-Uni - Budget -** L'annonce principale du récent discours budgétaire du Chancelier de l'Echiquier a été la suppression imminente de la « *lifetime allowance* » (soit le plafond du montant des cotisations aux pensions de retraites exemptées d'impôts) et une augmentation de l'« *annual allowance* » (la limite annuelle). En dehors de cela, il s'agit d'un budget relativement standard.

### Spring Budget 2023

**79.** Au Royaume-Uni, les cotisations aux plans de retraites bénéficient d'un traitement fiscal favorable. En résumé, tout contribuable peut actuellement cotiser jusqu'à un montant exempté d'impôt de :

- £ 1.073.100 au cours de la vie du contribuable (*lifetime allowance*), et
- £ 40.000 par année, ou £ 4.000 pour les hauts revenus (*annual allowance*).

Le Chancelier a annoncé que le gouvernement allait supprimer le plafond de la *lifetime allowance*, règle restrictive qui avait abouti à des retraites prématurées, surtout parmi les médecins, et que le plafond de cotisation annuel sera augmenté, passant de £ 40.000 à £ 60.000 (et de £ 4.000 à £ 10.000 pour les hauts revenus).

Bien que l'annonce semble être favorable, dans la mesure où la limite des versements exemptés d'imposition effectués au cours d'une vie est supprimée, il convient de noter les points suivants :

- une limite des cotisations annuelles exemptées d'imposition persiste, compte tenu de la règle de l'*annual allowance* ; ainsi, pour une personne n'ayant pas atteint le plafond général, une limite implicite de cotisations exemptées d'imposition qui pourront être effectuées au cours d'une vie restera en vigueur ;
- le Chancelier a annoncé que tous les retraits forfaitaires des pensions au-delà de £ 268.275 (soit 25 % du plafond général) seront imposables.

**80.** Pour le surplus, et à l'inverse du « mini-budget » désastreux de son prédécesseur M. Kwarteng, le budget de M. Hunt

ne révèle que peu de surprises : aucune annonce choc à propos d'un des sujets qui promet d'être au centre de la prochaine campagne électorale, à savoir le régime du « *remittance basis* » visant les contribuables non domiciliés. À cet égard, le budget est conforme à la ligne conservatrice de l'*Autumn Statement* de M. Hunt.

**81. Royaume-Uni - Contrôle fiscal des personnes fortunées** - Compte tenu des modifications législatives favorables aux contribuables disposant de hauts revenus, il peut être présumé que les déclarations des contribuables et de leurs mandataires feront l'objet d'examens plus minutieux de la part de l'administration fiscale britannique. En outre, cette dernière recourt également à l'envoi en masse de courriers visant à influencer le comportement des destinataires (*nudge letters*). Enfin, l'Upper Tribunal confirme (sans surprise) qu'un élément factuel découvert par HMRC et qui se révélerait pertinent pour l'imposition du contribuable ne peut pas devenir inexploitable en raison de la seule inaction des agents du fisc.

**Harrison v The Commissioners for HM Revenue and Customs [2022] UKUT 00216 (TCC), 8 août 2022**

**82. Renforcement des contrôles** - Compte tenu des modifications législatives favorables aux contribuables disposant de hauts revenus, il peut être présumé que les déclarations des contribuables et de leurs mandataires feront l'objet d'examens plus minutieux de la part de l'administration fiscale britannique (*His Majesty's Revenue and Customs*, HMRC). Cette présomption découle de la politique de « la carotte et du bâton » qui est imposée, à la fois par le gouvernement et le parlement, à HMRC. En effet, d'une part le récent budget et l'*Autumn Statement* promettent l'allocation de moyens supplémentaires à HMRC pour lutter contre les risques de fraude et de non-conformité parmi les contribuables fortunés. D'autre part, la performance du fisc est étroitement surveillée. Un récent rapport parlementaire a mis en évidence un éventail de domaines dans lesquels des améliorations doivent être effectuées. Pour chaque domaine cité, les critiques les plus vives concernaient le traitement des contribuables fortunés.

Cette pression mise sur HMRC est susceptible de s'accroître au fur et à mesure et de façon proportionnelle à l'intensification à venir du débat politique sur l'imposition des personnes riches. En effet, vu la conjoncture économique défavorable et l'imminence des prochaines élections parlementaires (que le parti travailliste devrait remporter), un nombre accru de contribuables sera amené à faire face à des agents de HMRC disposant de ressources supplémentaires et désireux d'atteindre leurs objectifs.

Par ailleurs, vu le débat sur le régime « non-dom », les agents de HMRC continueront de s'intéresser au statut des contribuables (lieu de résidence et de domicile). Lorsque HMRC et le contribuable ne s'accordent pas sur la qualification du statut

de ce dernier, la question est tranchée par un tribunal. Ce dernier examine souvent de nombreuses preuves intrusives. En outre, l'arrêt est rendu public sans anonymisation préalable. Par conséquent, les praticiens examinent dorénavant avec une attention accrue tous les faits pertinents sur leurs clients, afin de mieux démontrer leur statut fiscal.

Les personnes fortunées ne sont pas les seules susceptibles de voir leurs déclarations minutieusement examinées. Les données les plus récentes de HMRC à propos de l'écart fiscal ont révélé que près de la moitié de toutes les taxations insuffisantes découlaient d'une non-conformité des petites entreprises (et non des personnes physiques).

**83. Lettres de « nudge »** - Un autre signe de la volonté de HMRC d'augmenter le montant des impôts perçus est son recours à la théorie du *nudge* (trad. « coup de coude »). Il se manifeste par l'envoi en masse de courriers visant à influencer le comportement des destinataires. HMRC utilise dorénavant cette méthode dans de nombreuses situations et de différentes manières. La théorie dite du « *nudge* » est un concept des sciences du comportement défini comme « *l'architecture du choix qui modifie le comportement des gens d'une manière prévisible sans leur interdire aucune option ni modifier de manière significative leurs motivations économiques* ». HMRC affirme avoir recours à ces méthodes d'incitation du comportement depuis l'an 2000.

Ses courriers, au contenu identique, envoyés à de nombreux contribuables, invitent ces derniers à revérifier les déclarations qu'ils ont produites et, si nécessaire, à y apporter des corrections. N'oublions pas que le Royaume-Uni ne dispose pas de mécanisme de déclaration des avoirs.

D'une part, ces courriers permettent à HMRC d'obtenir des informations dont elle n'aurait pas eu connaissance autrement. D'autre part, lorsqu'un contribuable ne répond pas, l'HMRC peut par la suite lors d'un éventuel contrôle invoquer son absence de réaction pour augmenter la quotité de l'amende due en cas de non-conformité.

Une section entière des directives de l'HMRC est consacrée à la sélection et à la mise en œuvre d'une campagne de « *nudge letters* » efficace (par exemple, en se concentrant sur des erreurs spécifiques commises de manière récurrente). Une telle sélection a été récemment facilitée grâce au développement du partage de données au sein de l'administration et à l'échelon international.

À titre d'exemple, une récente campagne de « *nudge letters* » s'est basée sur les données historiques et actuelles du registre des personnes disposant d'un contrôle substantiel sur les sociétés incorporées au Royaume-Uni. Ces données ont permis à l'administration d'identifier les personnes qui semblaient avoir cédé leurs participations sans pour autant avoir déclaré de plus-values.

**84. Procédure du « *discovery assessment* »** - Lorsque HMRC désire procéder à des vérifications concernant une déclaration, il dispose d'abord d'un délai (court) d'un an pour ouvrir une procédure dite d'« enquête ». Passé ce délai, lorsque l'HMRC découvre qu'un contribuable a fait l'objet d'une taxation insuffisante, il dispose d'une procédure de redressement intitulée

« *discovery assessment* ». Les situations permettant d'ouvrir une telle procédure sont nombreuses. À titre d'exemple, la découverte d'une taxation insuffisante peut ne pas découler de faits nouveaux. Par ailleurs, un même fait peut être « découvert » plusieurs fois, et ce également par le même agent de HMRC. Dans ce dernier cas, il suffit que la dernière découverte en date ait permis de constater une taxation insuffisante et le fisc dispose de délais allant de 4 à 20 ans selon les circonstances.

De nombreux contribuables avaient choisi d'invoquer l'inexploitabilité d'une découverte pour se défendre dans le cadre de procédures de « *discovery assessment* ». Lorsqu'un délai excessif s'était écoulé entre la découverte et l'ouverture de la procédure, la découverte devenait inexploitable, ce qui faisait entrave au redressement.

Avant l'arrêt *Tooth c/HMRC* de la Cour suprême, la jurisprudence n'était pas stabilisée : le concept était admis par les juges mais la notion était floue, pour dire le moins. Dans l'arrêt *Tooth*, la Cour suprême a conclu qu'il ne s'agissait pas d'une règle de droit. Cela étant, dans la mesure où cela ne faisait pas l'objet de la décision (*ratio decidendi*), cet avis n'était techniquement pas contraignant pour les juridictions inférieures.

C'est en se fondant sur cet argument que le contribuable a soutenu, dans l'affaire *Harrison c/HMRC*, que HMRC ne pouvait pas se fonder sur une découverte pour contrôler sa taxation. M. Harrison avait omis de déclarer une dette fiscale pour l'exercice 2007/08 et HMRC avait ouvert une procédure de « *discovery assessment* » en 2015. M. Harrison a fait valoir qu'au vu de la prise de connaissance des faits pertinents par l'autorité au plus tard en 2012, lesdites découvertes ne pouvaient plus être exploitées.

L'Upper Tribunal a admis que l'avis de la Cour suprême à ce sujet devait être qualifié d'*obiter dicta* et n'était pas contraignant. Toutefois, il a estimé que la Cour avait « *clairement énoncé des directives générales non susceptibles d'être modifiées qui devraient être suivies par toutes les Cours et tous les Tribunaux* ». De plus, les cinq juges de la Cour suprême avaient approuvé ledit arrêt dans lequel ils avaient procédé à une analyse exhaustive de cette question majeure. L'Upper Tribunal a donc conclu qu'il était lié par l'*obiter* de la Cour suprême. Par conséquent, la doctrine du précédent (*stare decisis*) devait être appréhendée en ce sens.

Les praticiens se réjouiront de la clarté apportée par la jurisprudence *Harrison*. Il n'est dorénavant plus admissible d'invoquer l'inexploitabilité d'une découverte pour invoquer la prescription de la procédure du « *discovery assessment* ». Enfin, l'arrêt confirme que, dans certaines circonstances, la doctrine du précédent (l'un des concepts les plus fondamentaux et, normalement, le plus immuable du droit anglais) peut être modifiée.

**E. REED et G. MITKOV<sup>33</sup>** ■

33 Nous remercions Quentin Oyon, titulaire du brevet d'avocat (Suisse), détaché auprès de Macfarlanes LLP, pour sa contribution.

## Suisse



**Floran PONCE**

Avocat associé, Lenz & Staehelin (Genève)



**Fabia GNÄDINGER**

Avocate, Lenz & Staehelin (Genève)

## Actualité législative

**85. Suisse - Révision du droit des successions** - Le premier volet de la révision du droit des successions, qui vise à augmenter la liberté de disposer du testateur au moyen d'une réduction des réserves légales, est entré en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2023.

### Code civil suisse (Droit des successions), modification 18 déc. 2020

**86.** Ce premier volet s'inscrit dans le cadre du projet d'envergure de modernisation du droit de la famille suisse, dont le but est notamment d'adapter le droit des successions aux nouvelles réalités sociales, telles que la diversification des modèles familiaux, l'augmentation des vies de couple de fait et des familles recomposées.

Le premier volet de cette révision vise à augmenter la liberté de disposer du testateur au moyen d'une réduction des réserves légales. Cette dernière lui permettra ainsi de favoriser les personnes de son choix, au sein et hors du cercle familial dit traditionnel, et de faciliter ainsi la transmission de son entreprise (V. § 84). À cet égard, la simplification de la transmission d'entreprises par succession fera précisément l'objet du second volet de la révision du droit des successions, qui doit cependant encore obtenir l'aval du Parlement. Ce deuxième volet repose sur le constat que la transmission intrafamiliale d'entreprises, notamment des PME, par succession se heurte à certaines difficultés, qui conduisent bien souvent à la fragmentation, voire à la dissolution ou la vente, des entreprises familiales (V. § 85).

**87. Modification des réserves légales** - Les mesures entrées en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2023 sont les suivantes.

> **Descendants** - La réserve légale en faveur des descendants est réduite de trois quarts (75 %) à la moitié (50 %) de leurs droits de succession légaux (à savoir, leur part successorale *ab intestat* telle que définie par la loi).

Ainsi, par exemple, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2023, s'agissant d'un couple marié ou partenariat avec deux enfants la réserve héréditaire de chacun des enfants était de 18.75 % de la succession du premier parent décédé, laissant une quotité librement disponible de 37.5 % au testateur<sup>34</sup>. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, la quotité dont le testateur peut disposer librement est de 50 % (la part réservataire de chacun des enfants passant à 12.5 % de la succession)<sup>35</sup>.

> **Père et mère** - La réserve légale des père et mère, actuellement de moitié (50 %) de leur part légale lorsqu'ils se trouvent en concours avec un conjoint ou un partenaire enregistré, est purement et simplement supprimée.

> **Conjoint ou partenaire enregistré** - La réserve légale du conjoint ou partenaire enregistré restera de la moitié (50 %) de leurs droits de succession légaux. Le partenaire de vie de fait ne bénéficiera toujours pas du statut d'héritier réservataire.

En cas de procédure de divorce ou en dissolution du partenariat enregistré pendant au moment du décès, le conjoint ou partenaire enregistré pourra perdre sa qualité d'héritier réservataire (mais non d'héritier légal), à la condition que (i) la procédure de divorce ait été introduite sur requête commune (ou sur demande unilatérale transformée par la suite en requête commune), ou que (ii) les conjoints ou partenaires enregistrés aient déjà vécu séparés pendant deux ans au moins au moment du décès.

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Il est fortement recommandé de procéder à une revue des dispositions testamentaires prises jusqu'ici compte tenu de l'entrée en vigueur des modifications susvisées, lesquelles offrent une plus grande flexibilité au testateur.

**88. Simplification de la transmission d'entreprises** - Si la réduction des réserves légales prévues dans le cadre du premier volet de la révision du droit des successions constitue la principale mesure favorisant la transmission d'entreprises par succession, il n'en reste pas moins que l'adoption de mesures supplémentaires est nécessaire. Le Conseil fédéral suisse a dès lors mis en consultation un certain nombre de mesures additionnelles, parmi lesquelles les suivantes ont reçu un accueil favorable et devraient prochainement être soumises au vote du Parlement, en 2023 ou 2024.

34 La part légale de deux enfants en concurrence avec un conjoint ou partenaire survivant est de 25 % pour chacun (50 % de la succession réparti par moitié). Sur leurs parts respectives de 25 %, la réserve légale était de 75 %. Les deux enfants avaient ainsi chacun une réserve de 18.75 % sur l'entier de la succession (25 % x 75 %). Le conjoint ou partenaire survivant a lui une part légale de 50 % de la succession, avec une réserve se montant à 50 % de sa part légale. Ainsi, la réserve légale du conjoint ou du partenaire est de 25 % sur l'entier de la succession. De ce fait, la quotité librement disponible était, avant l'entrée en vigueur du nouveau droit, de 37.5 % (= 100 % - 25 % - 18.75 % - 18.75 %).

35 La part légale des deux enfants n'a pas été modifiée par la révision du droit des successions et est donc toujours de 25 %. Leur réserve étant désormais de 50 % de leur part légale, chaque enfant a dans ce cas de figure une réserve équivalente à 12.5 % de la succession. La situation du conjoint, respectivement du partenaire, n'a pas changé. De ce fait, la quotité disponible est désormais de 50 %.

> **Attribution intégrale de l'entreprise à un unique Héritier** - Dans le cadre du partage de la succession, le juge civil devrait pouvoir, sur demande, attribuer à un seul héritier l'intégralité de l'entreprise, moyennant le désintéressement financier des autres héritiers.

> **Sursis à l'obligation de rapport** - En cas de transmission d'entreprise du vivant du *de cuius* ou de l'attribution intégrale d'une entreprise dans le cadre du partage successoral, le juge du partage devrait pouvoir octroyer à l'héritier reprenant l'entreprise un délai de paiement s'agissant des montants dus aux autres héritiers au titre de leurs créances en rapport ou découlant du partage. Ce délai ne pourra pas dépasser dix ans.

> **Moment déterminant pour fixer la valeur de l'entreprise en cas de libéralité faite du vivant du de cuius** - En cas de transmission d'entreprise du vivant du *de cuius*, le moment déterminant pour fixer la valeur de l'entreprise devrait être celui de la libéralité, et non plus celui du décès. Afin de bénéficier de cette disposition, une évaluation de l'entreprise devra toutefois être remise à l'autorité compétente dans l'année qui suit la libéralité. Seuls les actifs nécessaires à l'exploitation de l'entreprise seront par ailleurs couverts par cette nouvelle règle, à l'exclusion d'actifs non nécessaires qui seront eux estimés à leur valeur au jour du décès.

Cette nouvelle règle devrait permettre de déterminer à l'avance la valeur de l'entreprise afin de mieux évaluer le risque d'atteinte à la réserve des autres héritiers et de pouvoir ainsi y parer en prenant des mesures de planification successorale adéquates. Une prise de valeur, respectivement une diminution de la valeur, de l'entreprise ensuite de son transfert à un héritier durant la vie du défunt ne sera ainsi plus prise en considération dans le cadre du partage de la succession.

#### 89. À NOTER

> **Projet d'introduction dans l'ordre juridique d'un trust « suisse »** - Le 12 janvier 2022, le Conseil fédéral suisse a mis en consultation un projet législative visant à introduire dans l'ordre juridique suisse un *trust* de droit local, avec pour principal objectif de renforcer la place financière en évitant que les clients de banques suisses aient à se tourner vers l'étranger pour constituer des *trusts*. La procédure de consultation s'est terminée le 30 avril 2022. Le Conseil fédéral examine actuellement les diverses positions prises par les acteurs suisses des domaines financier et juridique. De manière générale, s'il apparaît que le principe de l'introduction d'un nouveau véhicule de planification en droit suisse est accueilli favorablement, la codification proposée du traitement fiscal des *trusts* a été extrêmement critiquée. À suivre...

## Actualité jurisprudentielle

**90. Suisse - Traitement fiscal des SCI de droit français pour l'impôt sur la fortune** - Le Tribunal fédéral juge que les SCI sont à considérer comme des personnes morales (opaques) du point de vue fiscal interne suisse. Leurs parts sont ainsi imposables en Suisse au titre de fortune mobilière et ne peuvent être exclues de la fortune imposable en Suisse sur la base de la convention fiscale entre la Suisse et la France qu'en cas d'imposition effective en France au titre de fortune immobilière, imposition qui fait défaut lorsque la valeur de l'immeuble est inférieure à 1,3 M€.

**Tribunal fédéral, 13 déc. 2022, 2C\_365/2021**

**91.** Une contribuable domiciliée dans le canton de Vaud détenait une SCI de droit français qui était propriétaire de deux immeubles situés en France pour une valeur de 1 million CHF environ, soit un montant inférieur à 1,3 M€. L'administration fiscale cantonale vaudoise, compétente pour le prélèvement de l'impôt sur la fortune, a considéré que la valeur des titres de la SCI était imposable en Suisse au titre de fortune immobilière. La contribuable considérait pour sa part que la SCI devait être qualifiée de transparente fiscalement, ce qui aurait résulté en une exonération, sous réserve de prise en compte pour la détermination du taux d'imposition, au titre de fortune immobilière étrangère.

**92.** Saisi d'un recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal qui avait donné raison à l'autorité fiscale, le Tribunal fédéral (TF) confirme l'arrêt sur la base d'un raisonnement en trois temps, analysant d'abord le droit interne suisse, puis le droit interne français avant d'examiner les règles de conflit d'imposition prévue par la convention fiscale franco-suisse. Sur le plan du droit interne, le TF confirme d'abord que le droit interne contient les bases légales permettant une imposition de la fortune mobilière et rappelle sa jurisprudence selon laquelle les SCI de droit français doivent être considérées comme des personnes morales sous l'angle du droit suisse. S'agissant du droit fiscal interne français, le TF expose ensuite que les SCI sont imposées en transparence, mais que l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) n'est prélevé en France que si la valeur est supérieure à 1,3 M€, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Le TF examine ensuite l'aspect conventionnel. Il se réfère à l'article 24, § 1, 2<sup>e</sup> phrase de la convention, qui prévoit que les actions de société dont le patrimoine est principalement constitué de biens immobiliers situés dans l'autre État sont traités comme des biens immobiliers et imposables dans cet autre État, soit en l'espèce en France. Constatant toutefois que l'article 25 B, § 1 de la convention, qui prévoit l'exonération en Suisse des revenus ou de la fortune imposable en France au titre de la convention, prescrit à sa deuxième phrase que l'exonération ne s'applique aux éléments de revenu et fortune visés entre autres à l'article 24, § 1, 2<sup>e</sup> phrase (c'est-à-dire les sociétés

immobilières) qu'« après justification de l'imposition », le TF considère que l'exonération ne peut être accordée que si l'imposition effective en France est démontrée, la disposition précitée devant s'interpréter comme une clause d'imposition effective (*subject-to-tax clause*). En l'espèce, l'impôt français n'ayant pas été effectivement perçu, l'exonération n'est pas applicable et le canton de Vaud est dès lors autorisé à imposer la SCI sur la base du droit interne suisse.

### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Les cantons suisses avaient à ce jour une approche différente s'agissant de la qualification fiscale des SCI et plusieurs d'entre eux, dont le canton de Genève, acceptaient sans réserve l'exonération, à l'inverse du canton de Vaud. Il conviendra donc d'examiner si l'arrêt du TF entraîne une modification de la pratique dans ces cantons. Cette jurisprudence peut conduire à des situations paradoxales puisque l'imposition en Suisse pour l'impôt sur la fortune dépend de la valeur de l'immeuble en France et qu'il est possible que la SCI soit imposable en fortune en Suisse en raison de la non-atteinte du seuil de l'IFI, mais exonérée pour l'impôt sur le revenu au vu du paiement de l'impôt sur le revenu en France. Cette jurisprudence crée toutefois également des incertitudes pour l'impôt sur le revenu. Si les revenus courants d'une SCI, généralement imposables en France dans le chef du détenteur, devraient demeurer exonérés, le traitement fiscal en Suisse d'éventuels dividendes ou bonis de liquidation est moins clair, même si l'on devrait pouvoir défendre qu'ils correspondent à une distribution de revenus déjà imposés en France. Les personnes titulaires de SCI et domiciliées en Suisse devraient donc examiner l'opportunité de maintenir ce mode de détention. De même, il est désormais recommandé de vérifier les conséquences fiscales en Suisse avant tout investissement immobilier en France par un résident fiscal suisse.

**F. PONCE et F. GNÄDINGER** ■

### UN REGARD FRANÇAIS

Les SCI françaises sont-elles à proscrire dès que les associés sont des non-résidents fiscaux français ? Après, le Royaume Uni, la Belgique, c'est peut être la Suisse qui considérera les SCI françaises comme des sociétés opaques pour les besoins de l'impôt sur le revenu.

C'est notamment en cas de cession de l'actif immobilier par la SCI que le risque de double imposition peut se matérialiser. À ce jour comme indiqué ci-avant, la position suisse actuelle sur le traitement fiscal d'une plus-value immobilière réalisée via une SCI ne génère pas *a priori* une double imposition, contrairement, par exemple à la position du Royaume-Uni ou de la Belgique. En effet, d'un point de vue français, la SCI et ses associés seront uniquement redevables de l'impôt sur la plus-value immobilière, alors que du point de vue britannique ou belge, il n'y aura pas d'imposition de la plus-value immobilière, mais une imposition au titre des dividendes



en cas de distribution du produit de cession, sans possibilité d'imputer l'impôt payé sur la plus-value immobilière. Malgré cette contrainte, les SCI françaises présentent des avantages et ceci même en présence d'associés non résidents fiscaux français. Dès lors, il ne faut pas les exclure d'une

manière générale pour tous les non-résidents, mais il est certain qu'il est nécessaire de s'assurer de leur traitement dans l'État de résidence avant la mise en place.

S. AUFÉRIL et X. GUÉRIN ■

## Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

**Annexe 1 :** MINEFI, communiqué n° 520, 19 janv. 2023

**Annexe 2 :** D. n° 2023-25, 23 janv. 2023 pris pour l'application de règlements européens en matière familiale, d'obtention des preuves et de signification ou notification des actes et portant diverses dispositions relatives au divorce, aux sûretés et à la légalisation et l'apostille : JO 25 janv. 2023, texte n° 19

**Annexe 3 :** CADF, 4 févr. 2022, séance n° 1 (complément), n° 2021-29

**Annexe 4 :** CAA Versailles, 3<sup>e</sup> ch., 5 janv. 2023, n° 20VE02075, Laviéc, concl. M. Deroc, C

**Annexe 5 :** CADF, 5 mai 2022, séance n° 2, n° 2022-01

**Annexe 6 :** CAA Nantes, 1<sup>re</sup> ch., 23 déc. 2022, n° 20NT03961, Chagnon, concl. H. Brasnu, C+

**Annexe 7 :** A. 3 févr. 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 : JO 5 févr. 2023, texte n° 5

**Annexe 8 :** CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 21 déc. 2022, n° 447568, Runa Capital Fund I LP, concl. E. Bokdam-Tognetti : Rec. Lebon

**Annexe 9 :** CADF, 5 mai 2022, séance n° 2, n° 2022-02 et n° 2022-03

**Annexe 10 :** BOI-RPPM-RCM-30-30-10-10, BOI-RES-RPPM-000122 et BOI-RES-RPPM-000123, 15 févr. 2023

**Annexe 11 :** CAA Paris, 9<sup>e</sup> ch., 13 déc. 2022, n° 20PA01048, Hours, C

**Annexe 12 :** CAA Paris, 5<sup>e</sup> ch., 8 sept. 2022, n° 21PA04523, Brasier de Thuy, C

**Annexe 13 :** RM Renaud-Garabedian, n° 00336 : JO Sénat 22 déc. 2022, p. 6645

**Annexe 14 :** RM Sabatou, n° 2235 : JOAN 7 févr. 2023, p. 1133