

ASPECTS INTERNATIONAUX DU PATRIMOINE

Chronique d'actualité

Questions générales

> **Protection des adultes dans des situations transfrontières** - Constatant qu'il n'existe pas à l'heure actuelle de législation européenne spécifiquement consacrée à la protection des adultes dans des situations transfrontières, la Commission européenne publie une proposition de règlement européen relatif à la protection des adultes en droit international privé et une proposition de décision obligeant tous les États membres à devenir ou à rester parties à la convention sur la protection des adultes de 2000 (V. § 1).

> **Obligation de déclaration des dispositifs transfrontières (directive « DAC 6 »)** - Le Conseil d'État accueille partiellement le recours pour excès de pouvoir formé contre des commentaires administratifs des dispositions législatives mettant en œuvre la directive DAC 6, et plus précisément l'obligation de déclaration incombant à un intermédiaire-avocat soumis au secret professionnel. Par un arrêt *Orde van Vlaamse Balies e.a. du 8 décembre 2022*, la CJUE a jugé la directive partiellement contraire au droit primaire (Charte des droits fondamentaux de l'UE, art. 7) en ce qu'elle prévoit l'obligation pour un intermédiaire-avocat soumis au secret professionnel de transférer l'obligation de déclaration sur un autre intermédiaire, non tenu au secret. Le Conseil d'État retire de ce fait la question préjudicielle qu'il avait posée à la Cour de justice et tire les conséquences de cet arrêt. Il tranche, en sus, la question de la conformité à la Convention EDH et à la Charte des droits fondamentaux de l'UE

d'une disposition de la loi française qui permet à l'intermédiaire-avocat tenu au secret de procéder à la déclaration « avec l'accord de son client », c'est-à-dire la possibilité pour le client de délier son avocat du secret professionnel (V. § 6).

Fiscalité internationale du patrimoine

> **Fiscalité des résidents - Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales - Obligation de déclaration des comptes bancaires, contrats d'assurance vie et contrats de capitalisation à l'étranger (CGI, art. 1649 A et 1649 AA)** - Le non-respect de l'obligation déclarative annuelle des comptes bancaires, contrats d'assurance vie et contrats de capitalisation à l'étranger au moins une fois au cours des dix années précédentes permet à l'administration d'interroger le contribuable sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat (LPF, art. L. 23 C). La Cour de cassation juge l'administration fondée à mettre en œuvre cette procédure alors même que, dans une déclaration postérieure à l'une de ses déclarations de revenus manquant à l'obligation, le contribuable a communiqué les références des contrats ou comptes (V. § 12).

> La CAA de Nantes applique, à propos du délai de reprise de 10 ans prévu à l'article L. 169 du LPF en cas de non-respect de l'obligation de déclaration des contrats d'assurance vie souscrits à l'étranger (CGI, art. 1649 AA), la jurisprudence de la CJUE selon laquelle 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 CAA relève que l'administration fiscale française avait disposé de multiples indices et refuse l'application du délai de reprise étendu (V. § 15).

- > **Dispositif anti-abus de l'article 123 bis du CGI** - La CAA de Versailles juge que l'appréciation du caractère privilégié du régime fiscal doit se faire au regard de l'impôt dû dans les conditions de droit commun en France, lesquelles n'incluent pas le régime spécial des fusions, puisqu'il s'agit d'un régime de sursis d'imposition optionnel, soumis à des conditions de pourcentage et de durée de détention, à la souscription de certains engagements et, éventuellement, à un agrément préalable (V. § 19).
- > La CAA de Versailles juge que dès lors qu'une société établie aux Îles vierges britanniques n'y est astreinte à aucune obligation comptable et qu'il n'est pas justifié d'une clôture d'un exercice telle que visée par le 3 de l'article 123 bis du CGI, les revenus issus de cette société sont réputés acquis le 31 décembre de l'année en litige et donc imposables entre les mains du contribuable à l'impôt sur le revenu, la même année, et non l'année suivante (V. § 25).
- > **Trust - Revenus provenant d'un trust et convention fiscale franco-américaine (1994)** - Le Gouvernement rend public un avis de la section des finances du Conseil d'État relatif au traitement fiscal de revenus provenant d'un *trust*, en application de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994 modifiée. Le Conseil d'État estime qu'un *trust* révocable et non discrétionnaire de droit américain, dont les bénéficiaires sont des citoyens américains résidant en France, n'est pas transparent au regard de la loi fiscale française et de la convention (V. § 31).
- > **Fiscalité et régime social des non-résidents - Impôt sur le revenu - Transfert du domicile fiscal hors de France (exit tax, CGI, art. 167 bis)** - Les contribuables soumis à l'*exit tax* doivent déposer une déclaration relative à cette imposition en même temps que leur déclaration annuelle de revenus, l'année suivant le transfert de leur domicile fiscal hors de France. Une réponse ministérielle précise que le retard ou le défaut de déclaration n'entraîne pas la remise en cause du sursis de paiement dont a pu bénéficier le contribuable, sous réserve que le dépôt (tardif) de la déclaration

soit spontané ou que le contribuable régularise sa situation dans les trente jours suivant la notification d'une mise en demeure. Dans ce cadre, les sanctions fiscales encourues sont elles-mêmes placées en sursis de paiement et leur exigibilité dépend de l'expiration du sursis de paiement de l'*exit tax* (V. § 36).

- > **Taxe de 3 % - Tolérance applicable aux sociétés « primo-défaillantes »** - Une réponse ministérielle exclut d'étendre la tolérance admise pour les sociétés « primo-défaillantes » au regard de la taxe de 3 %, aux entités qui ont souscrit des déclarations incomplètes ou erronées (V. § 38).

Successions internationales

- > **Certificat successoral européen - Immeuble - Publicité foncière** - La CJUE juge que l'article 1^{er}, § 2, l), l'article 68, l) et l'article 69, § 5 du règlement « successions » ne s'opposent pas à une réglementation d'un État membre prévoyant que la demande d'inscription d'un bien immobilier dans le registre foncier de cet État membre peut être rejetée lorsque le seul document présenté à l'appui de cette demande est un certificat successoral européen qui n'identifie pas ce bien immobilier (V. § 42).

Droits et fiscalités étrangers

- > **Belgique** - En Belgique, lorsqu'une société résidente transfère son siège à l'étranger (en France par exemple), elle est présumée liquidée au jour du transfert et les règles relatives à la liquidation de sociétés s'appliquent. Du point de vue des actionnaires de cette société émigrante, l'incertitude est de mise dès lors que l'administration fiscale considère l'attribution d'un dividende imposable alors que le Service des Décisions Anticipées (SDA, appelé également « Commission de *ruling* », à ce jour un service autonome de l'administration fiscale chargé de rendre des rescrits en matière fiscale), suivi par une doctrine majoritaire, confirme l'absence de dividende imposable. Un premier jugement, frappé d'appel, se range au point de vue du SDA et rejette la thèse défendue par l'administration fiscale. Dans l'attente d'une décision définitive sur le sujet, l'incertitude perdure (V. § 47).
- > **Italie** - La Cour de cassation remet en cause l'application du régime d'exonération d'impôt sur les successions et les donations aux participations dans des sociétés qui ne démontrent pas l'exercice d'une activité économique, bien que la loi n'exige pas

cette condition. Un autre arrêt traite d'un contrat d'assurance vie dans lequel les bénéficiaires sont identifiés comme « héritiers légaux du souscripteur » et où l'un des bénéficiaires décède avant le souscripteur lui-même (V. § 52 et 56).

> **Luxembourg** - Un projet de loi prévoit une refonte de la procédure de réclamation contre les bulletins d'imposition, limitant ainsi les droits du contribuable. Une circulaire du directeur des contributions précise le régime fiscal luxembourgeois applicable aux entités hybrides inversées. Le TA de Luxembourg refuse l'application du régime mère-fille à une société luxembourgeoise exerçant une activité de prêt de titres auprès de certaines banques situées à Luxembourg et en France (V. § 59, 61 et 64).

> **Portugal** - Le Portugal adopte une loi visant à y attirer et à encourager la création et le développement des *start-ups* et des *scale-ups*. Avec l'introduction de définitions juridiques spécifiques et d'un processus simplifié de reconnaissance électronique, ces entreprises disposent désormais d'un cadre juridique adapté. En outre, la nouvelle loi vise à encourager la création d'entreprises et l'investissement dans des projets innovants en renforçant les avantages fiscaux dont bénéficient ce type d'entités, notamment un nouveau régime pour les *stock-options* (V. § 66).

> **Royaume-Uni** - Le *First Tier Tribunal* se prononce sur le délai dont dispose un contribuable pour solliciter l'application d'une convention en vue d'éviter une double imposition, dans le silence de celle-ci. Statuant sur appel, l'*Upper Tribunal* juge qu'un rappel d'impôt pour une taxation incomplète et/ou incorrecte

peut être prononcé lorsque le contribuable - ou son mandataire - a fait preuve de négligence en préparant la déclaration d'impôt. Le *First Tier Tribunal* examine, sous l'angle de l'impôt sur les successions, la manière dont les créances et dettes, découlant d'une planification répandue dans les années 1990 et 2000 et communément désignée « *double trust scheme* », doivent être considérées. L'équivalent britannique du Comité de l'abus de droit fiscal se prononce sur une opération par laquelle une personne, peu avant son décès, avait contracté un prêt et utilisé les fonds pour acquérir des droits qui reviendraient à ses enfants lorsqu'elle décéderait, étant précisé que ni les fonds prêtés ni les droits acquis n'ont jamais fait partie du patrimoine de la défunte. Le gouvernement britannique étudie actuellement la nécessité et l'opportunité d'accroître les moyens à disposition du HMRC pour récolter des informations. Le *Labour Party* a communiqué les différentes réformes qu'il aimerait introduire dans le domaine de l'immobilier en cas de victoire lors des prochaines élections qui auront lieu en 2024 (V. § 70, 72, 74, 76, 78 et 80).

> **Suisse** - Le Tribunal fédéral se prononce sur le traitement fiscal des remboursements d'apports en capital, lorsque ceux-ci proviennent d'apports dissimulés et partant non comptabilisés spécifiquement comme tels. Par ailleurs, appelé à statuer sur le bouclier fiscal prévu par le canton de Genève afin de réduire l'impôt sur la fortune pour les cas où il serait excessif par rapport au revenu, il confirme la règle du rendement net minimum de 1% (V. § 83 et 85).

France et organisations internationales



Stéphanie AUFÉRIEL
Avocat associée, cabinet Arkwood



Eric FONGARO
Professeur à l'Université de Bordeaux



Alexandre LAUMONIER
Docteur en droit
Ancien avocat



AVEC LA PARTICIPATION DE :
Marine DUPAS
Avocat associée, cabinet Arkwood

Questions générales

1. Protection des adultes dans des situations transfrontières - Proposition de règlement européen - Constatant qu'il n'existe pas à l'heure actuelle de législation européenne spécifiquement consacrée à la protection des adultes dans des situations transfrontières, la Commission européenne publie une proposition de règlement européen relatif à la protection des adultes en droit international privé et une proposition de décision obligeant tous les États membres à devenir ou à rester parties à la convention sur la protection des adultes de 2000.

Comm. UE, communiqué de presse, 31 mai 2023

2. À ce jour, le principal texte gouvernant la protection des adultes dans l'ordre international est la Convention de La Haye du 13 janvier 2000 sur la protection internationale des adultes ; mais ce texte n'est entré en application que dans 15 États contractants, dont 12 États membres de l'Union européenne. Depuis de nombreuses années, la Commission européenne encourage la ratification par tous les États membres

de la Convention de La Haye. Pourtant, de nombreux États membres n'ont toujours pas signé ce traité international. Voilà pourquoi la Commission propose de rendre obligatoire l'adhésion des États membres à la convention.

Cependant, pour autant que rendre obligatoire la signature de la Convention de La Haye paraisse nécessaire, la Commission estime que l'espace de justice de l'Union européenne, dans lequel existe une coopération étroite entre États membres et une confiance mutuelle, permet d'aller plus loin encore dans la protection des adultes que ne le fait la Convention de La Haye. Telle est la raison pour laquelle la Commission, outre l'obligation de signer la Convention de La Haye, présente une proposition de règlement s'appuyant non seulement sur les règles de la convention, mais également sur les mesures existantes de l'UE dans d'autres domaines de la justice civile transfrontière.

Ces deux propositions ne concernent que les affaires transfrontières et n'emportent pas modification des droits matériels nationaux des États membres en matière de protection des adultes.

Nous précisons que les lignes qui suivent ont été rédigées au vu du communiqué de presse de la Commission, seul document relatif à ces questions disponible en langue française au moment de leur rédaction (15 juin)¹. Une analyse plus détaillée sera proposée dans le prochain numéro de la Revue.

3. S'agissant de la **proposition de règlement**, le texte vise à garantir le maintien de la protection des adultes dans les affaires transfrontières et le respect de leur droit à l'autonomie individuelle, y compris la liberté de faire leurs propres choix en ce qui concerne leur personne et leurs dispositions futures, lorsqu'ils se déplacent au sein de l'Union européenne. Les propositions concernent les adultes qui, en raison d'une altération ou d'une insuffisance de leurs facultés personnelles, ne sont pas en état de pourvoir à leurs propres intérêts.

Selon le communiqué de presse de la Commission européenne, le règlement proposé introduit un ensemble rationalisé de règles qui s'appliqueraient au sein de l'UE, en particulier pour déterminer quelle juridiction est compétente, quelle loi est applicable, dans quelles conditions une mesure étrangère ou des pouvoirs de représentation étrangers devraient être mis en œuvre et comment les autorités peuvent coopérer. La proposition de règlement prévoit également une série d'instruments concrets, par exemple :

1 NDLR : Depuis, les versions françaises ont été publiées : Comm. UE, Proposition de règlement européen du Parlement européen et du Conseil relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des mesures et la coopération en matière de protection des adultes, 31 mai 2023 : COM(2023) 280 final. – Comm. UE, Proposition de décision du Conseil autorisant des États membres à devenir ou à rester parties, dans l'intérêt de l'Union européenne, à la convention du 13 janvier 2000 sur la protection internationale des adultes : COM/2023/281 final.

- faciliter la communication numérique,
- introduire un certificat européen de représentation, qui permettrait aux représentants de prouver plus facilement leurs pouvoirs dans un autre État membre,
- mettre en place des registres interconnectés qui fourniraient des informations sur l'existence d'une protection dans un autre État membre, et
- promouvoir une coopération plus étroite entre les autorités.

4. La proposition de décision du Conseil vise quant à elle à établir un cadre juridique uniforme pour la protection des adultes qui englobe les pays tiers. Elle obligerait tous les États membres à devenir ou à rester parties à la Convention de La Haye sur la protection des adultes de 2000.

5. Quant aux étapes à venir, il ressort du communiqué de presse de la Commission que la proposition de règlement devra encore être examinée et adoptée par le Parlement européen et le Conseil. Elle deviendrait applicable 18 mois après son adoption et les États membres disposeraient alors de quatre ans pour adapter leurs canaux de communication de façon qu'ils deviennent électroniques et de cinq ans pour créer un registre et assurer l'interconnexion de celui-ci avec les registres des autres États membres.

La proposition de décision devra être adoptée par le Conseil après consultation du Parlement européen. Les États membres qui ne sont pas encore parties à la Convention de La Haye sur la protection des adultes de 2000 disposeraient de deux ans pour se conformer à la décision du Conseil et adhérer à la convention.

E. FONGARO ■

6. Dispositifs transfrontières - Obligation de déclaration (directive « DAC 6 ») - Secret professionnel de l'avocat - Le Conseil d'État accueille partiellement le recours pour excès de pouvoir formé contre des commentaires administratifs des dispositions législatives mettant en œuvre la directive DAC 6, et plus précisément l'obligation de déclaration incombant à un intermédiaire-avocat soumis au secret professionnel. Par un arrêt *Orde van Vlaamse Balies e.a.* du 8 décembre 2022, la CJUE a jugé la directive partiellement contraire au droit primaire (Charte des droits fondamentaux de l'UE, art. 7) en ce qu'elle prévoit l'obligation pour un intermédiaire-avocat soumis au secret professionnel de transférer l'obligation de déclaration sur un autre intermédiaire, non tenu au secret. Le Conseil d'État retire de ce fait la question préjudicielle qu'il avait posée à la Cour de justice et tire les conséquences de cet arrêt. Il tranche, en sus, la question de la conformité à la Convention EDH et à la Charte des droits

fondamentaux de l'UE d'une disposition de la loi française qui permet à l'intermédiaire-avocat tenu au secret de procéder à la déclaration « avec l'accord de son client », c'est-à-dire la possibilité pour le client de délier son avocat du secret professionnel.

CE, 8^e et 3^e ch., 14 avr. 2023, n° 448486, Conseil national des barreaux et a. : Lebon T. (V. annexe 1)

7. Dans le but de renforcer la coopération entre les administrations fiscales des pays membres de l'Union européenne en matière de montages potentiellement agressifs de planification fiscale, La directive (UE) 2018/822 du 25 mai 2018 en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (dite « DAC 6 ») a mis en place une obligation déclarative à la charge des contribuables et des intermédiaires, dont les avocats, permettant un échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières. L'ensemble des éléments relatifs aux caractéristiques du dispositif transfrontière, sa valeur ainsi que l'identité des autres intermédiaires et contribuables concernés doivent donc être communiqués à l'administration fiscale.

Cependant, une difficulté apparaît dans la conciliation de cette obligation et du secret professionnel auquel sont tenus les avocats : la directive impose à l'avocat de transférer l'obligation déclarative sur un autre intermédiaire potentiellement exonéré du secret professionnel (DAC 6, art. 8 bis ter, § 5) ; de plus, le droit interne français (CGI, art. 1649 AE, I, 4^e, al. 1^{er}) offrait la possibilité pour les intermédiaires tenus au secret professionnel de procéder à la déclaration avec l'accord de leur client. Cette éventuelle incompatibilité entre l'obligation déclarative mise à la charge de l'avocat et le secret professionnel auquel il est tenu a poussé le Conseil national des barreaux (CNB) à saisir le Conseil d'État d'un recours pour excès de pouvoir afin de permettre l'annulation de commentaires administratifs relatifs à la transposition en droit interne des obligations pesant sur les intermédiaires dans le cadre de la directive DAC 6. Par une décision du 25 juin 2021, le Conseil d'État a transmis deux questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne².

8. Le 8 décembre 2022, la Cour de justice de l'Union européenne a répondu à une demande de question préjudicielle posée par la Cour constitutionnelle de Belgique en prononçant l'invalidité de l'obligation pesant sur les avocats de la transmission de la déclaration à d'autres intermédiaires non tenus au secret professionnel au regard des articles 7 et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne³. Le

2 CE, 25 juin 2021, n° 448486, CNB et a., concl. R. Victor : FI 3-2021, n° 9, § 21, comm. J. Taquet, affaire enregistrée à la CJUE sous le n° C-398/21.

3 CJUE, gde ch., 8 déc. 2022, C-694/20, Orde van Vlaamse Balies, IG, Belgian Association of Tax Lawyers, CD, JU c/ Vlaamse Regering, concl. A. Rantos : FI 1-2023, n° 9, § 14.

Conseil d'État, considérant inutile le maintien des questions préjudicielles depuis cet arrêt du 8 décembre 2022, a donc procédé au retrait de ces dernières.

9. Dans la décision commentée, le Conseil d'État juge incompatible avec l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne l'obligation à la charge des avocats non libérés par le secret professionnel par leur client, leur imposant la notification, à tout intermédiaire, des obligations déclaratives qui leur incombent (CGI, art. 1649 AE, I, 4°, al. 2).

En revanche, le Conseil d'État n'a soulevé aucune incompatibilité au regard de l'article 7 de la Charte et de l'article 8, § 1 de la Convention EDH concernant l'obligation de l'avocat tenu par le secret professionnel de notifier l'obligation déclarative au contribuable concerné et la faculté pour l'intermédiaire soumis au secret de procéder à la déclaration avec l'accord du client.

Cette décision se conclut donc par l'annulation des § 180 et 200 du BOFiP relatifs à l'obligation de notification de l'obligation de déclaration de l'avocat tenu par le secret professionnel aux autres intermédiaires⁴.

S. AUFÉRIIL ■

10. À NOTER

> **Lutte contre le blanchiment de capitaux et le terrorisme - Projet de nouvelles mesures au sein de l'UE** - Les députés des commissions des affaires économiques et monétaires et des libertés civiles, de la justice et des affaires intérieures du Parlement européen ont adopté leur position sur trois projets de législation sur la politique européenne de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

PE, communiqué de presse, 28 mars 2023. - PE, communiqué de presse, 19 avr. 2023

Les trois projets de législation sont les suivants :

- le règlement unique de l'UE, contenant des dispositions sur le devoir de vigilance à l'égard de la clientèle, la transparence des bénéficiaires effectifs et l'utilisation d'instruments anonymes, tels que les crypto-actifs, et de nouvelles entités telles que les plateformes de financement participatif ;

- la sixième directive relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, afin de lutter contre le blanchiment de capitaux (dispositions nationales sur la surveillance et les cellules de renseignement financier, accès des autorités compétentes aux informations nécessaires et fiables, tels que les registres des bénéficiaires effectifs et les actifs stockés dans des zones franches) ;

- le règlement instituant l'Autorité européenne de lutte contre le blanchiment de capitaux (AMLA), dotée de pouvoirs de surveillance et d'enquête pour assurer le respect des exigences en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme.

On notera enfin que certaines mesures visent à supprimer les systèmes de résidence par investissement (« visas dorés »).

Les négociations ont débuté après la confirmation des mandats lors d'une session plénière du Parlement du 19 avril 2023.

⁴ BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 21 juill. 2021.

Localisation des personnes

11. À NOTER

> **Résidence fiscale - Notion au sens de la convention France-Émirats arabes unis (1989)** - Selon le Conseil d'État, l'article 19 de la convention bilatérale du 19 juillet 1989 visant à éliminer les doubles impositions (et dont le contenu est à de multiples égards assez atypique) doit être interprété en ce sens que la notion de résident de France ou des Émirats arabes unis qui y figure correspond à la résidence fiscale telle que définie à l'article 4 de ladite convention. De ce fait, et en raison de cette lecture extensive de la convention, le contribuable concerné pouvait bénéficier d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel ces revenus sont compris (art. 19-1 de la convention)⁵.

CE, 3^e et 8^e ch., 20 mars 2023, n° 452718, Walch, concl. M.-G. Merloz, inédit au recueil Lebon (V. annexe 2)

Fiscalité internationale du patrimoine

Fiscalité des résidents

12. Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales - Obligation de déclaration des comptes bancaires, contrats d'assurance vie et contrats de capitalisation à l'étranger (CGI, art. 1649 A et 1649 AA) - Demande d'informations par l'administration (LPF, art. L. 23 C) - Le non-respect de l'obligation déclarative annuelle des comptes bancaires, contrats d'assurance vie et contrats de capitalisation à l'étranger au moins une fois au cours des dix années précédentes permet à l'administration d'interroger le contribuable sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat (LPF, art. L. 23 C). La Cour de cassation juge l'administration fondée à mettre en œuvre cette procédure alors même que, dans une déclaration postérieure à l'une de ses déclarations de revenus manquant à l'obligation, le contribuable a communiqué les références des contrats ou comptes.

Cass. com., 5 avr. 2023, n° 21-16.284, F-D (V. annexe 2)

⁵ Pour plus de détails, v. FI 2-2023, n° 3, § 8, comm. F. Le Mentec.

13. Par application de l'article 1649 A, alinéa 2 du CGI, les personnes physiques, les associations, les sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France, sont tenues de déclarer, en même temps que leur déclaration de revenus ou de résultats, les références des comptes ouverts, détenus, utilisés ou clos à l'étranger. La même obligation est prévue à l'article 1649 AA du CGI pour les contrats d'assurance vie et les contrats de capitalisation. Par ailleurs, et selon l'article L. 23 C du LPF, lorsque l'obligation évoquée ci-avant n'a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes, l'administration fiscale peut demander, indépendamment d'une procédure d'ESFP, à la personne physique soumise à cette obligation de **fournir dans un délai de soixante jours toutes informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat**. L'absence de réponses suffisantes à ces questions peut conduire à la taxation d'office du contribuable concerné aux droits de mutation à titre gratuit au taux de 60 % par application de l'article L. 71 du LPF. Telles étaient les dispositions légales mises en œuvre par l'administration fiscale à l'encontre d'un résident fiscal français dans cette affaire.

14. Le premier grief formulé par le contribuable consistait à invoquer le fait qu'il avait, préalablement à l'engagement de la procédure susvisée de l'article L. 23 C du LPF, utilisé la faculté de régularisation de son dossier dans le cadre de la circulaire du 21 juin 2013 (ayant instauré le « STDR »). Cependant, ni la CA de Pau ni la Cour de cassation n'ont admis ce grief en raison du fait que ladite circulaire ne s'appliquait qu'aux **demandes de régularisation spontanées**. Or, en l'espèce, les juges civils ont relevé que ladite demande de régularisation n'avait été déposée que le lendemain d'une audition pénale du contribuable par les services de police, privant ainsi la demande de tout caractère spontané.

Le second grief était quant à lui relatif au **moment** auquel le contribuable avait informé l'administration fiscale des références bancaires du compte (luxembourgeois en l'espèce) non déclaré. S'appuyant sur une lecture combinée et littérale des articles 1649 A, alinéa 2 du CGI et L. 23 C du LPF, la Cour de cassation a jugé que la demande de régularisation au STDR avait **par définition été postérieure aux dates limites de dépôt des déclarations de revenus** du contribuable concerné, permettant ainsi à l'administration fiscale d'appliquer valablement la procédure visée à l'article L. 23 C du LPF.

On observera enfin que l'affaire n'est renvoyée devant la CA de Poitiers qu'en raison d'une censure des juges de cassation concernant les montants en cause dans le litige (base imposable aux droits de mutation à titre gratuit).

A. LAUMONIER ■

15. **Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales - Obligation de déclaration des contrats d'assurance vie et contrats de capitalisation à l'étranger (CGI, art. 1649 AA) - Non-respect partiel - Prescription décennale (non, en raison d'indices au profit de l'administration fiscale)** - Comme le TA de Rennes en première instance⁶ et contrairement aux conclusions de son rapporteur public, la CAA de Nantes applique, à propos du délai de reprise de 10 ans prévu à l'article L. 169 du LPF en cas de non-respect de l'obligation de déclaration des contrats d'assurance vie souscrits à l'étranger (CGI, art. 1649 AA), la jurisprudence de la CJUE⁷ selon laquelle 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 CAA relève que l'administration fiscale française avait disposé de multiples indices et refuse l'application du délai de reprise étendu.

CAA Nantes, 1^{re} ch., 23 déc. 2022, n° 20NT03961, Chagnon, concl. H. Brasnu, C+ (IP 2-2023, n° 7, § 21)

16. Nous revenons sur cet arrêt qui avait été signalé dans le numéro précédent.

Par application de l'article 1649 AA du CGI, lorsque des contrats de capitalisation ou des placements de même nature, notamment des contrats d'assurance vie, sont souscrits auprès d'organismes mentionnés au I de l'article 1649 ter du même code qui sont établis hors de France, les souscripteurs sont **tenus de déclarer**, en même temps que leur déclaration de revenus, les références des contrats ou placements concernés, la date d'effet et la durée de ces contrats ou placements, les opérations de remboursement et de versement des primes effectuées au cours de l'année précédente et, le cas échéant, la valeur de rachat ou le montant du capital garanti, y compris sous forme de rente, au 1^{er} janvier de l'année de la déclaration. Par ailleurs, l'article L. 169 du LPF dispose que le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la **dixième année** qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque les obligations déclaratives prévues, notamment à l'article 1649 AA précité n'ont pas été respectées.

En l'espèce, la contribuable concernée avait bien déclaré en 2008 la souscription d'un contrat d'assurance vie au Luxembourg mais ne l'avait plus systématiquement fait au titre des années suivantes qui avaient pourtant donné lieu à des **rachats partiels** imposables. Cependant, l'intéressée avait mentionné la référence de ce contrat dans ses déclarations

6 TA Rennes, 2 sept. 2020, n° 1805077 : FI 1-2021, n° 9, § 43.

7 CJUE, 11 juin 2009, C-155/08, X et C157/08, Passenheim-van Schoot.

relatives à l'**ISF** de 2009 à 2015 (en y précisant la valeur nette du contrat tenant compte des rachats partiels effectués) et avait déclaré, certaines années seulement, les revenus du contrat dans ses **déclarations d'IR** (dans des lignes erronées et sans explications).

17. Or, fondant cette solution sur les principes européens de libre circulation des capitaux et d'interdiction des restrictions aux paiements, la CJUE a notamment jugé en 2009⁸ qu'en cas de dissimulation aux autorités fiscales d'avoirs issus de l'épargne ou de revenus tirés de tels avoirs, il convient, pour déterminer le délai de reprise, de distinguer **deux cas de figure** :

- le premier correspond à la situation où des éléments qui sont imposables dans un État membre et se situent dans un autre État membre ont été dissimulés aux autorités fiscales du premier État membre et celles-ci **ne disposent d'aucun indice** quant à l'existence desdits éléments permettant de déclencher une enquête, et

- le second, concernant la situation où les autorités fiscales d'un État membre **disposent d'indices** sur des éléments imposables situés dans un autre État membre qui permettent de déclencher une enquête. Selon la CJUE, dans cette dernière hypothèse, ne saurait être justifiée l'application par ce premier État membre d'un délai de redressement **prolongé** qui ne viserait pas spécifiquement à permettre aux autorités fiscales de cet État membre de recourir utilement à des mécanismes d'assistance mutuelle entre États membres et qui se déclencherait dès que les éléments imposables concernés se situent dans un autre État membre.

18. Appliquant cette jurisprudence, la CAA de Nantes a jugé que les faits de l'espèce (déclarations partielles ultérieures) **constituaient de tels indices** qui avaient d'ailleurs précisément permis à l'administration fiscale française d'interroger la contribuable.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

La CAA de Nantes a pris soin de fonder très précisément en fait l'existence des indices qui, en l'espèce, paralysent l'application du délai décennal de prescription. Cependant, l'application de la jurisprudence de la CJUE ne manquera probablement pas de soulever à l'avenir des questions quant au degré de précision des indices qu'invoqueront les contribuables qui se verront appliquer des prescriptions allongées. Autrement dit, à partir de quand un ou des indices deviennent pertinents pour pouvoir être considérés comme ayant dû attirer l'attention d'une administration fiscale ? Quoiqu'il en soit, cet arrêt est clairement l'occasion, pour les contribuables et leurs conseils fiscaux, de se demander si leurs déclarations (peu important ici l'impôt dont il est question nous dit la CAA de Nantes) ne contiendraient pas de tels indices en tant que de besoin. S'agissant de l'administration fiscale, nul doute que les agents gérant les données informatiques tenteront de prendre en compte de telles solutions jurisprudentielles.

8 CJUE, 11 juin 2009, C-155/08, X et C 157/08, Passenheim-van Schoot.

Enfin, et sur un plan plus doctrinal, de légitimes interrogations pourraient être soulevées compte tenu de la jurisprudence de la CJUE, notamment au regard du principe déclaratif de l'impôt dans les systèmes fiscaux de démocraties libérales.

A. LAUMONIER ■

19. Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales

- **Dispositif anti-abus de l'article 123 bis du CGI**

- **Caractère privilégié du régime fiscal à l'étranger**

- **Prise en compte du régime spécial des fusions en France (non)**

La CAA de Versailles juge opérant le moyen tiré de ce que l'existence d'un régime fiscal privilégié ne pouvait trouver son fondement dans une règle de territorialité mais qui manquait, en l'espèce, en fait dès lors que l'absence d'imposition au Luxembourg ne résultait pas de la convention elle-même mais de l'interprétation qu'en faisait le juge luxembourgeois, divergente de celle faite par le juge français. Par ailleurs, pour contester le caractère privilégié du régime fiscal applicable, le contribuable faisait valoir que la plus-value issue de l'apport des titres de la SCI à la filiale de la société mère luxembourgeoise n'aurait pas été soumise à l'impôt sur les sociétés en France, en vertu du régime des fusions défini aux articles 210 A et 210 B du CGI. La CAA de Versailles juge toutefois que l'appréciation du caractère privilégié du régime fiscal doit se faire au regard de l'impôt dû dans les conditions de droit commun en France, lesquelles n'incluent pas le régime spécial des fusions, puisqu'il s'agit d'un régime de sursis d'imposition optionnel, soumis à des conditions de pourcentage et de durée de détention, à la souscription de certains engagements et, éventuellement, à un agrément préalable.

CAA Versailles, 3^e ch., 26 janv. 2023, n° 20VE02424, Doise, concl. M. Deroc, C (V. annexe 3)

Pourvoi enregistré sous le n° 474504

20. Un contribuable, domicilié fiscalement en France, transfère en 2012 le siège social d'une société de droit français, dont il est l'associé majoritaire, au Luxembourg.

La même année, la société devenue luxembourgeoise apporte des titres détenus dans une SCI, propriétaire de biens immobiliers situés en France, à l'une de ses filiales luxembourgeoises. Cette opération a généré une plus-value d'apport d'un montant de 7.070.100 €, et le résultat de la société (composé uniquement de la plus-value) a été soumis à l'impôt sur les revenus des collectivités au Luxembourg, au taux de 0,21 %.

À l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale française a considéré que la plus-value d'apport

devait être imposée entre les mains du contribuable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement de l'article 123 bis du CGI. Elle a estimé que la société mère luxembourgeoise était soumise à un régime fiscal privilégié puisqu'en comparaison avec l'impôt acquitté au Luxembourg, la plus-value d'apport aurait été imposée en France au taux normal de l'IS de 33,1/3 %.

21. On pourra se référer à l'arrêt et aux conclusions du rapporteur public quant aux éléments retenus pour juger que la clause de sauvegarde visée au 4 bis de l'article 123 bis du CGI n'était pas applicable, en présence d'un montage artificiel pour défaut de substance compte tenu de l'absence de locaux, de personnel au Luxembourg, d'actif hors de France avant 2017 et du fait qu'elle n'a perçu aucun autre revenu que les produits issus des participations qu'elle détient.

C'est sur l'appréciation du régime fiscal privilégié que l'arrêt rendu par la Cour administrative de Versailles est particulièrement intéressant.

22. On rappelle que pour la qualification de « régime fiscal privilégié », il convient, comme le prévoit l'article 123 bis, de se référer à l'article 238 A du CGI selon lequel, dans sa rédaction applicable à l'espèce, « [...], les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies ».

Ainsi que l'a récemment rappelé le Conseil d'État⁹, il appartient à l'administration d'apporter la preuve du caractère privilégié du régime fiscal de l'entité étrangère avec des éléments circonstanciés : taux d'imposition, modalités selon lesquelles les activités sont imposées dans le pays dans lequel l'entité est établie.

Dans l'affaire en cause, le Tribunal administratif de Montreuil ayant rejeté sa demande de décharge d'impositions supplémentaires, le contribuable a fait appel en invoquant les deux arguments suivants.

23. Le faible niveau d'imposition ne résulte pas de la seule application des règles de droit interne luxembourgeois mais également de l'application des règles conventionnelles. En effet, selon lui l'exonération dont la société a bénéficié au Luxembourg résulte de l'application de l'article 3 de la convention bilatérale entre la France et le Luxembourg, avant l'introduction de l'avenant du 16 mai 2014, selon lequel les revenus fonciers ne sont imposables que dans l'État où les biens sont situés (en l'espèce la France). Dès lors, cette exonération ne saurait être prise en compte pour déterminer le caractère privilégié du régime fiscal.

Selon la cour d'appel, la plus-value relève non pas de la catégorie des revenus fonciers telle que visée par l'article 3

de la convention mais de celle des revenus des entreprises prévue à l'article 4. En l'absence d'établissement stable de la société mère en France, la plus-value d'apport n'était donc pas imposable en France mais au Luxembourg où elle n'a supporté qu'une imposition minimale de ses résultats.

Le rapporteur public, Mme Deroc, rappelle qu'à la lumière des conclusions de L. Cytermann sous la décision *Sté Gemar Lumitec*¹⁰, l'appréciation d'un régime fiscal privilégié peut tenir compte des règles de répartition du droit d'imposer applicables en application des conventions fiscales. Au cas particulier, « [...] il conviendrait donc, non pas de constater l'absence d'imposition de la plus-value au Luxembourg mais d'envisager l'imposition qui aurait été de rigueur si aucune règle de territorialité ne s'était pas opposée à son imposition au Luxembourg. ». Toutefois au cas d'espèce, l'absence d'imposition au Luxembourg ne lui paraît pas directement provenir de l'application de règles conventionnelles, mais d'une divergence d'interprétation du régime de taxation des cessions de parts de sociétés à prépondérance immobilière dans le cadre de la convention fiscale en vigueur avant l'entrée en vigueur de l'avenant de 2014 : revenus immobiliers pour le Luxembourg, renvoyant à une taxation en France, et revenus des entreprises pour la France, renvoyant à une taxation au Luxembourg....

24. Le deuxième argument du contribuable était que la plus-value d'apport n'aurait pas été soumise en France à l'impôt sur les sociétés puisqu'elle aurait bénéficié du régime spécial des fusions et opérations assimilées visé aux articles 210 A et suivants du CGI. Pour mémoire, ce régime permet d'assurer la neutralité fiscale en accordant un sursis d'imposition des plus-values nettes et des profits dégagés sur l'ensemble des actifs apportés lors de ces opérations. Il effectue ainsi un parallèle avec une décision récente du Conseil d'État¹¹ selon laquelle « l'appréciation du caractère privilégié du régime fiscal auquel est soumis l'entité étrangère, et conditionnant l'application de l'article 123 bis du CGI, devait se faire en considération de l'impôt dont la personne aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France, lesquelles incluent le régime fiscal des sociétés mères ».

La Cour administrative d'appel de Versailles rappelle que, selon l'article 238 A du CGI, l'appréciation du caractère privilégié du régime fiscal doit se faire au regard de l'impôt sur les bénéfices ou les revenus dont la personne aurait été redevable dans les conditions de droit commun. Or, le régime spécial des fusions est un régime de sursis d'imposition optionnel, et non d'exonération définitive, soumis à des conditions de pourcentage, des durées de détention et à la souscription de certains engagements que la société ne justifie pas avoir pris. Compte tenu de ces éléments, la position du Conseil d'État, retenue pour le régime mère-fille soumis à des conditions objectives, ne peut pas être étendue au régime spécial des fusions.

9 CE, 24 avr. 2019, n° 413129, *Sté Control Union Inspections France (CUIF)*, concl. L. Cytermann ; Lebon T ; FI 3-2019, n° 9, § 22.

10 CE, 24 avr. 2019, n° 412284, *Sté Gemar Lumitec*, concl. L. Cytermann ; Lebon T ; FI 3-2019, n° 9, § 17.

11 CE, 11 févr. 2022, n° 442061 et 442062, *Carrozza*, concl. M.-G. Merloz ; Lebon T ; IP 3-2022, n° 7, § 5, comm. S. Aufénil ; FI 2-2022, n° 9, § 21, comm. C. Acard.

Concluant en ce sens, le rapporteur public avait relevé qu'il lui semblait résulter de l'existence des conditions d'application du sursis de l'article 210 B du CGI une différence de nature avec le régime mère-fille. « *Ce dernier, compte tenu des conditions objectives fixées à l'article 145 du CGI, s'apparente plus à un régime fiscal particulier d'imposition qu'à un avantage fiscal ayant un caractère purement éventuel. Or, le régime de l'article 210 B n'a pas vocation à s'appliquer à tous : son intérêt ne s'impose pas de lui-même mais dépend de la taxation en régime de droit commun. Dans certains cas, il peut être limité. Il peut nécessiter, selon les configurations, un agrément préalable. On est loin de l'économie de l'article 145 et de l'option "évidente"* ».

Il convient à ce stade d'attendre la décision du Conseil d'État, saisi d'un pourvoi dans cette affaire.

S. AUFÉRIE ■

25. Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales - Dispositif anti-abus de l'article 123 bis du CGI - Année de rattachement des bénéfices réalisés par une société étrangère en l'absence de toute clôture d'exercice - La CAA de Versailles juge que dès lors qu'une société établie aux Îles vierges britanniques n'y est astreinte à aucune obligation comptable et qu'il n'est pas justifié d'une clôture d'un exercice telle que visée par le 3 de l'article 123 bis du CGI, les revenus issus de cette société sont réputés acquis le 31 décembre de l'année en litige et donc imposables entre les mains du contribuable à l'impôt sur le revenu, la même année, et non l'année suivante.

CAA Versailles, 3^e ch., 30 mars 2023, n° 20VE02066, Gerbi, concl. M. Deroc, C (V. annexe 4)

Pourvoi en cassation enregistré sous le n° 474593

26. L'article 123 bis du CGI permet à l'administration d'imposer entre les mains d'un contribuable personne physique domicilié en France les bénéfices ou revenus positifs d'une entité juridique - personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable - établie ou constituée hors de France et soumise à un régime fiscal privilégié dès lors que ce contribuable détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote. Ces bénéfices ou revenus positifs sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement lorsque l'actif ou les biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants. Le caractère privilégié d'un régime fiscal est déterminé conformément à l'article 238 A du CGI.

27. Un contribuable fiscalement domicilié en France détient l'intégralité du capital d'une société enregistrée aux Îles vierges britanniques. Dans le cadre d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle sur les années 2012, 2013 et 2014, l'administration fiscale s'est fondée sur l'article 123 bis du CGI pour imposer entre ses mains les bénéfices dégagés par la société au titre des années 2007 à 2013, en tant que revenus réputés distribués, mais l'année suivant celle de leur constatation (en N+1).

28. Pour s'opposer à cette imposition, les requérants font valoir, outre des arguments de procédure, que la société étrangère n'entraîne pas dans le champ de l'article 123 bis du CGI dès lors qu'elle a une activité commerciale d'achat-revente de minutes téléphoniques. L'intérêt majeur de l'affaire repose toutefois sur la question de l'année de rattachement des bénéfices de l'entité étrangère : selon les requérants, le 3 de l'article 123 bis du CGI prévoit qu'en cas d'absence d'exercice clos au cours d'une année, les revenus positifs de l'entité étrangère sont réputés acquis au 31 décembre de l'année ; l'administration ne pouvait donc pas rattacher les bénéfices d'une année N de la société, pour laquelle aucune indication n'est fournie sur ses exercices comptables, en année N+1.

Au cœur du litige se trouve donc le 3 de l'article 123 bis du CGI qui dispose dans son premier alinéa que : « *Les bénéfices ou les revenus positifs mentionnés au 1 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. [...]* ».

Au cas particulier, la société est établie aux Îles vierges britanniques, où elle bénéficie d'un régime fiscal privilégié. Les sociétés établies dans les Îles vierges britanniques ne sont pas astreintes à une obligation de maintenir les pièces comptables et de présenter une comptabilité annuelle ; elles sont donc étrangères à la notion d'exercice et de clôture d'exercice. La question était de savoir si les bénéfices de cette société devaient être rattachés en année N ou en année N+1.

29. Selon l'interprétation du texte par l'administration fiscale¹², la mention « *ou, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, le 31 décembre* » était à l'origine conçue pour viser le cas des fiducies¹³. Aujourd'hui encore, la mention vise essentiellement les fiducies constituées dans un État à fiscalité privilégiée car ces dernières ne clôturent jamais d'exercice¹⁴.

En pratique, la position de l'administration revient à déterminer la clôture de l'exercice de la société au 31 décembre N afin d'imposer les bénéfices en N+1 entre les mains du contribuable fiscalement domicilié en France. Ce faisant, elle n'applique pas à la société en litige l'interprétation qu'elle fait du 3 de l'article 123 bis du CGI pour les fiducies, entités n'ayant pas de date de clôture et dont les bénéfices sont réputés acquis par le contribuable en année N.

¹² BOI-RPPM-RCM-10-30-20-20, 6 juin 2023, § 40.

¹³ Instr. 18 févr. 2000 : BOI 5 I-1-00.

¹⁴ BOI-RPPM-RCM-10-30-20-20, 6 juin 2023, § 50.

30. Appelée à trancher la question, la Cour administrative d'appel de Versailles donne raison au contribuable en jugeant que les bénéfices sont imposables entre ses mains le 31 décembre de l'année en litige et donc à l'impôt sur le revenu la même année.

En visant la réserve prévue au 3 de l'article 123 bis du CGI pour répondre à la question du rattachement des bénéfices réalisés par une société établie dans un État à fiscalité privilégiée bien qu'elle ne soit pas une fiducie, la cour retient une approche littérale du texte. Cette solution emporte satisfaction puisque, comme l'indique le rapporteur public dans ses conclusions (reproduites en annexe), rien ne semble faire obstacle à son application à des sociétés n'ayant pas un tel caractère et surtout, en l'absence de réglementation comptable applicable à la société, il serait pour le moins hasardeux de déterminer *ex nihilo* une date de clôture d'un exercice qui ne saurait exister.

Le rapporteur public avait par ailleurs relevé que si la tenue d'une comptabilité n'est pas obligatoire aux Îles vierges britanniques, tout comme la publication annuelle de comptes, elle pourrait l'être de manière facultative, de l'initiative de la société, et s'interrogeait sur les conséquences qui pourraient en être tirées au regard de l'année de rattachement des bénéfices pour les besoins de l'article 123 bis du CGI. Selon lui, dès lors qu'on ne retrouve pas, par le biais fiscal, d'idée d'exercice et donc de clôture d'exercice en droit local, la tenue d'une comptabilité aux Îles vierges britanniques, notamment le fait d'en tenir une selon la périodicité d'un exercice, ne serait qu'une modalité de gestion alors purement interne à la société et dès lors, aucune conséquence ne devrait en être tirée pour l'application de l'article 123 bis.

S. AUFÉRIEL ■

31. Trust - Traitement fiscal de revenus provenant d'un trust - Convention fiscale franco-américaine (1994) - Le Gouvernement rend public un avis délibéré et adopté par la section des finances du Conseil d'État dans sa séance du mardi 18 avril 2023 relatif au traitement fiscal de revenus provenant d'un *trust*, en application de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994 modifiée. Le Conseil d'État estime qu'un *trust* révocable et non discrétionnaire de droit américain, dont les bénéficiaires sont des citoyens américains résidant en France, n'est pas transparent au regard de la loi fiscale française et de la convention.

CE, sect. fin., 18 avr. 2023, n° 406825 : NOR : ECOE2231492X (V. annexe 5)

32. Le Conseil d'État (section des finances) était saisi par le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique d'une demande d'avis portant sur le traitement fiscal de certains *trusts* américains au regard de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994. Il lui était demandé si, comme en droit américain, les revenus

d'un *trust* révocable et non discrétionnaire constitué aux États-Unis doivent être réputés appréhendés directement par les contribuables qui en sont constituants, administrateurs (*trustees*) et bénéficiaires, lorsque ceux-ci sont résidents fiscaux de France. En particulier, le Conseil d'État était sollicité sur la question de l'impact de l'article 4, § 3 de la convention fiscale sur les revenus transitant par de tels *trusts*. Au termes de cet article, « *Aux fins d'application de la présente Convention, un élément de revenu, bénéfice ou gain perçu par l'intermédiaire d'une entité considérée comme fiscalement transparente en vertu de la législation fiscale de l'un ou l'autre des États contractants, et qui est constituée ou organisée [...] dans l'un ou l'autre des États contractants [...] est réputé perçu par un résident d'un État contractant dans la mesure où cet élément de revenu est traité, par la loi fiscale de cet État, comme le revenu, bénéfice ou gain d'un résident* ».

33. L'enjeu est de taille, en particulier pour les citoyens américains résidents de France car la convention prévoit notamment en son article 24 relatif à l'élimination de la double imposition que les revenus couverts par le b du 1 de l'article 24 sont exonérés d'impôt français grâce à un mécanisme de crédit d'impôt égal à l'impôt français (revenus financiers de source américaine - sous conditions). Or, on sait que les Américains utilisent presque systématiquement des *trusts*, révocables ou irrévocables, pour détenir leur patrimoine, afin d'éviter la contraignante procédure de *probate* en cas de décès. S'agissant des *trusts* révocables (ou *living trusts*) dont les contribuables sont à la fois constituants, *trustees* et bénéficiaires de leur vivant, ils sont totalement ignorés pour les besoins de la fiscalité américaine, de sorte que les contribuables sont imposés sur les revenus du *trust* lors de leur réalisation, indépendamment de toute distribution.

Ainsi, il était demandé au Conseil d'État de se prononcer sur les questions suivantes, dans l'hypothèse où il conclurait que les *trusts* en question seraient effectivement, par application de la convention, traités en transparence pour les besoins de la fiscalité française :

- la catégorisation du revenu et du crédit d'impôt conventionnel correspondant sera-t-elle déterminée par application de l'article catégoriel de la convention propre à la nature du revenu d'amont perçu par le *trust* ?

- les revenus pourront-ils être taxés au titre de l'année de leur réalisation par le *trust* révocable et non discrétionnaire indépendamment de leur distribution au bénéficiaire ?

- s'agissant des revenus de source américaine, les contribuables pourront-ils se prévaloir des mécanismes d'élimination de la double imposition prévus à l'article 24 ?

- s'agissant de revenus de source non américaine, seraient-ils également regardés comme directement appréhendés par leur bénéficiaire et la double imposition serait-elle neutralisée par le biais d'un crédit d'impôt déterminé selon la convention conclue entre la France et l'État de la source du revenu ?

34. L'avis du Conseil d'État repose sur le cas d'un *trust* non discrétionnaire ou *simple*, dont les revenus, issus de valeurs mobilières américaines ou non américaines, sont en principe versés aux bénéficiaires au fur et à mesure de leur acquisition par le *trust*. Le Conseil raisonne en plusieurs temps.

Il rappelle tout d'abord que l'article 120, 9° du CGI, selon lequel les produits distribués par un *trust* défini à l'article 792-0 bis du CGI sont traités comme des revenus des valeurs mobilières émises hors de France, doit s'interpréter en ce sens que la loi fiscale française refuse le régime de transparence fiscale aux *trusts* et ne regarde pas les produits qu'ils perçoivent comme directement appréhendés par leurs bénéficiaires.

Il poursuit en rappelant qu'une convention fiscale a pour objet de répartir le pouvoir d'imposer entre les États contractants et ne saurait avoir pour effet, à défaut d'indication expresse contraire, de modifier les règles de fond posées par la législation fiscale de chaque État. Or, le § 3 de l'article 4 de la convention s'en remet expressément à la loi fiscale de l'État de résidence des bénéficiaires, en l'occurrence la France, pour déterminer s'il y a lieu de considérer un *trust* comme fiscalement transparent. Ainsi, en vertu de l'article 120, 9° du CGI, les revenus provenant de valeurs mobilières versés à un *trust* constitué aux États-Unis doivent être traités au titre de l'impôt sur le revenu, dans la mesure où ils sont distribués seulement.

Le Conseil d'État estime donc qu'aucune stipulation conventionnelle ne fait obstacle à l'application du régime prévu au 9° de l'article 120 du CGI aux produits effectivement versés par un *trust* constitué aux États-Unis à un citoyen américain résident français.

Il rappelle enfin que les *trusts* ne peuvent pas être assimilés à des *partnerships* de droit américain, de sorte que les commentaires administratifs publiés au BOI-INT-CVB-USA-10-20 applicables aux *partnerships* américains ne sont pas opposables.

Dès lors, le Conseil d'État conclut qu'il est inutile de répondre aux questions spécifiques posées par le Gouvernement quant à l'application des stipulations de la convention en vue d'éliminer les doubles impositions.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'avis du Conseil d'État nous laisse perplexes.

Il semble prendre le soin de limiter sa portée au cas d'un « *trust non discrétionnaire ou simple dont les revenus, issus de valeurs mobilières américaines ou non américaines, sont en principe versés aux bénéficiaires au fur et à mesure de leur acquisition par le trust* ». Lorsque les bénéficiaires de ces *trusts* n'en sont pas également les constituants, il peut être salué que le fait générateur de l'impôt français n'intervienne qu'à la perception des revenus par le résident de France, sous réserve de l'article 123 bis du CGI.

L'avis indique que du point de vue français les revenus ainsi perçus ont la nature de revenus de valeurs mobilières émises hors de France (indépendamment de la nature des revenus sous-jacents). Il nous semblerait logique que ces revenus soient de source américaine indépendamment de l'origine géographique des sous-jacents. Malgré cette qualification, le contribuable citoyen américain ne semble pas éligible en France, aux crédits d'impôts conventionnels (puisque le *trust* américain ne remplit pas les conditions prévues pour qu'une entité distributrice de dividendes ouvre droit à un crédit d'impôt égal à l'impôt français). Il en résulte une **double imposition économique, que seul le droit interne américain pourrait tempérer**. Cette position prend le contrepied

de l'ancienne documentation administrative de 1981 (commentant une précédente version de la convention fiscale franco-américaine).

La portée de l'avis interroge car la question visait plus largement le cas d'un *trust* révocable et non discrétionnaire pour lequel les revenus des sous-jacents sont fiscalement traités aux États-Unis comme appréhendés par les « *citoyens américains qui l'ont constitué, l'administrent et en sont les bénéficiaires* ». La question semblait donc inclure les *living trusts*, totalement ignorés par la fiscalité américaine puisque le constituant conserve le plein contrôle et l'administration des actifs du *trust* car il concentre tous les droits de propriété. L'avis semble ne viser que les *simple trusts* pour lesquels le *trustee* est dans l'obligation de distribuer annuellement aux bénéficiaires les revenus produits pas les sous-jacents. **Il ne semble pas pouvoir couvrir les cas des *livings trusts***, car ils ne sont pas expressément visés par l'avis, et car la question de savoir si ces *trusts* répondent effectivement à la définition de l'article 792-0 bis n'a pas été soulevée. Par ailleurs, l'avis ne s'interroge pas sur l'application de l'article 123 bis du CGI. La question de savoir si les *living trusts* répondent à la définition de l'article 792-0 bis mérite largement d'être posée dans les cas où le constituant conserve l'ensemble des droits de propriété sur les sous-jacents en étant lui-même administrateur (voire bénéficiaire). Il nous semble difficile de créer une relation fiduciaire avec soi-même (se confier la conservation de ses propres biens pour son propre bénéfice interroge très largement). Les *living trusts* ressemblent bien plus à des testaments qu'à un démembrement de propriété. Aucun patrimoine d'affectation n'est ainsi véritablement créé et la définition prévue par l'article 792-0 bis est totalement indépendante de la qualification retenue en droit étranger. Dans la pratique, il est d'usage d'imposer les revenus des sous-jacents des *living trusts* en totale transparence et avec une pleine application des mécanismes de crédit d'impôt. Certains rescrits ont confirmé cette position.

Si les *livings trusts* devaient entrer dans le champ de l'article 792-0 bis et par interprétation large de cet avis, dans le champ de l'article 120, 9°, l'article 123 bis devrait automatiquement s'appliquer sauf jeu de la clause de sauvegarde. En effet, compte tenu de sa transparence fiscale, le *trust* américain ne paie aucun impôt (seul le constituant/bénéficiaire est redevable de l'impôt américain). L'article 123 bis semble devoir s'appliquer à l'ensemble des cas de *trusts* non redevables de l'impôt lorsque le constituant est résident de France. Dans ce cas, les revenus du *trust* en France seraient réputés distribués au 31 décembre de l'année de réalisation et subiraient une surcharge d'impôt français, sans pouvoir bénéficier d'un crédit d'impôt conventionnel. Encore une fois, la double imposition économique ne pourrait être atténuée qu'en application du droit interne américain.

Dans le cadre des travaux liés au renforcement de l'attractivité de la France, il est à espérer que le Gouvernement, fort de l'avis du Conseil d'État, œuvrera pour permettre l'application des dispositions conventionnelles aux *trusts* américains (comme l'administration l'avait prévu dans une note du 25 mars 1981).

S. AUFÉRIIL et M. DUPAS ■

35. À NOTER

> **Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales - Échange automatique de renseignements sur les comptes financiers (NCD) - Mise à jour du champ d'application** - En application de l'article 1649 AC du CGI, tel que précisé par le décret n° 2016-1683 du 5 décembre 2016 fixant les règles et procédures concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, dites « norme commune de déclaration » (NCD), l'arrêté modifie, pour les déclarations à déposer au titre de l'année 2022 et des années suivantes, la liste des États et territoires partenaires et la liste des États et territoires donnant lieu à transmission d'informations et, pour les déclarations à déposer au titre de l'année 2023 et des années suivantes, les seuils, montants et plafonds prévus au décret précité. Ainsi, **Sint Marteen** est ajouté à la liste des États et territoires partenaires. Ensuite, le **Ghana**, la **Jamaïque** et les **Maldives** ont été ajoutés à la liste des États et territoires donnant lieu à transmission d'informations (déclarations à déposer au titre de l'année 2022 et des années suivantes). Enfin, certains seuils, montants et plafonds mentionnés dans le décret n° 2016-1683 du 5 décembre 2016 sont rehaussés (déclarations à déposer au titre de l'année 2023 et des années suivantes).

A. 28 févr. 2023 : JO 10 mars 2023, texte n° 3 (V. annexe 7)

> **Lutte contre la fraude et l'évasion fiscales - Échange automatique de renseignements sur les comptes financiers (FATCA) - « Américains accidentels » - Négociations en cours entre l'UE et les États-Unis** - Certains résidents fiscaux français, mais de nationalité américaine, sont dans l'incapacité de transmettre à leurs établissements bancaires, aux fins d'application de la loi FATCA de 2013, les renseignements nécessaires prévus par cette loi (et tout particulièrement leur « *tax identification number* », TIN), les privant ainsi du droit d'utiliser leurs comptes bancaires ou d'en ouvrir. Des négociations sont en cours, au niveau international et de l'UE afin de déterminer des critères permettant d'alléger les obligations de ces « Américains accidentels » (n'ayant aucun ou peu de liens avec les États-Unis) comme pour baisser les frais de renonciation à la nationalité américaine pour ceux qui le souhaiteraient.

RM Paul, n° 03518 : JO Sénat 9 févr. 2023, p. 980. - RM Canévet, n° 05080 : JO Sénat, 30 mars 2023, p. 2213 (V. annexe 8)

> **Salaires, pensions et revenus fonciers de source luxembourgeoise - Convention franco-luxembourgeoise - Méthode d'élimination de la double imposition - Invoicabilité des anciennes règles au titre de 2022** - En raison d'une suspension exceptionnelle et temporaire par la France, en octobre 2021, de l'application de la nouvelle méthode d'élimination de la double imposition (méthode du crédit d'impôt égal à l'impôt français) applicable aux salaires, pensions et revenus fonciers de source luxembourgeoise telle qu'issue de la nouvelle convention fiscale bilatérale

franco-luxembourgeoise du 20 mars 2018 (IP 1-2022, n° 7, § 18), les contribuables concernés ont été, au titre des revenus imposables en 2020 et 2021, expressément autorisés à appliquer les règles antérieures de calcul de l'impôt (méthode de l'exemption). Cette dérogation est étendue par la doctrine administrative à l'imposition des revenus de 2022.

BOI-INT-CVB-LUX-30, 20 avr. 2023, § 5

> **Trust - Dividendes reçus d'une société australienne via un trust - Crédit d'impôt prévu par la convention fiscale - Bénéficiaire ayant effectivement acquitté un impôt sur les dividendes perçus (non en l'espèce)** - La CAA de Toulouse juge que les distributions provenant d'un trust familial au profit d'un résident fiscal de France, et prélevées sur des dividendes versés au trust par une société australienne ne peuvent pas bénéficier du crédit d'impôt prévu par l'article 23 de la convention fiscale franco-australienne du 20 juin 2006, car il n'est pas établi que l'impôt prélevé à la source en Australie au titre de la distribution au profit du trust par la société australienne était un impôt personnel du bénéficiaire du trust.

CAA Toulouse, 1^{re} ch., 25 mai 2022, n° 21TL00893, Bethell, concl. S. Cherrier, C (V. annexe 9)

Au cas particulier le dividende n'était pas distribué au bénéficiaire mais au trust et la cour a jugé, assez logiquement, en ligne avec l'avis du Conseil d'État également commenté dans cette chronique (V. § 31), qu'à défaut de transparence du trust, ledit dividende n'était pas réputé versé au bénéficiaire, qui n'a été imposable qu'au titre de la distribution sur le fondement de l'article 120, 9° du CGI.

Aucun pourvoi n'a été formé dans cette affaire.

S. AUFÉRIIL ■

Fiscalité et régime social des non-résidents

Régime fiscal

◆ IMPÔT SUR LE REVENU

36. **Transfert du domicile fiscal hors de France - Exit tax (CGI, art. 167 bis) - Dépôt tardif de la déclaration - Sursis de paiement** - Les contribuables soumis à l'*exit tax* doivent déposer une déclaration relative à cette imposition en même temps que leur déclaration annuelle de revenus, l'année suivant le transfert de leur domicile fiscal hors de France. Une réponse ministérielle précise que le retard ou le défaut de déclaration n'entraîne pas la remise en cause du sursis de paiement dont a pu bénéficier le

contribuable, sous réserve que le dépôt (tardif) de la déclaration soit spontané ou que le contribuable régularise sa situation dans les trente jours suivant la notification d'une mise en demeure. Dans ce cadre, les sanctions fiscales encourues sont elles-mêmes placées en sursis de paiement et leur exigibilité dépend de l'expiration du sursis de paiement de l'*exit tax*.

RM Masson, n° 2180 : JO Sénat 15 déc. 2022, p. 6490 (V. annexe 10)

37. En vertu de l'article 167 bis du CGI, les contribuables soumis à l'*exit tax* doivent déposer une déclaration relative à cette imposition en même temps que leur déclaration annuelle de revenus, l'année suivant le transfert de leur domicile fiscal hors de France. Ces contribuables doivent, par ailleurs, établir une déclaration de suivi chaque année jusqu'à la fin du sursis de paiement.

C'est sur cette première obligation déclarative que le sénateur Jean-Louis Masson est venu interroger le ministre de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique chargé des comptes publics. Monsieur le sénateur relève que la doctrine administrative ne fait pas mention de possibilités de régulariser les situations de défaut des déclarations initiales. En revanche, elle prévoit la remise en cause du régime du sursis en cas de défaut de dépôt des déclarations de suivi les années suivantes, et ceci en l'absence de régularisation par le contribuable après une mise en demeure. Cette modalité de régularisation ne vise que les obligations déclaratives postérieures et semble exclure le défaut de souscription des déclarations initiales.

C'est dans ce cadre que Monsieur le sénateur demande s'il convient de considérer que les contribuables ayant omis de déposer la déclaration initiale ont la possibilité de régulariser spontanément leur situation en souscrivant une déclaration rectificative, sans remise en cause du sursis de paiement.

Le ministre répond que le retard ou le défaut de dépôt de ces déclarations initiales n'a pas pour conséquence de priver le contribuable du bénéfice du sursis de paiement, sans préjudice des sanctions fiscales applicables dans les conditions de droit commun, sous réserve qu'il régularise sa situation spontanément ou dans les trente jours suivant la notification d'une mise en demeure.

En outre, le ministre précise que les sanctions fiscales encourues suivent le même traitement que l'impôt sur le revenu dû sur les plus-values en sursis de paiement : en cas de survenance d'un évènement entraînant l'exigibilité de l'impôt en sursis de paiement, les sanctions seront elles aussi exigibles, à proportion de l'impôt sur le revenu pour lequel le sursis de paiement expire. Corrélativement, en cas de survenance d'un évènement entraînant le dégrèvement de l'impôt sur le revenu, les sanctions qui s'y rapportent seront également dégrévées.

◆ TAXE DE 3 %

38. Taxe de 3 % - Tolérance applicable aux sociétés « primo-défaillantes » - Absence d'extension - Une réponse ministérielle exclut d'étendre la tolérance admise pour les sociétés « primo-défaillantes » au regard de la taxe de 3 %, aux entités qui ont souscrit des déclarations incomplètes ou erronées.

RM Masson, n° 4005 : JOAN 7 mars 2023, p. 2175 (V. annexe 11)

39. En vertu de l'article 990 D du CGI, les entités juridiques françaises ou étrangères sont soumises à une taxe annuelle correspondant à 3 % de la valeur annuelle des immeubles situés en France dont elles sont propriétaires directement ou par entité interposée. De nombreuses exceptions existent ; notamment, le d) et le e) de l'article 990 E, 3° du CGI prévoient que la taxe prévue à l'article 990 D n'est pas applicable à certaines entités juridiques, à condition : soit qu'elles communiquent chaque année ou prennent et respectent l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, la situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1^{er} janvier, l'identité et l'adresse de l'ensemble des associés qui détiennent plus de 1 % des parts, ainsi que le nombre des parts détenus par chacun d'eux ; soit qu'elles déclarent chaque année au plus tard le 15 mai, la situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1^{er} janvier, l'identité et l'adresse des associés qui détiennent plus de 1 % des parts, ainsi que le nombre des parts détenus par chacun d'eux.

Une réponse ministérielle du 13 mars 2000¹⁵ avait prévu une mesure de tolérance pour les sociétés « primo-défaillantes », à savoir qu'en cas de première omission déclarative, ces dernières peuvent souscrire - soit spontanément, soit en réponse à une mise en demeure de l'administration fiscale - une déclaration n° 2746, sans avoir à s'acquitter de la taxe de 3 %.

40. Madame Alexandra Masson interroge le ministre des Comptes publics sur l'application de cette tolérance aux sociétés « primo-délinquantes » qui souscrivent une déclaration incomplète ou inexacte pour la première fois, étant précisé que, selon elle, la souscription d'une déclaration erronée est souvent assimilée à une omission déclarative par le service des impôts.

Le ministre des Comptes publics répond qu'il n'envisage pas de revenir sur la distinction entre les sociétés « primo-déclarantes » et les « primo-défaillantes » qui repose sur le critère objectif de la méconnaissance, de bonne foi, de l'obligation déclarative prévue aux d et e du 3° de l'article 990 E du CGI.

41. La réponse ministérielle du 7 mars 2023 confirme ainsi la position prise par la Cour de cassation dans son arrêt de

principe du 31 janvier 2006¹⁶ où il a été jugé que la mesure prévue par la réponse ministérielle du 13 mars 2000 a pour seul objet la régularisation de la situation des contribuables n'ayant pas souscrit les déclarations n° 2746 ou pris l'engagement prévu par la loi et non de celle, des contribuables ayant souscrit des déclarations incomplètes ou erronées.

Elle rappelle que la mesure de tempérament prévoyant une procédure de régularisation, mise en place par la réponse ministérielle du 13 mars 2000 ne concerne que les contribuables de bonne foi et ne s'applique qu'à la première demande de régularisation et pour l'ensemble des années prescrites.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

On peut regretter que même si aucune question n'était posée en la matière, la réponse ministérielle n'apporte aucune précision sur l'ampleur des conséquences d'une déclaration incomplète ou de mentions inexacts : entraîne-t-elle l'exigibilité de l'intégralité de la taxe de 3 % ? De même, cette réponse ne nous éclaire pas sur le type d'omission pouvant déclencher le paiement de la taxe de 3 %. Par exemple, il serait choquant qu'une erreur sur la valorisation du ou des immeubles détenus par l'entité, par nature hautement subjective, puisse entraîner le paiement de la taxe.

Néanmoins, la réponse ministérielle rappelle qu'en cas de déclaration incomplète ou inexacte, et s'agissant des erreurs ou omissions commises de bonne foi, le contribuable peut bénéficier, conformément au V de l'article 1727 du CGI ou de l'article L. 62 du LPF, d'une réduction des intérêts de retard de 50 %, en cas de régularisation spontanée, ou de 30 %, en cas de régularisation en cours de contrôle.

S. AUFÉRIIL ■

Successions internationales

42. Succession internationale - Règlement « successions » - Certificat successoral européen - Immeuble - Publicité foncière - La CJUE juge que l'article 1^{er}, § 2, l), l'article 68, l), et l'article 69, § 5 du règlement « successions » ne s'opposent pas à une réglementation d'un État membre prévoyant que la demande d'inscription d'un bien immobilier dans le registre foncier de cet État membre peut être rejetée lorsque le seul document présenté à l'appui de cette demande est un certificat successoral européen qui n'identifie pas ce bien immobilier.

CJUE, 5^e ch., 9 mars 2023, C-354/21, R. J. R. c/ Registry centras VI, concl. M. Szpunar (IP 3-2023, n° 5, § 4)

¹⁶ Cass. com, 31 janv. 2006, n° 02-20.387, Sté Mediterranean and Pacific Luxembourg finance company (MAPL) : Bull. civ. IV, n° 20.

43. Comme chacun le sait désormais, le règlement européen n° 650/2012, dit règlement « successions », a créé le certificat successoral européen (CSE). Régi de façon très détaillée par les articles 62 à 73 du texte européen, le CSE est destiné à être utilisé par les héritiers, les légataires ayant des droits directs à la succession et les exécuteurs testamentaires ou les administrateurs de la succession qui, dans un autre État membre, doivent respectivement invoquer leur qualité ou exercer leurs droits en tant qu'héritiers ou légataires, et/ou leurs pouvoirs en tant qu'exécuteurs testamentaires ou administrateurs de la succession. Le certificat peut être utilisé, en particulier, pour prouver la qualité et/ou les droits de chaque héritier ou, selon le cas, de chaque légataire mentionné dans le certificat et la quote-part respective leur revenant dans la succession, l'attribution d'un bien déterminé ou de plusieurs biens déterminés faisant partie de la succession à l'héritier/aux héritiers ou, selon le cas, au(x) légataire(s) mentionné(s) dans le certificat, ainsi que les pouvoirs de l'exécuteur testamentaire ou de l'administrateur de la succession mentionné dans le certificat.

Quant à ses effets, il ressort notamment de l'article 69, § 5 du règlement « successions » que le certificat constitue un document valable pour l'inscription d'un bien successoral dans le registre pertinent d'un État membre, sans préjudice de l'article 1^{er}, § 2, k) et l). Ces dernières dispositions prévoient que sont exclues du champ d'application du règlement « la nature des droits réels », et « toute inscription dans un registre de droits immobiliers ou mobiliers, y compris les exigences légales applicables à une telle inscription, ainsi que les effets de l'inscription ou de l'absence d'inscription de ces droits dans un registre ».

Une lecture rapide des dispositions susmentionnées pourrait laisser croire à une contradiction entre l'article 69, § 5 et l'article 1^{er}, § 2, k) et l). Tel n'est pourtant pas le cas. L'arrêt rendu par la CJUE le 9 mars 2023 apporte cependant d'utiles précisions quant à l'articulation des textes en cause.

44. En l'espèce, une femme décède en Allemagne, État de sa dernière résidence habituelle, après l'entrée en application du règlement « successions ». Le requérant au principal, unique héritier de celle-ci, a accepté sans réserve la succession de la défunte en Allemagne. Il s'est adressé à la juridiction allemande compétente afin d'obtenir un certificat successoral européen, car cette succession comprenait des biens situés non seulement en Allemagne, mais également en Lituanie. Plusieurs années après le décès, le requérant introduit une demande auprès du centre des registres, l'organisme étatique chargé, notamment, de tenir le cadastre et le registre foncier en Lituanie, afin de faire inscrire dans ce registre son droit de propriété sur les biens immobiliers ayant appartenu à la défunte en Lituanie. Il présentait le CSE à l'appui de sa demande. La section compétente du service lituanien de tenue des registres de biens du centre des registres rejette cette demande, au motif que le CSE ne contenait pas les informations nécessaires à l'identification du bien immobilier prévues par la loi lituanienne sur le registre foncier, à savoir qu'il n'indiquait pas les biens hérités par le requérant. Celui-ci introduit alors un recours devant un tribunal administratif lituanien, qui estime le recours non fondé. Appel est interjeté devant la Cour administrative suprême de Lituanie,

la juridiction de renvoi. Celle-ci considère que le litige dont elle est saisie soulève des questions relatives à l'interprétation du règlement n° 650/2012. Elle adresse la question préjudicielle suivante à la CJUE : « *Convient-il d'interpréter l'article 1^{er}, paragraphe 2, sous l), et l'article 69, paragraphe 5, du règlement [n° 650/2012] en ce sens qu'ils ne font pas obstacle à des dispositions du droit de l'État membre dans lequel est situé l'immeuble en cause en vertu desquelles un droit de propriété peut être inscrit [dans le] registre foncier sur la base d'un certificat successoral européen uniquement si toutes les informations nécessaires à cette inscription sont indiquées dans ce certificat ?* »

45. Afin de bien mesurer l'enjeu de la question posée, il importe de souligner que l'article 1^{er}, § 5 du règlement d'exécution (UE) n° 1329/2014 de la Commission, du 9 décembre 2014, établissant les formulaires mentionnés dans le règlement n° 650/2012, énonce que « *Le formulaire à utiliser pour le certificat successoral européen, visé à l'article 67, paragraphe 1, du règlement [n° 650/2012], est le formulaire V qui figure à l'annexe 5* ». Ce formulaire V, figurant à l'annexe 5 de ce règlement d'exécution, indique les annexes qui peuvent être incluses dans le certificat successoral européen. Au nombre de ces annexes figure l'annexe IV, intitulée « *Statut et droits du ou des héritiers* ». Le point 9 de cette annexe IV contient la mention « *Bien(s) attribué(s) à l'héritier et pour lesquels une certification est demandée (veuillez préciser le ou les biens et indiquer tous les éléments d'identification pertinents)* ».

Pendant, si le formulaire prévoit de mentionner le bien(s) attribué(s) à l'héritier, le droit lituanien va plus loin en exigeant que les documents sur la base desquels il est demandé de procéder à l'inscription doivent être lisibles et comprendre notamment le numéro unique de l'immeuble concerné, attribué conformément au statut du cadastre immobilier de la République de Lituanie. Plus précisément, le droit lituanien exige que le document fourni à des fins d'inscription contienne les informations nécessaires pour identifier le bien immobilier, c'est-à-dire la localité cadastrale, la section cadastrale, le numéro cadastral de la parcelle, le numéro unique (numéro d'identification) de la parcelle, le numéro unique (numéro d'identification) du bâtiment et le numéro unique (numéro d'identification) de l'appartement ou du local. Or, ces informations ne sont pas mentionnées par le règlement d'exécution n° 1329/2014 et ne figuraient donc pas, en l'espèce, dans le CSE.

Au regard de ces éléments, les juridictions lituaniennes estimaient que l'article 1^{er}, § 2, l), qui exclut du champ d'application du règlement « successions » toute inscription dans un registre de droits immobiliers ou mobiliers, implique que l'obtention d'un CSE n'a pas en soi pour effet de rendre inapplicables les conditions d'inscription dans le registre foncier fixées par le droit de l'État membre dans lequel le bien est situé.

La CJUE était donc invitée à se prononcer sur la conformité au droit de l'Union européenne de la réglementation d'un État membre prévoyant que la demande d'inscription d'un bien immobilier dans le registre foncier de cet État membre peut être rejetée lorsque le seul document présenté à l'appui de cette demande est un certificat successoral européen qui n'identifie pas ce bien immobilier.

46. Rappelant la teneur de l'article 1^{er}, § 2, ainsi que sa jurisprudence antérieure¹⁷, la Cour de justice souligne qu'il ressort du considérant 18 du règlement n° 650/2012, que les exigences relatives à l'inscription dans un registre d'un droit immobilier ou mobilier sont exclues du champ d'application du règlement, de telle sorte que c'est la loi de l'État membre dans lequel le registre est tenu qui doit définir les conditions légales et les modalités de cette inscription ainsi que déterminer quelles sont les autorités, telles que les responsables des cadastres ou les notaires, chargées de vérifier que toutes les exigences sont respectées et que les documents présentés ou établis sont suffisants ou contiennent les informations nécessaires.

Selon la CJUE, les dispositions du règlement n° 650/2012 établissant le certificat successoral européen et, plus précisément, l'article 69, § 5 de ce règlement, lu en combinaison avec l'article 1^{er}, § 2, l), auquel cette première disposition renvoie, **n'empêchent pas un État membre de fixer ou d'appliquer les exigences à respecter aux fins de l'enregistrement de droits réels immobiliers**. Et la Cour de préciser que chaque État membre dans lequel un tel enregistrement de droits réels sur les biens immeubles est prévu est libre de déterminer les conditions et les modalités de cet enregistrement, y compris d'imposer une exigence selon laquelle toutes les données d'identification d'un bien immeuble pour lequel une demande d'enregistrement est introduite doivent être fournies dans cette demande ou dans les documents accompagnant celle-ci. **La demande d'inscription d'un bien immobilier dans le registre foncier d'un État membre peut donc être rejetée lorsque le seul document présenté à l'appui de cette demande est un CSE qui n'identifie pas ce bien immobilier.**

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Cette **décision invite à s'interroger sur sa portée en France**¹⁸, dès lors que l'article 710-1, alinéa 1^{er} du code civil dispose que « *Tout acte ou droit doit, pour donner lieu aux formalités de publicité foncière, résulter d'un acte reçu en la forme authentique par un notaire exerçant en France, d'une décision juridictionnelle ou d'un acte authentique émanant d'une autorité administrative* », et que l'article 29 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 prévoit que « *toute transmission ou constitution par décès de droits réels immobiliers doit être constatée par une attestation notariée* ». La doctrine semble partagée. Selon le Professeur Nourissat, « *Il est donc clair - et l'on ne saurait y voir une de ces hypothèses de "duplication" que pourchassent les institutions européennes - que l'établissement d'une attestation immobilière par le notaire (à partir des éléments contenus dans le CSE) demeure nécessaire pour muter un immeuble situé sur le territoire français* »¹⁹. Le Professeur Farge estime cependant que la portée de l'arrêt est en réalité éloignée de la controverse française. L'auteur se demande si l'article 710-1 ne prive pas de tout effet utile l'article 69, § 5 du règlement « successions ». Plus avant, le même spécialiste soulève

17 CJUE, 12 oct. 2017, C218/16, Kubicka, EU:C:2017:755, pt 54.

18 On notera à cet égard que le gouvernement français avait présenté des observations dans l'affaire commentée.

19 C. Nourissat, in Procédures 2023, n° 5, comm. 144.

d'autres interrogations : « un certificat successoral européen portant toutes les indications exigées en France dans l'attestation immobilière ne pourrait-il pas être suffisant pour l'inscription en se substituant à cette attestation ? Allant plus loin, un notaire français, collaborant avec son homologue européen ayant réalisé le CSE, ne pourrait-il pas fournir les indications faisant défaut dans le certificat pour assurer sa publication en France ? »²⁰. Selon François Mélin, « pour pouvoir donner lieu à publicité en France, un certificat successoral européen doit donc être suffisamment précis dans la désignation du bien »²¹.

Il nous semble que le point 48 de l'arrêt du 9 mars 2023, selon lequel « c'est la loi de l'État membre dans lequel le registre est tenu qui doit définir les conditions légales et les modalités de

cette inscription ainsi que déterminer quelles sont les autorités, telles que les responsables des cadastres ou les notaires, chargées de vérifier que toutes les exigences sont respectées et que les documents présentés ou établis sont suffisants ou contiennent les informations nécessaires », impose en France de respecter les prescriptions de l'article 710-1 du code civil à des fins de publication. Rien en revanche ne semble s'opposer à ce qu'à des fins de publication un notaire exerçant en France établisse une attestation immobilière sur la base d'un CSE complété par une autorité compétente d'un autre État membre, en y insérant, conformément à l'article 7 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955, « pour chacun des immeubles qu'il concerne, la nature, la situation, la contenance et la désignation cadastrale (section, numéro du plan et lieu-dit) ».

20 M. Farge, in *Dr. famille* 2023, n° 6, comm. 101.

21 F. Mélin, in *Dalloz actualités*, 3 avr. 2023.

E. FONGARO ■

Droits et fiscalités étrangers



SOUS LA COORDINATION DE :
Stéphanie AUFÉRIL
Avocat associée, cabinet Arkwood



Xavier GUÉRIN
Avocat *Counsel*, cabinet Arkwood

Belgique



Emilie VAN GOIDSENHOVEN
Avocate associée, Tiberghien (Bruxelles)

AVEC LA PARTICIPATION DE :

Amandine BALTUS

Avocat, Tiberghien (Bruxelles)

47. Belgique - Transfert du siège social vers l'étranger - Imposition d'un dividende dans le chef des actionnaires ? - En Belgique, lorsqu'une société résidente transfère son siège à l'étranger (en France par exemple), elle est présumée liquidée au jour du transfert et les règles relatives à la liquidation de sociétés s'appliquent. Du point de vue des actionnaires de cette société émigrante, l'incertitude est de mise dès lors que l'administration fiscale considère l'attribution d'un dividende imposable alors que le Service des Décisions Anticipées (SDA, appelé également « Commission de *ruling* », à ce jour un service autonome de l'administration fiscale chargé de rendre des rescrits en matière fiscale), suivi par une doctrine majoritaire, confirme l'absence de dividende imposable. Un

premier jugement, frappé d'appel, se range au point de vue du SDA et rejette la thèse défendue par l'administration fiscale. Dans l'attente d'une décision définitive sur le sujet, l'incertitude perdure.

TPI Brabant wallon, 3 févr. 2023, n° 2023/613

48. Législation belge - Du point de vue de l'impôt des sociétés, le droit belge²² assimile le transfert de siège à l'étranger à une liquidation (fictive²³) de la société et la soumet, par cette assimilation, aux règles relatives à la liquidation de sociétés de sorte que deviennent imposables à l'impôt des sociétés²⁴ les plus-values latentes sur les actifs détenus au jour du transfert par la société. L'objectif de cette disposition est de taxer les plus-values constituées (et fictivement réalisées) avant le transfert de siège vers l'étranger en vue de préserver les intérêts de l'État sur les revenus latents. Ces plus-values latentes ne sont cependant pas nécessairement imposées dans la mesure où elles rencontrent les conditions d'exonération du régime d'exonération des plus-values à l'impôt des sociétés²⁵. Il y a donc en Belgique, au moment de l'émigration, un éventuel impôt sur les revenus latents même si, sur le plan économique, aucun bénéfice n'est réalisé au niveau de la société.

Du point de vue des actionnaires de la société émigrante, la définition de dividende en droit belge étant relativement large²⁶, se pose la question de l'attribution d'un dividende dans leur chef. En effet, lors d'une liquidation, ce que l'actionnaire reçoit au-delà du capital fiscal est imposable au titre de dividende (boni de liquidation)²⁷. L'assimilation fiscale, qui joue à l'impôt des sociétés, du transfert de siège en une liquidation entraîne-t-elle l'attribution d'un dividende dans le chef des actionnaires ? Dans l'affirmative, le précompte mobilier belge de 30 % est dû sur le montant de ce dividende.

49. La position des services centraux - Les services centraux, se fondant sur l'assimilation à l'impôt des sociétés, considèrent qu'il y aurait à l'occasion du transfert de siège d'une société résidente belge vers l'étranger, même si ce transfert s'opère en continuité juridique et comptable et donc techniquement sans liquidation juridique, attribution d'un dividende imposable, passible du précompte mobilier belge de 30 %.

22 En particulier l'article 210, § 1, 4^e du CIR92 qui rend applicables les articles 208 et 209 du CIR92.

23 On parle d'assimilation dès lors qu'elle joue même en l'absence de liquidation/partage de l'avoir social.

24 Taux ordinaire actuel de 25 %, voire 20 % sur la première tranche de 100.000 € moyennant respect de certaines conditions.

25 L'article 192 du CIR92 énonce les conditions d'exonération, à savoir une condition de taxation, de détention et de permanence de la participation détenue et prétendue cédée (conditions similaires au régime belge des revenus définitivement taxés issu de la directive mère-fille).

26 Elle vise les cas d'attribution de boni de liquidation.

27 CIR92, art. 18, al. 1^{er}, 2^e ter.

Cette approche est d'autant plus problématique pour les actionnaires personnes physiques qui ne peuvent d'emblée pas se prévaloir du régime belge des revenus définitivement taxés (RDT), exonérant à 100 % les dividendes perçus par une société mère pour autant qu'il soit répondu aux conditions du régime RDT. Cette position est encore plus critique pour les actionnaires personnes physiques qui auraient apporté leurs titres à une société holding après le 1^{er} janvier 2017 en bénéficiant de l'exonération de la plus-value réalisée en gestion normale de patrimoine privé et qui souhaiteraient transférer aujourd'hui le siège de cette société holding à l'étranger²⁸. En présence de création de capital fiscal limité au moment de l'apport des titres, le dividende imposable est potentiellement substantiel.

À notre connaissance, les services centraux ne soutiennent pas cette position pour les transferts de siège en sens inverse, l'immigration de sociétés, qui n'est pas une situation assimilée par le droit belge à une liquidation²⁹. Sans liquidation juridique ou fictive, il ne saurait être question d'un boni de liquidation.

50. La position du SDA et de la doctrine majoritaire - Le SDA et la doctrine majoritaire³⁰ ne partagent pas le point de vue des services centraux en cas d'émigration de sociétés.

Pour eux, l'émigration d'une société belge (en continuité juridique et comptable) ne peut donner lieu à l'attribution d'un dividende, en l'absence de partage de l'avoir social de la société et en l'absence de référence, dans la définition de dividende, aux cas de liquidation fictive valant à l'impôt des sociétés. Ils soutiennent l'idée que si le législateur avait voulu considérer l'existence d'un boni de liquidation imposable lors de l'émigration de sociétés, il aurait fait référence à ce cas de liquidation fictive dans la définition même du dividende. Or, puisque la définition du boni de liquidation réfère littéralement aux cas de partage de l'avoir social³¹, ce qui n'est pas le cas d'un transfert de siège qui se réalise en continuité juridique et comptable, il ne saurait y avoir boni de liquidation imposable.

Le SDA et la doctrine majoritaire sont donc d'avis que la fiction de liquidation de l'impôt des sociétés n'impacte pas

28 En effet, depuis le 1^{er} janvier 2017, les apports de titres réalisés en exonération d'impôt (gestion normale de patrimoine privé) ne génèrent du capital fiscal qu'à concurrence du capital libéré des titres apportés (CIR92, art. 184, al. 4).

29 Situation non visée par l'article 210 du CIR92.

30 V. not. P. Hautfenne et T. Afschrift, La réforme de l'impôt des sociétés par la loi du 24 décembre 2002 : J.T. 2003, p. 400. - W. Vandenberghe, De roerende voorheffing op liquidatie- en inkoopboni, in *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, Gand : Larcier, 2003, p. 66 à 69. - C. Cheruy et C. Laurent, Le régime fiscal des sociétés holdings en Belgique : Larcier, 2008, p. 543 à 545. Comp. P. Smet, *Handboek roerende voorheffing*, Kalmthout : Biblio, 2003, p. 96. - E. J. Navez, Le transfert transfrontalier du siège social en droit fiscal belge. Examen après l'adoption de la directive (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 visant à lutter contre les pratiques d'évasion fiscale, et l'entrée en vigueur de la loi du 1^{er} décembre 2016 portant des dispositions fiscales, 2017, 5-6, p. 404 et s. - M. Van Gils, K. de Bie, *Zetelverplaatsing voor en na de wet van 11 decembr 2008 deel II. Emigratie* : TFR 2010, n° 389, p. 842.

31 CIR92, art. 18, al 1^{er}, 2^{ter} : « les dividendes comprennent [...] 2^{ter} les sommes définies comme dividendes par les articles 186, 187 et 209 en cas de partage total ou partiel de l'avoir social d'une société résidente ou étrangère [...] ». - CIR92, art. 209 qui s'applique « en cas de partage de l'avoir social d'une société par suite de dissolution ou de toute autre cause [...] ».

la situation des actionnaires.

Cette position a été réitérée à de nombreuses reprises dans les *rulings* (rescrits fiscaux) rendus par le SDA³² depuis de nombreuses années déjà. Il est vrai que le processus d'obtention du *ruling* s'est quelque peu alourdi ces derniers temps, avec une attention particulière du SDA portée sur les motifs prévalant à l'émigration et la substance présente et future dans le pays d'émigration, mais les *rulings* confirment malgré tout l'absence de dividende imposable au niveau des actionnaires.

Donc, la liquidation pure et simple, susceptible de conduire à l'attribution effective d'un dividende imposable par le partage de l'avoir social et le transfert de siège, ne donnant lieu à aucun dividende effectif, ne sont pas à placer sur un même pied.

51. Première décision de justice - Jusqu'il y a peu, la justice n'avait pas encore eu l'occasion de connaître de la problématique. C'est à présent chose faite et le Tribunal de première instance du Brabant wallon a tranché le 3 février 2023 en faveur de l'approche du SDA et de la doctrine majoritaire. Dans cette affaire, l'administration fiscale réclamait à la société émigrante le paiement du précompte mobilier (prélèvement libératoire à la source de l'impôt sur le dividende) sur le prétendu dividende distribué à l'occasion du transfert de siège.

Cette décision fait cependant l'objet d'un appel devant la Cour d'appel de Bruxelles où l'arriéré judiciaire est considérable. Une décision définitive sur le sujet n'est pas attendue prochainement. Si l'affaire devait arriver devant la Cour de cassation, la thèse de l'administration a, selon nous, peu de chance de trouver écho.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

En Belgique, le transfert du siège social d'une société résidente est, pour les besoins de l'impôt des sociétés, traité comme une liquidation de cette dernière. Le Tribunal de première instance du Brabant wallon confirme l'approche du SDA et de la doctrine majoritaire admettant la neutralité fiscale d'une telle opération pour les actionnaires, moyennant le respect de certaines conditions (notamment que l'émigration ait lieu en continuité juridique et comptable). La situation est totalement différente si le transfert de siège entraîne la perte de la personnalité juridique de la société, auquel cas il y a bien liquidation du point de vue juridique. La prudence reste toutefois de mise car même si les tribunaux semblent vouloir se rallier à la thèse majoritaire défendue également par le SDA, rien n'est encore joué vu l'appel introduit par l'administration fiscale belge.

E. VAN GOIDSENHOVEN et A. BALTUS ■

32 Parmi de nombreuses autres décisions : n° 2014.42, n° 2014.476, n° 2020.0123, n° 2020.0124, n° 2020.0103, n° 2020.2115, n° 2020.2279.

Italie



Andrea GALLIZIOLI

Associé, GattiPavesiBianchiLudovici (Milan)

52. Italie - Impôt sur les successions et les donations - Exonération des transferts de participations dans des sociétés - Le droit fiscal italien prévoit un régime d'exonération des droits de succession et de donation pour les transferts des entreprises et d'actions de sociétés en faveur des conjoints et des descendants. Un arrêt récent de la Cour de cassation remet en cause l'application de ce régime aux participations dans des sociétés qui ne démontrent pas l'exercice d'une activité économique, bien que la loi n'exige pas cette condition.

Cour de cassation (Italie), 28 févr. 2023, n° 6082

53. La législation italienne (décret législatif n° 346/1990, art. 3, § 4 ter) prévoit que les transferts des entreprises ou des branches d'entreprises, ainsi que des participations de sociétés, en faveur des conjoints et des descendants sont exemptés de l'impôt sur les successions et les donations. Selon la loi, dans le cas des transmissions de participations, l'avantage est limité aux transferts par lesquels le contrôle de la société est acquis ou conservé. En outre, l'avantage s'applique à condition que les successeurs continuent à exercer une activité commerciale ou détiennent le contrôle pendant une période d'au moins cinq ans à compter de la date du transfert.

Cette disposition - qui est entrée en vigueur en 2006, lorsque l'Italie a rétabli l'impôt sur les successions et les donations (précédemment abrogé en 2001) - est claire en ce qu'elle prévoit que le bénéfice est accordé à condition que :

- dans le cas d'un transfert d'entreprise, les bénéficiaires continuent à exercer l'activité de l'entreprise pendant au moins cinq ans ;

- dans le cas de transferts de participations dans des sociétés par actions, les bénéficiaires acquièrent le contrôle de la société bénéficiaire et le conservent pendant au moins cinq ans (à cet égard, l'Agence du Revenu italienne (*Agenzia delle Entrate*) a précisé que, en présence de plusieurs bénéficiaires, l'exonération s'applique à condition qu'ils acquièrent et conservent le contrôle pendant au moins cinq ans en régime de communauté des biens) ;

- en cas de transfert de participations dans des sociétés de personnes, sans conditions particulières.

La règle ne prévoit aucune autre exigence et, en particulier, en ce qui concerne les participations, il n'est pas nécessaire que la société concernée exerce une activité commerciale.

En outre, aucune interprétation de ce type n'a été proposée par

l'Agence du Revenu ou la jurisprudence italienne jusqu'en 2020.

En 2020, la Cour constitutionnelle, statuant sur une question différente concernant l'application du régime d'exonération, avait incidemment affirmé que les cas d'exonération seraient excessivement nombreux et avait soutenu qu'il aurait été approprié de réformer le régime d'exonération pour le rendre plus conforme à sa finalité, qui consisterait - selon la Cour constitutionnelle - à faciliter la transition générationnelle des entreprises, et en particulier des petites et moyennes³³.

Un an plus tard, la critique exprimée par la Cour constitutionnelle - qui a d'ailleurs indirectement confirmé l'absence d'exigences spécifiques aux fins de l'exonération - a été l'argument utilisé par l'Agence du Revenu pour justifier sa décision de refuser l'exonération en ce qui concernait un transfert par donation d'une participation de contrôle dans une société *holding* familiale. La circonstance que le seul actif de la société *holding* soit une participation sans contrôle dans une société opérationnelle a déterminé, selon l'Agence du Revenu (qui a expressément cité la Cour constitutionnelle), que la société *holding* n'exerçait pas d'activité commerciale, ce que la logique de la règle exigerait pour appliquer le régime d'exonération³⁴.

54. La décision de la Cour de cassation n° 6082 du 28 février 2023, qui a confirmé l'inapplicabilité du régime d'exonération à la cession d'une participation de contrôle dans une société détenant uniquement des biens immobiliers, va également dans le sens de la position interprétative de l'Agence du Revenu. Cette conclusion est justifiée par le fait que le régime d'exonération, à la lumière de la raison d'être de la règle elle-même, doit être appliqué aux transferts de participations sociales seulement à condition que la société transférée exerce une activité commerciale.

55. La position de la Cour de cassation - ainsi que les clarifications de l'Agence du Revenu italienne dans sa *risposta* de 2021 (ainsi que dans d'autres émises par la suite) - ne sont pas à partager. Aussi compréhensible que soit le désir de réduire le champ d'application de l'exonération conformément au but de la règle, la mise en œuvre d'un tel souhait ne peut être laissée qu'au législateur. Il suffit d'ailleurs d'observer comment, dans le cadre d'autres régimes de faveur, tels que le régime d'exonération fiscale des plus-values, c'est la règle elle-même qui soumet expressément l'application du régime d'exonération à la condition que la société bénéficiaire de l'investissement exerce une activité commerciale.

L'interprétation de la Cour de cassation entraîne une grande incertitude d'un point de vue opérationnel. Comment déterminer si une société exerce une activité commerciale aux fins de l'allègement en question ? La détention de biens immobiliers n'est pas considérée comme suffisante, mais qu'en est-il si la société dispose d'une organisation et d'un personnel propres et que les biens immobiliers sont gérés activement (location, même à court terme, et offre de services connexes) ? Et dans le cas d'une société *holding* ? Aux fins d'autres allègements (par exemple, le régime d'exonération fiscale des plus-values susmentionné), la règle prévoit

33 Cour constitutionnelle (Italie), 23 juin 2020, n° 120.

34 Agenzia delle entrate, *risposta* n° 552/2021.

expressément qu'une société *holding* intègre la condition d'activité commerciale si au moins 50 % des sociétés détenues exercent une activité commerciale, et ce indépendamment de la participation détenue dans ces sociétés, qui peut également être non contrôlante. Serait-il possible d'utiliser cette approche également aux fins du régime d'exonération des droits de succession et de donation ? Selon l'Agence du Revenu, il semblerait que non, puisque les participations détenues par la société *holding* doivent permettre de la contrôler (la question se pose aussi de savoir si toute participation détenue doit être une participation de contrôle).

Dans cette situation très incertaine, **une intervention législative est souhaitable**, qui pourrait éventuellement avoir lieu dans le cadre de la mise en œuvre de la loi de mise en œuvre du décret législatif en cours de discussion au Parlement.

A. GALLIZIOLI ■

UN REGARD FRANÇAIS

Il n'y a pas qu'en France que le sujet de la transmission d'entreprise est contemporain. L'éligibilité au pacte Dutreil dans sa version actuelle prévoit expressément la nécessité d'exercer une activité commerciale et celle des sociétés *holding* animatrices a déjà fait couler beaucoup d'encre.

Il ne faut toutefois pas oublier que les enjeux sont différents : en effet et pour rappel, les droits de succession italiens sont de 4 % en ligne directe après application d'un abattement de 1 M€.

S. AUFÉRI et X. GUÉRIN ■

56. Italie - Décès du bénéficiaire d'un contrat d'assurance vie - Acquisition du droit aux prestations d'assurance vie par les héritiers - Un arrêt récent de la Cour de cassation traite du cas, assez fréquent, des contrats d'assurance vie dans lesquels les bénéficiaires sont identifiés comme « héritiers légaux du souscripteur ». La Cour traite en particulier de l'éventualité où l'un des bénéficiaires ainsi identifiés décède avant le souscripteur lui-même et estime que, dans ce cas, les héritiers du bénéficiaire prédécédé reprennent la part du souscripteur « *iure hereditatis* » et non « *iure proprio* ». Cet arrêt intervient dans la résolution d'un contentieux civil, mais les principes qu'il contient peuvent également revêtir une importance sur le plan fiscal.

Cour de cassation (Italie), 27 avr. 2023, n° 11101

57. Cette affaire concernait le cas d'une police d'assurance vie dans laquelle le preneur et l'assuré avaient désigné comme bénéficiaires les « héritiers légaux » du preneur, à savoir sa sœur et son frère. Le frère du preneur étant décédé avant ce dernier, la compagnie d'assurance a considéré les cinq héritiers de ce dernier comme bénéficiaires et a réglé l'indemnité entre eux et la sœur du preneur d'assurance en six parts égales.

Cette dernière s'est opposée à la décision de la compagnie

d'assurance, considérant que les héritiers du frère bénéficiaire prédécédé n'auraient droit qu'à la part de ce dernier (soit 50 % de l'indemnité), et a donc entamé une procédure contre la compagnie d'assurance et les autres bénéficiaires.

La Cour de cassation confirme la position de la requérante en affirmant le principe selon lequel « *l'acquisition du droit à la prestation d'assurance en faveur des héritiers du bénéficiaire décédé avant le preneur s'opère, en outre, iure hereditatis, et non iure proprio, et donc en proportion de leurs parts héréditaires respectives, puisqu'il s'agit de la succession du droit contractuel à l'indemnité entrée dans le patrimoine du désigné avant son décès, au même titre que le bénéficiaire décédé avant le preneur, selon la logique de l'achat de produits dérivés* »³⁵.

L'arrêt confirme des principes déjà exprimés récemment par la Cour de cassation italienne, en tentant de résoudre un doute interprétatif qui, dans le passé, avait donné lieu à de nombreuses positions jurisprudentielles contradictoires.

58. L'arrêt de la Cour de cassation peut également avoir des **conséquences fiscales**. D'ordinaire, les indemnités d'assurance sont exclues du champ d'application des droits de succession parce que les bénéficiaires acquièrent le droit de recevoir l'indemnité non pas par voie de succession (*iure hereditatis*) mais par suite de l'exécution du contrat d'assurance (*iure proprio*). Cependant, que se passerait-il dans le cas où l'héritier du bénéficiaire prédécédé, selon l'interprétation de la Cour, succède par voie de succession aux droits de ce dernier ? En principe, cette interprétation impliquerait que la créance contre la compagnie d'assurance fasse partie du patrimoine imposable du bénéficiaire prédécédé. En outre, étant donné qu'au décès de ce dernier, un tel droit n'est qu'hypothétique et éventuel - le preneur d'assurance peut toujours révoquer le contrat d'assurance ou changer les bénéficiaires - ce même droit devrait être traité comme une succession éventuelle, c'est-à-dire un bien ou un droit qui n'entre légalement dans la succession du défunt qu'à un moment donné, après l'ouverture de la succession. En conséquence, les héritiers du bénéficiaire prédécédé seraient tenus de déposer une déclaration de succession complémentaire au moment du décès de l'assuré, en indiquant leur droit à l'égard de la compagnie d'assurance.

A. GALLIZIOLI ■

³⁵ « *L'acquisto del diritto alla prestazione assicurativa in favore degli eredi del beneficiario premorto rispetto allo stipulante opera, peraltro, iure hereditatis, e non iure proprio, e quindi in proporzione delle rispettive quote ereditarie, trattandosi di successione nel diritto contrattuale all'indennizzo entrato a far parte del patrimonio del designato prima della sua morte, nella medesima misura che sarebbe spettata al beneficiario premorto, secondo la logica degli acquisti a titolo derivativo* ».

Luxembourg



Vincent CORNILLEAU
Conseil en Gestion de Patrimoine



Olivier DAL FARRA
Avocat - Counsel, Baker & McKenzie Luxembourg

59. Luxembourg - Procédure fiscale - Réforme - Droit des contribuables - Réclamation - La plupart des dispositions actuelles de la procédure contentieuse luxembourgeoise sont issues des lois allemandes restées en vigueur après la Seconde Guerre mondiale. Dans une optique de réforme, le gouvernement luxembourgeois dépose un projet de loi qui introduit notamment certaines modifications à la Loi Générale des Impôts (*Abgabenordnung*) et prévoit au principal une refonte de la procédure de réclamation contre les bulletins d'imposition afin de diminuer la charge de travail de l'administration. Cette volonté se traduit par une limitation des droits du contribuable.

Projet de loi n° 8186, 28 mars 2023 portant sur la simplification et modernisation des procédures applicables aux contribuables

60. Le projet de loi prévoit de réformer les conditions d'ouverture de la procédure de réclamation devant le directeur de l'administration des contributions directes (ACD). En cas de réclamation par le contribuable contre un bulletin d'imposition, celle-ci doit être introduite dans les 3 mois qui suivent la date du bulletin, l'ACD ayant un délai de six mois pour répondre. Actuellement, à défaut de décision dans un délai de six mois suivant l'introduction de la réclamation, le contribuable peut déposer son recours devant un tribunal administratif à tout moment et sans limite de temps. Le projet de loi propose d'instaurer une limite temporelle, une période définie de 12 mois, pendant laquelle le réclamant sera en droit d'introduire un recours devant le tribunal administratif en cas de silence de l'ACD. L'absence de recours du contribuable au bout de 12 mois entraînera la perte de son droit au recours administratif. Afin de respecter le principe du contradictoire, toute mesure d'instruction requise et ordonnée par la direction prolonge automatiquement cette période de 6 mois.

De la même manière, il est prévu d'insérer une mesure qui exigerait pour que la voie d'une réclamation au contribuable soit ouverte en cas de taxation d'office, qu'il existe un écart d'au moins 10 % entre (i) les revenus ou la fortune soumis à l'impôt dans le cas d'un bulletin de taxation d'office et (ii) les revenus ou la fortune réels. Cette nouvelle disposition vise à préciser la jurisprudence en la matière qui nécessite déjà que le contribuable apporte la preuve que ses revenus ou sa fortune réels s'écartent « *de manière significative* » de l'imposition d'office. Ainsi, en cas d'écart de moins de 10 % avec l'imposition d'office, le droit de réclamation du contribuable n'est pas ouvert.

Actuellement, les contribuables qui ne respectent pas le délai pour introduire une réclamation fiscale bénéficient d'une certaine clémence en démontrant qu'ils n'ont pas commis de faute en dépassant le délai. Le projet de Loi prévoit de limiter cette clémence aux cas de force majeure.

Enfin, le projet de loi précise les conditions qui doivent être réunies pour déposer la réclamation, en alignant celles-ci sur les conditions applicables pour les procédures devant le tribunal administratif. La réclamation était de jurisprudence constante admise souplement quant à la forme utilisée par le contribuable. La Loi Générale des Impôts (*Abgabenordnung*) serait modifiée en ce que la requête en réclamation devra comporter, sous peine d'irrecevabilité, les éléments suivants (i) les noms, prénoms et adresse du réclamant (ii) l'identification claire de la décision contre laquelle le recours est dirigé (iii) l'objet de la demande (iv) l'exposé sommaire des faits et moyens invoqués (v) une preuve du mandat spécial lorsque le représentant n'est pas avocat (vi) le relevé des pièces sur lesquelles le réclamant entend s'appuyer. Toute réclamation qui ne répondrait pas aux conditions ci-avant serait considérée comme irrecevable.

Sous certaines conditions et sur demandes motivées, l'ACD et le régulateur luxembourgeois, la Commission de surveillance du secteur financier (CSSF) pourront échanger les renseignements, actes et documents en leur possession qui concernent des contribuables qui sont des entités soumises à la surveillance prudentielle de la CSSF ou pour lesquelles celle-ci est l'autorité compétente pour assurer le respect des obligations professionnelles en matière de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme.

Les modifications apportées entreraient en vigueur à dater de la publication de la loi au Journal officiel, sauf pour certaines dispositions qui seront spécifiquement applicables à partir du 1^{er} janvier 2024 ou de l'exercice fiscal 2024.

61. Luxembourg - Règles anti-abus relatives aux dispositifs hybrides (ATAD 2) - Hybrides inversés - La règle relative aux hybrides inversés est une règle anti-abus mise en place par la directive ATAD 2 applicable depuis le 1^{er} janvier 2022 à Luxembourg. Une nouvelle circulaire du directeur des contributions précise le régime fiscal luxembourgeois applicable aux entités hybrides inversées, c'est-à-dire le régime fiscal des entités de droit luxembourgeois

transparentes considérées comme contribuables luxembourgeois en application des règles ATAD 2.

Circulaire du directeur des contributions LIR n° 168quater/1 concernant les entités hybrides inversées, 9 juin 2023

62. La règle relative aux hybrides inversés est une règle anti-abus mise en place par la directive ATAD 2 applicable depuis le 1^{er} janvier 2022 à Luxembourg. La règle anti-abus a vocation à s'appliquer aux sociétés transparentes luxembourgeoises dans certaines circonstances, notamment aux sociétés en commandite simples (SCS) et sociétés en commandite spéciales (SCSp). Ces sociétés peuvent typiquement être utilisées par des personnes physiques ou familles fortunées dans une optique de gestion et planification patrimoniale dans la mesure où elles fournissent un véhicule flexible juridiquement et simple à mettre en place.

Il peut arriver que les revenus d'une telle entité luxembourgeoise ne soient imposables ni à Luxembourg (au regard des règles de transparence fiscale, les revenus sont considérés comme étant alloués directement aux investisseurs), ni dans la juridiction de résidence du ou des investisseur(s) (lorsque le revenu de l'entité n'est pas inclus dans le revenu imposable de l'investisseur en vertu de la législation fiscale étrangère qui considère l'entité comme opaque fiscalement). Lorsqu'une ou plusieurs entreprises associées non résidentes (en ce compris des personnes physiques) détiennent globalement un intérêt direct ou indirect de 50 % des droits de vote, des participations au capital ou des droits de participation aux bénéfices d'une entité luxembourgeoise transparente, et se situent dans une juridiction qui considère cette entité comme fiscalement opaque, l'entité luxembourgeoise doit alors être considérée comme un contribuable résident et ses revenus sont soumis à l'impôt sur le revenu des collectivités luxembourgeois pour la quote-part de revenus nets qui ne sont pas par ailleurs imposés. Ces entités ne sont soumises qu'à l'impôt sur le revenu des collectivités (IRC, à hauteur de 17 %) mais ne sont pas soumises à l'impôt commercial communal (ICC).

À la suite d'une modification de l'article 168quater introduite par la loi budgétaire 2023, il a été clarifié par le législateur que la règle relative aux dispositifs hybrides inversés ne s'applique que si la non-imposition des revenus réalisés par les entreprises associées par l'intermédiaire de l'entité luxembourgeoise était due à la différence de qualification entre juridictions de cet organisme (transparent ou opaque). Ainsi, un investisseur n'est pas pris en compte par la règle anti-abus s'il bénéficie d'une exonération fiscale subjective ou si la juridiction de l'investisseur adopte un système territorial dans lequel un paiement à l'entité est traité comme un revenu de source étrangère.

63. La nouvelle circulaire du directeur des contributions LIR n°168quater/1 du 9 juin 2023 précise le traitement fiscal luxembourgeois de telles entités « hybrides inversées ». D'après la circulaire, de telles entités ne qualifient pas d'organismes à caractère collectif au sens de l'article 159 de la loi sur l'impôt sur le revenu (LIR), ce qui leur enlève entre autres le possible bénéfice du régime mère-fille sur les dividendes reçus.

La circulaire précise toutefois que l'exonération prévue par l'article 115-15a LIR est disponible, permettant, lorsque les conditions sont remplies, d'obtenir une exonération à hauteur de 50 % sur les dividendes reçus. La circulaire précise également que d'autres dispositions anti-abus ne s'appliquent pas en l'absence de la qualification d'organisme à caractère collectif (telles que les règles sur les sociétés étrangères contrôlées luxembourgeoises ou les règles de limitation des coûts d'emprunts). Seuls les revenus nets provenant de capitaux mobiliers, les revenus provenant de la location de biens ou les revenus nets divers, qui ne sont pas par ailleurs imposés, sont susceptibles d'être imposés au sein de l'entité hybride inversée. Les crédits d'impôts pour retenues à la source luxembourgeoise ou étrangères appliquées sur les revenus de l'entité hybride inversée peuvent s'appliquer proportionnellement à la quote-part des revenus soumis à l'IRC. Il n'y a pas de retenues à la source luxembourgeoises pour les dividendes distribués par une entité hybride inversée à ses associés.

64. Luxembourg - Prêt de titres - Régime mère-fille - Propriété économique - Le TA de Luxembourg se penche sur un cas portant sur l'activité de prêt de titres effectuée par une société luxembourgeoise auprès de certaines banques situées à Luxembourg et en France et refuse, après analyse des contrats de prêt, l'application du régime mère-fille dans le chef de l'entité luxembourgeoise prêteuse de titres.

TA Luxembourg, 10 févr. 2023, n° 45567

65. Dans le cadre de ses activités, une société de capitaux (la société A) avait procédé à des prêts de titres dans des sociétés cotées en bourse en faveur de banques situées au Luxembourg et en France. Dans ses déclarations d'impôt sur la fortune 2015 et 2016, la société A avait considéré les titres prêtés comme bénéficiant de l'exonération d'impôt sur la fortune sur le fondement du § 60 de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs du 16 octobre 1934 (*Bewertungsgesetz*). Les dividendes reçus en 2015 avaient également été considérés comme exonérés sur la base du régime mère-fille. L'administration a refusé ces exonérations au motif que la condition de « pleine propriété » pendant une période ininterrompue de 12 mois n'a pas été remplie car la société n'était pas le propriétaire des titres donnés en prêt.

La question posée au tribunal administratif était celle de savoir si la société A était restée propriétaire économique des titres durant la période de prêt afin de déterminer si le régime mère-fille lui est applicable sur ces titres.

La société A estime que les contrats de prêt de titres en question seraient à considérer comme des prêts à usage selon le code civil de sorte que le prêteur resterait le propriétaire des titres. Les titres prêtés seraient à comptabiliser dans les livres de la société A, ainsi en retenant le principe de l'accrochement du bilan fiscal au bilan commercial (article 40 de la loi sur l'impôt sur le revenu (LIR), la

société A serait à considérer comme propriétaire économique des titres (prêtés). Dans le cas où les titres prêtés seraient transférés comptablement à l'emprunteur, le prêteur devrait tout de même être considéré comme le propriétaire économique sur le fondement du § 11 de la loi d'adaptation fiscale (*Steueranpassungsgesetz*, StAnpG). La société A note que le propriétaire d'un bien au sens du droit fiscal est celui qui bénéficierait des chances d'accroissement de valeur de ce bien et en supporterait les risques de dépréciation.

Le tribunal administratif indique qu'il est de principe en droit fiscal que les faits et les actes juridiques doivent être interprétés et appréciés d'après des critères économiques. La définition du propriétaire économique, « *Eigenbesitzer* », du § 11 StAnpG constitue un concept *sui generis* de nature fiscale, qui ne se couvre pas avec les catégories du droit civil. Il s'ensuit que cette notion vise en principe le propriétaire juridique d'un bien, à moins qu'il ne se dégage de la réalité économique que la propriété économique a été transférée à un tiers, hypothèse dans laquelle celui-ci est à considérer comme possesseur au sens du § 11 StAnpG.

Le tribunal relève que conformément à l'article 1876 du code civil, le prêt à usage est essentiellement gratuit. Or, le tribunal administratif note qu'il ressort des contrats de prêt qu'une rémunération est prévue en faveur de la société A, une telle rémunération s'opposant, *a priori*, à une qualification des prêts de titres en prêts à usage. Surtout, il ressort explicitement des contrats de prêt de titres conclus qu'en l'espèce le transfert de propriété a été opéré au profit des emprunteurs respectifs. L'analyse des contrats de prêt de titres permet plus encore de conclure à un transfert de propriété économique des titres au profit des parties emprunteuses, notamment car les distributions de dividendes reviennent en premier lieu à l'emprunteur et non à la société A. Le tribunal administratif poursuit en analysant les dispositions comptables en France, en Belgique et en Allemagne pour conclure que le prêt de titres est *a priori* considéré comme prêt de consommation donnant lieu à un transfert de pleine propriété et partant à un transfert des titres au bilan de l'emprunteur, les titres en question ne restant ainsi pas à l'actif du bilan de la société A.

Le tribunal administratif conclut que la société A ne revêt pas la qualité de *Eigenbesitzer* des titres prêtés, de sorte qu'elle n'a pas pu détenir la participation pendant une période ininterrompue d'au moins 12 mois pendant la durée des prêts en question. Étant donné que les distributions afférentes aux titres prêtés revenant en premier lieu aux parties emprunteuses, la société A ne bénéficie pas directement des revenus en relation avec les titres, de sorte que l'exonération du régime mère-fille ne peut s'appliquer.

V. CORNILLEAU et O. DAL FARRA ■

Portugal



Maria Inês ASSIS

Avocate associée, Abreu Advogados (Lisbonne)



Mariana DE ALMEIDA COSTA

Avocate associée, Abreu Advogados (Lisbonne)

66. Portugal - *Start-ups* et *scale-ups* - Nouveau cadre juridique - Nouveau régime fiscal pour les *stock-options*

- Le Portugal adopte une loi visant à y attirer et à encourager la création et le développement des *start-ups* et des *scale-ups*. Avec l'introduction de définitions juridiques spécifiques et d'un processus simplifié de reconnaissance électronique, ces entreprises disposent désormais d'un cadre juridique adapté. En outre, la nouvelle loi vise à encourager la création d'entreprises et l'investissement dans des projets innovants en renforçant les avantages fiscaux dont bénéficient ce type d'entités, notamment un nouveau régime pour les *stock-options*.

Lei n° 21/2023 de 25 de maio 2023 Estabelece o regime aplicável às *startups* e *scaleups* e altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Estatuto dos Benefícios Fiscais e o Código Fiscal do Investimento

67. Bien que récent, l'écosystème des *start-ups* au Portugal s'est progressivement développé au cours des dernières années grâce à différentes initiatives, émanant d'entités publiques et privées, dans le but de soutenir et d'encourager ce marché spécifique et dynamique. Cette nouvelle loi est une nouvelle preuve de l'engagement du gouvernement portugais à favoriser la croissance et le développement des *start-ups* et des *scale-ups* au Portugal.

68. Pour la première fois, des définitions juridiques d'une *start-up* et d'une *scale-up* ont été intégrées dans le dispositif légal portugais, les différenciant des notions juridiques existantes telles que les petites et moyennes entreprises (PME) et les grandes sociétés. Cette reconnaissance des caractéristiques uniques et du potentiel de ces entreprises permet d'offrir un cadre juridique adapté à leurs activités.

En outre, la loi établit un processus de reconnaissance électronique pour les *start-ups* et les *scale-ups*, exclusivement mené par des moyens en ligne. Par ailleurs, l'autorité

de certification de ce processus est elle-même une *start-up* portugaise. Cette procédure simplifiée garantit l'efficacité et l'accessibilité des entrepreneurs qui cherchent à faire reconnaître et à soutenir leur entreprise.

69. Un aspect notable de la nouvelle loi est le renforcement des avantages fiscaux pour ce type d'entités par l'introduction d'un **nouveau régime fiscal de faveur pour les *stock-options***.

En vertu de la législation fiscale portugaise, les revenus provenant de *stock-options* sont considérés comme des salaires et, en règle générale, sont imposés au taux progressif de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (qui peut aller jusqu'à 48 %) et à la surtaxe de solidarité (qui peut aller jusqu'à 5 %) (ou à un taux forfaitaire de 20 % pour les contribuables résidents fiscaux non habituels si l'activité professionnelle est considérée comme une activité à forte valeur ajoutée).

En vertu de cette nouvelle disposition fiscale, les revenus provenant d'un « plan de *stock-options* admissible » ne seront imposables au Portugal que pour 50 % de leur montant, à un taux forfaitaire de 28 % (ce qui équivaut à un taux d'imposition effectif de 14 %). Il s'agit donc d'un changement important par rapport au régime fiscal général applicable aux revenus tirés des plans de *stock-options*.

En outre, le moment de l'imposition a été modifié dans le cadre de ce nouveau régime de faveur. Au lieu d'être imposée au moment de l'exercice de l'option, comme c'est le cas dans le régime de droit commun applicable aux revenus tirés des *stock-options*, l'imposition dans le cadre de ce nouveau régime est reportée jusqu'à la cession effective des actions acquises dans le cadre de l'exercice des *stock-options*. Ce report offre donc une certaine flexibilité aux bénéficiaires et leur permet de mieux planifier leurs obligations fiscales.

Pour bénéficier de cet avantage fiscal, le bénéficiaire du plan de *stock-options* doit détenir ces dernières pendant au moins 1 an. Le non-respect de cette période de détention minimale entraînera la perte de l'avantage fiscal susmentionné, et 100 % des revenus générés par les *stock-options* seront soumis à l'impôt progressif sur le revenu des personnes physiques, majoré, le cas échéant, de la surtaxe de solidarité, au moment de l'exercice de l'option.

Ces nouveaux avantages fiscaux sont accordés non seulement aux entités qui sont considérées comme des *start-ups* au cours de l'année précédant l'octroi des plans de *stock-options*, mais aussi aux sociétés classées comme micro, petites ou moyennes entreprises, ainsi qu'aux sociétés à petite et moyenne capitalisation. En outre, il s'applique aux entreprises qui opèrent dans le domaine de l'innovation, ce qui inclut les entités qui ont engagé des investissements liés à la recherche et au développement (R&D), aux brevets, aux dessins ou modèles industriels, ou aux programmes informatiques équivalents, représentant au moins 10 % de leurs dépenses ou de leur chiffre d'affaires.

Afin de prévenir les abus potentiels, la loi contient certaines dispositions visant à maintenir l'équité et l'intégrité. Tout d'abord, elle introduit le concept d'« *exit tax* », qui prévoit l'imposition immédiate des revenus générés par les *stock-options* si une personne perd son statut de résident fiscal au Portugal. En outre, la loi aborde la question du libre transfert des actions

acquises ou des droits équivalents obtenus par l'exercice de l'option. Dans ce cas, les revenus tirés de ces transferts sont soumis à l'impôt, ce qui empêche les personnes d'échapper à l'impôt par le biais d'une donation.

En outre, l'accès à cet avantage fiscal est soumis à certaines exceptions. En effet, les personnes qui détiennent une participation ou des droits de vote de 20 % ou plus dans la société qui octroie le plan de *stock-options* sont exclues de cet avantage fiscal. De même, les dirigeants et administrateurs de l'entité responsable du plan ne peuvent pas non plus bénéficier de cet avantage fiscal.

Toutefois, ces exceptions ne s'appliquent pas à certaines entités. En effet, les entreprises qui ont obtenu la qualification de *start-up* l'année précédente ne sont pas concernées par celles-ci. En outre, les micros ou petites entreprises certifiées comme telles par l'Agence portugaise pour la compétitivité et l'innovation sont également exemptées de ces exceptions. Ces exonérations reconnaissent l'importance des *start-ups* et des micros ou petites entreprises dans la stimulation de l'innovation et de la croissance économique, en leur fournissant un soutien et des incitations supplémentaires pour favoriser leur développement et leur succès.

Les dispositions de cette loi s'appliqueront aux plans votés après la publication de la loi ainsi que ceux approuvés avant le 31 décembre 2022, à condition qu'ils soient accordés par des entités qui, dans les 12 mois suivant ladite publication, sont reconnues comme des *start-ups* selon le cadre juridique existant ou peuvent démontrer qu'elles pouvaient être qualifiées de *start-ups* au moment où le plan a été approuvé. Cela garantit que les entités qui répondent aux critères de classification des *start-ups* peuvent bénéficier de la nouvelle loi, même si l'approbation de leurs plans lui est antérieure.

M. I. ASSIS et M. DE ALMEIDA COSTA ■

UN REGARD FRANÇAIS

Ce nouveau régime de faveur pour les *stocks-options* instauré au Portugal est **proche dans sa mécanique du régime que nous connaissons en France**, par une imposition à la date de cession plutôt qu'à la date d'exercice et une impossibilité de purger le gain d'acquisition au moyen de donations. Toutefois, **le Portugal va plus loin en considérant notamment qu'un transfert de résidence hors du Portugal est un fait générateur d'impôt**. Ainsi, il sera important à l'avenir de bien prendre en considération cet élément en cas d'attribution de *stock-options* à un résident portugais qui se sait n'être résident au Portugal que de manière temporaire. Le sujet de la valorisation et de la liquidité peut rendre le transfert hors du Portugal plus complexe.

À titre indicatif, la France a privilégié un mécanisme hybride en ce qui concerne les *stock-options*, en intégrant dans le champ d'application de l'*exit tax* uniquement le gain de cession, à l'exclusion du gain d'acquisition. La France ne perd pas l'imposition sur ce dernier dans la mesure où elle est en mesure de prélever l'impôt par le jeu des conventions fiscales et des articles 182 A et suivants du CGI.

S. AUFÉRIE et X. GUÉRIN ■

Royaume-Uni



Edward REED
Partner, Macfarlanes LLP (Londres)



George MITKOV
Associate, Macfarlanes LLP (Londres)



Quentin OYON
Titulaire du brevet d'avocat (Suisse), collaborateur à l'étude Kellerhals Carrard (Lausanne)

Actualité jurisprudentielle

70. Royaume-Uni - Délai pour solliciter l'application d'une convention fiscale - Le *First Tier Tribunal* se prononce sur le délai dont dispose un contribuable pour solliciter l'application d'une convention en vue d'éviter une double imposition, dans le silence de celle-ci.

[2023] UKFTT 362 (TC), Sikder v HMRC

71. Dans cette affaire, le tribunal était confronté à un contribuable qui avait sollicité, en 2020, le remboursement des impôts sur le revenu dont il s'était acquitté au Royaume-Uni pour les périodes fiscales 2006-2007 et 2007-2008. L'individu fondait sa requête sur l'exonération prévue dans la convention fiscale Royaume-Uni/Bangladesh. L'administration fiscale (HMRC) n'a pas contesté que l'individu remplissait, à l'époque, les conditions pour être exonéré d'impôts. Cela étant, HMRC a invoqué la prescription de la créance et refusé le remboursement.

Dans la mesure où la convention est silencieuse au sujet d'un éventuel délai pour se prévaloir de l'exonération, respectivement pour réclamer le remboursement d'un impôt couvert par l'exonération, le tribunal a dû déterminer si cela signifie :

- que l'exonération peut être invoquée en tout temps, ou
- que les délais ordinaires prévus par le droit national s'appliquent.

Le tribunal a tranché en faveur d'une application des délais ordinaires du droit national. L'arrêt réconcilie certaines décisions antérieures contradictoires prises dans

des circonstances similaires et confirme que, lorsqu'une convention est silencieuse à ce sujet, les créances en remboursement fondées sur cette convention se prescrivent par quatre ans conformément à l'article 43 du « *Taxes Management Act 1970* ».

72. Royaume-Uni - Rappel d'impôt - Charge de la preuve pour retenir la négligence d'un mandataire - Statuant sur appel, l'*Upper Tribunal* juge qu'un rappel d'impôt pour une taxation incomplète et/ou incorrecte peut être prononcé lorsque le contribuable - ou son mandataire - a fait preuve de négligence en préparant la déclaration d'impôt.

[2023] UKUT 00086 (TCC), Danapal v HMRC

73. Pour arriver à une telle conclusion, le tribunal ne peut omettre d'examiner, lorsqu'un mandataire a agi, i) quelles ont été les pièces à disposition du mandataire, ii) quelles ont été les informations transmises par le contribuable à son mandataire et enfin iii) pour quelles raisons et sur quels points la déclaration d'impôt est inexacte. La charge de la preuve à l'égard des questions sus-indiquées repose sur l'administration fiscale. Partant, en l'absence de preuves, le contribuable ne peut se voir infliger un quelconque rappel d'impôt.

74. Royaume-Uni - Planification patrimoniale - Transférer en se réservant un usage n'est pas sans risque - Le *First Tier Tribunal* examine, sous l'angle de l'impôt sur les successions, la manière dont les créances et dettes, découlant d'une planification répandue dans les années 1990 et 2000 et communément désignée « *double trust scheme* », doivent être considérées.

[2023] UKFTT 00316 (TC), Pride v HMRC

75. Ce genre de planification peut être illustré par le biais de l'exemple suivant : un individu apporte dans un premier temps un bien (par exemple un immeuble) dans un *trust* en vertu duquel il est accordé le droit d'user du bien et se reconnaît débiteur du transférant d'un montant équivalent à la valeur du bien objet du transfert. Puis, dans un deuxième temps, le constituant cède sa créance à un second *trust* dont l'individu est exclu. En d'autres termes, l'individu n'est pas le bénéficiaire du second *trust* ; toutefois, il conserve son droit d'user du bien car il est toujours bénéficiaire du premier *trust* qui est le propriétaire du bien.

L'objectif de ce genre de planification consistait à soustraire la valeur du bien transféré à l'impôt sur les successions dû par l'individu à son décès. En effet, en reprenant l'exemple précédent, force est de constater que lors de son décès, l'individu ne possède plus formellement d'actif en lien avec le bien transféré dans la mesure où il n'est plus propriétaire dudit bien. De plus, il n'est également plus créancier d'une créance d'une valeur équivalente à la valeur du bien transféré.

Cela étant, la législation britannique connaît des dispositions qui visent les cas de figure où le donateur se réserve un usage de l'objet de la donation ou continue d'en bénéficier dans les faits. En présence de telles situations, l'objet de la donation (dans ce contexte, non seulement l'immeuble mais aussi, potentiellement, la créance) peut être additionné aux actifs du patrimoine du *de cuius*.

L'arrêt qui nous intéresse concerne le patrimoine d'une *de cuius* ayant pris part à un *double trust scheme*. Bien que le tribunal n'ait pas accepté tous les arguments de l'HMRC, il a conclu que le *double trust scheme* était inefficace pour réduire la valeur du patrimoine du *de cuius* (et donc de l'impôt sur les successions). Pour les praticiens anglo-saxons, cet arrêt devrait être considéré comme une piqûre de rappel en ce qui concerne de telles structures. Pour les praticiens du droit civil, il s'agit d'un rappel de l'importance de l'adage « donner et retenir ne vaut » pour les droits de succession au Royaume-Uni.

76. Royaume-Uni - Abus de droit - L'équivalent britannique du Comité de l'abus de droit fiscal se prononce sur une opération par laquelle une personne, peu avant son décès, avait contracté un prêt et utilisé les fonds pour acquérir des droits qui reviendraient à ses enfants lorsqu'elle décéderait, étant précisé que ni les fonds prêtés ni les droits acquis n'ont jamais fait partie du patrimoine de la défunte.

General Anti-Abuse Rule Advisory Panel, opinion 13 January 2023

77. Le « *General Anti-Abuse Rule Advisory Panel* » est un comité d'experts indépendant du fisc, désigné par l'HMRC dont la tâche consiste à indiquer, sur interpellation, s'il considère que certaines opérations relèvent de l'abus de droit fiscal.

En l'espèce, le Panel était confronté à la situation suivante (version simplifiée) : en 2014, peu avant son décès, une défunte avait contracté un prêt de £900.000. Conformément au contrat de prêt, la défunte a utilisé les fonds pour acheter des droits qui reviendraient à ses enfants lorsqu'elle décéderait. En outre, tant les fonds prêtés que les droits acquis n'ont jamais fait partie du patrimoine de la défunte.

Le Panel a constaté que la défunte n'avait pas exercé les droits qu'elle avait achetés et qu'il était compliqué de distinguer un quelconque motif commercial/économique pouvant justifier les opérations entreprises, hormis celui de réduire la valeur du patrimoine de la défunte. Par conséquent, le Panel est arrivé à la conclusion que les opérations réalisées ne pouvaient être justifiées par un quelconque motif devant être qualifié de raisonnable et relevaient de l'abus de droit.

Les praticiens retiendront qu'il est dans l'intérêt des contribuables d'éviter des opérations insolites qui pourraient être qualifiées d'abusives en vertu des dispositions de portée générale visant à lutter contre les abus.

Actualité législative

78. Royaume-Uni - Contrôle fiscal - Recherche d'informations - Le gouvernement britannique étudie actuellement la nécessité et l'opportunité d'accroître les moyens à disposition du HMRC pour récolter des informations.

HMRC, Open consultation, The Tax Administration Framework Review: information and data, 27 April 2023

79. Cette étude est motivée par l'impression, outre-Manche, que certaines autorités fiscales étrangères (entre autres, le fisc français) disposent à la fois de moyens d'investigations supplémentaires et surtout, de procédures flexibles permettant l'utilisation desdits moyens. La consultation doit être examinée dans le contexte politique de la crise du coût de la vie et des élections générales à venir, ainsi que dans le contexte interne d'HMRC, qui se concentre de plus en plus sur le partage des données en tant qu'outil permettant d'améliorer le taux de conformité³⁶.

80. Royaume-Uni - Immobilier - Le Labour Party a communiqué les différentes réformes qu'il aimerait introduire dans le domaine de l'immobilier en cas de victoire lors des prochaines élections qui auront lieu en 2024.

81. Ces mesures, qui doivent encore être approuvées formellement au sein du parti, seraient notamment les suivantes :

- interdiction de vendre des nouveaux biens immobiliers à des personnes d'ores et déjà propriétaires pour une durée à convenir ;
- pour chaque promotion immobilière : seule la moitié des biens pourraient être acquis par des étrangers ;
- augmentation, pour les acquéreurs étrangers, des droits de mutation sur les transactions immobilières.

Le Labour Party estime que ces mesures devraient permettre de rééquilibrer les marchés et à terme, d'offrir à un plus grand nombre de citoyens une chance de devenir propriétaires de leur logement. En effet, il est devenu plus difficile pour les Britanniques d'accéder à la propriété ces dernières années, et le Labour Party estime que cela est notamment dû au nombre croissant de biens qui sont acquis par des étrangers. À ce propos, une étude récente du Center for Public Data a rapporté que le total de biens immobiliers appartenant à des étrangers a plus que doublé depuis 2010, à environ 250.000 en 2021.

E. REED, G. MITKOV et Q. OYON ■

³⁶ Cf. not. notre précédente chronique : IP 2-2023, n° 7, § 81.

Suisse



Floran PONCE
Avocat associé, Lenz & Staehelin (Genève)



Fabia GNÄDINGER
Avocate, Lenz & Staehelin (Genève)

Actualité législative

82. À NOTER

> **Suisse - Droit successoral - Transmission d'entreprises** - Le deuxième volet de la révision du droit successoral, qui vise à faciliter la transmission intergénérationnelle d'entreprise, est actuellement en discussion devant le parlement fédéral.

Le premier volet de la révision du droit des successions est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2023 ; la réserve héréditaire des enfants s'est ainsi vu réduite (v. IP 2-2023, n° 7, § 85).

Le deuxième volet de la révision du droit successoral est actuellement en discussion devant le parlement fédéral. Ce deuxième volet est très attendu par les milieux économiques proches des petites et moyennes entreprises suisses puisque les nouvelles dispositions examinées visent à faciliter la transmission intergénérationnelle d'entreprises. À cet égard, les mesures suivantes sont envisagées :

- droit d'attribution de l'entreprise : l'objectif principal du deuxième volet de la révision est d'éviter le démantèlement d'entreprises familiales ; ainsi, les nouvelles dispositions prévoient la possibilité pour l'un des héritiers de demander à se voir attribuer l'entière de l'entreprise familiale ;

- valeur d'imputation de l'entreprise : selon le droit actuel, en cas de transmission de l'entreprise par le biais d'une donation entre vifs, c'est la valeur de l'entreprise au moment du partage de la succession qui est déterminant pour fixer les prétentions des héritiers ; une éventuelle prise de valeur de l'entreprise entre le moment de la libéralité et celui du partage de la succession est ainsi actuellement défavorable à l'héritier repreneur qui doit indemniser ses co-héritiers à hauteur de la valeur de l'entreprise au moment du partage. Le projet actuellement examiné par le parlement vise à corriger cet effet en prévoyant que lorsqu'un héritier s'est vu attribuer une entreprise du vivant de *de cuius*, la valeur prise en considération au titre du partage sera la valeur de l'entreprise au moment où avait été effectué la libéralité entre vifs ;

- délai de paiement applicable à l'indemnisation des co-héritiers et sûretés : l'héritier repreneur pourrait disposer de délais de paiement pour indemniser ses co-héritiers, sans toutefois pouvoir

excéder 10 ans. Les intérêts des co-héritiers du repreneur seraient préservés au moyen de sûretés devant être mises en œuvre par le repreneur.

Le Conseil des États s'est prononcé sur le projet de loi le 15 juin 2023. Malgré l'enthousiasme initial des milieux entrepreneuriaux, le Conseil des États a refusé d'entrer en matière sur le projet de loi actuel. Le projet part maintenant devant la seconde Chambre du parlement fédéral (*i.e.* le Conseil national). Une non entrée en matière du Conseil national aurait pour effet d'enterrer le projet de loi.

Actualité jurisprudentielle

83. Suisse - Traitement fiscal d'un remboursement d'apport en capital - Le Tribunal fédéral se prononce sur le traitement fiscal des remboursements d'apports en capital, lorsque ceux-ci proviennent d'apports dissimulés et partant non comptabilisés spécifiquement comme tels.

Tribunal fédéral, 17 mars 2023, 9C_678/2021

84. Le principe juridique de l'exonération des remboursements d'apports en capital découle de l'article 20, alinéa 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD). Le Tribunal fédéral (TF) décide, dans le cas d'espèce qui impliquait un actionnaire ayant repris la dette hypothécaire de sa société sans contre-prestation, que cette disposition s'applique également aux apports dissimulés. Le TF va ainsi à l'encontre de la pratique publiée de l'Administration fédérale des contributions (AFC), ancrée dans sa circulaire n°29c « *Principe de l'apport en capital* » du 23 décembre 2022, aux chiffres 1 et 3.2, qui exige que les réserves d'apport en capital fassent l'objet d'une comptabilisation formelle et exclut les apports dissimulés. Le TF justifie sa décision au motif que la position de l'AFC impose des conditions supplémentaires à la charge du contribuable qui ne découlent pas de la loi, ce qui viole le principe strict de la légalité en matière fiscale.

Dans son arrêt, **le TF distingue très clairement l'analyse en matière d'impôts directs de celle en matière d'impôt anticipé.** En matière d'impôts directs, il suffit pour le contribuable de prouver l'apport, ce qui se déroule au moment de la taxation, contrairement à ce qui prévaut en matière d'impôt anticipé, où l'impératif de comptabilisation prévu expressément par la loi sert à établir si les prestations de la société contribuable à ses détenteurs de parts sont soumises à l'impôt anticipé.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Il sera intéressant de suivre les développements de cet arrêt dans les pratiques cantonales. Compte tenu de la distinction opérée par le TF dans le cas d'espèce entre les impôts directs et l'impôt anticipé, les administrations cantonales ne pourront plus se fier uniquement aux réserves reconnues par l'AFC pour les besoins de l'impôt anticipé et devront dans certains cas procéder à leur propre analyse, même si l'arrêt ne sera pas toujours facile à appliquer en pratique. L'arrêt pourrait aussi

avoir une certaine portée pour les actionnaires résidents suisses de sociétés étrangères dès lors qu'il assouplit les conditions de reconnaissance des réserves d'apport en capital.

85. Suisse - Impôt sur la fortune - Bouclier fiscal prévu par le canton de Genève - Le Tribunal fédéral, appelé à statuer sur le bouclier fiscal prévu par le canton de Genève afin de réduire l'impôt sur la fortune pour les cas où il serait excessif par rapport au revenu, confirme la règle du rendement net minimum de 1 %.

Tribunal fédéral, 24 avr. 2023, 9C_638_2022

86. La Suisse est un des rares pays qui connaissent l'impôt sur la fortune mobilière et immobilière. L'impôt sur la fortune n'est prélevé que par les cantons et il est l'impôt où les politiques fiscales des différents cantons divergent de la manière la plus significative, avec un taux maximum variant de 0,1 % à 1,0 % de la fortune nette selon les cantons. Certains cantons qui connaissent un taux d'imposition élevé, notamment les cantons de Genève, Vaud et Berne, ont instauré un dispositif de « bouclier fiscal » visant à réduire l'impôt sur la fortune pour les cas où il serait excessif par rapport au revenu. Le dispositif est généralement présenté comme une manière de mettre en œuvre les principes constitutionnels de l'imposition selon la capacité économique et de la garantie de la propriété qui interdit à l'État de procéder à une imposition confiscatoire.

À titre d'exemple, dans le canton de Genève, le bouclier fiscal s'applique ainsi si les impôts cantonaux et communaux sur le revenu et la fortune dépassent 60 % du revenu net imposable. L'impôt fédéral direct n'est en revanche pas pris en compte. Le revenu net imposable se calcule toutefois en tenant compte d'un rendement net minimum de 1 % de la fortune nette, notamment afin d'éviter que les contribuables s'organisent afin que leur fortune ne génère pas de revenus imposables comme c'est par exemple le cas s'ils suivent une stratégie de placement axée sur le gain en capital ou dispose d'une société holding dans laquelle ils thésaurisent leurs revenus.

87. Confronté à un recours de contribuables qui avaient hérité de nombreux terrains non constructibles à faible rendement, le Tribunal fédéral confirme dans l'arrêt commenté la pratique et la jurisprudence selon laquelle l'impôt immobilier complémentaire n'entre pas en ligne de compte dans les impôts pris en compte pour le calcul de la charge maximale de 60 %. Il confirme également la prise en compte d'un rendement net minimum de 1 % de la fortune nette conformément à la disposition légale considérant que cette règle ne heurte pas le principe de l'interdiction de l'imposition confiscatoire découlant de la garantie de la propriété. Enfin, il laisse ouverte la question de savoir si ce principe conserve une portée autonome en dehors des cas d'application du bouclier fiscal car

les contribuables n'avaient pas suffisamment motivé leur recours sur ce point.

REMARQUE : À la suite d'une initiative populaire, le peuple genevois a été amené à voter le 18 juin 2023 sur plusieurs sujets fiscaux, dont le bouclier fiscal. L'initiative « Pour une contribution temporaire de solidarité sur les grandes fortunes » visait entre autres à augmenter le rendement net minimal de fortune à 2 %, élevant ainsi du double le seuil d'intervention du bouclier fiscal³⁷. L'initiative a été rejetée à 55.12%³⁸.

F. PONCE et F. GNÄDINGER ■

UN REGARD FRANÇAIS

On oublie trop souvent que l'impôt sur la fortune existe encore en Suisse et que le mécanisme du bouclier fiscal suisse est différent du mécanisme du plafonnement de l'IFI français. En effet, comme indiqué ci-dessus, l'administration suisse tient compte d'un rendement net minimum de 1 % de la fortune au titre des revenus pour calculer le plafonnement, alors que le mécanisme du plafonnement français ne prend en compte que les revenus effectivement perçus par le contribuable, sauf application du dispositif anti-abus. Ainsi, les revenus générés dans un contrat d'assurance vie ne sont pas pris en compte pour déterminer le plafonnement. C'est uniquement le montant des produits en cas de rachat qui le sera. Ainsi, un transfert de résidence fiscale vers la Suisse doit forcément tenir compte de cet impôt et par ailleurs ne pas oublier que le nouveau résident suisse ne pourra plus bénéficier du mécanisme du plafonnement en France, s'il est encore redevable de l'IFI, compte tenu du fait que ce dernier dispositif ne s'applique qu'aux résidents fiscaux de France.

S. AUFÉRIL et X. GUÉRIN ■

³⁷ Arrêté du Conseil d'État GE du 8.7.2022 relatif à la validité de l'initiative populaire cantonale 185 « Pour une contribution temporaire de solidarité sur les grandes fortunes ».

³⁸ <https://www.ge.ch/votations/20230618/cantonal/>, consulté le 19 juin 2023.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CE, 8^e et 3^e ch., 14 avr. 2023, n° 448486, Conseil national des barreaux et a. : Lebon T.

Annexe 2 : CE, 3^e et 8^e ch., 20 mars 2023, n° 452718, Walch, concl. M.-G. Merloz

Annexe 3 : Cass. com., 5 avr. 2023, n° 21-16.284, F-D

Annexe 4 : CAA Versailles, 3^e ch., 26 janv. 2023, n° 20VE02424, Doise, concl. M. Deroc, C

Annexe 5 : CAA Versailles, 3^e ch., 30 mars 2023, n° 20VE02066, Gerbi, concl. M. Deroc, C

Annexe 6 : CE, sect. fin., 18 avr. 2023, n° 406825 : NOR : ECOE2231492X

Annexe 7 : Arrêté du 28 février 2023 modifiant l'arrêté du 9 décembre 2016 modifié précisant le décret n° 2016-1683 du 5 décembre 2016 fixant les règles et procédures concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, dites « norme commune de déclaration » : JO 10 mars 2023, texte n° 3

Annexe 8 : RM Paul, n° 03518 : JO Sénat 9 févr. 2023, p. 980.
- RM Canévet, n° 05080 : JO Sénat, 30 mars 2023, p. 2213

Annexe 9 : CAA Toulouse, 1^{re} ch., 25 mai 2022, n° 21TL00893, Bethell, concl. S. Cherrier, C

Annexe 10 : RM Masson, n° 2180 : JO Sénat 15 déc. 2022, p. 6490

Annexe 11 : RM Masson, n° 4005 : JOAN 7 mars 2023, p. 2175