

Cependant, si l'assimilation n'est pas expressément prévue, les parts de ces sociétés doivent être traitées comme des biens mobiliers, dont l'imposition est en principe réservée au seul Etat de résidence du propriétaire.

* Enfin les nouvelles conventions signées par la France peuvent prévoir qu'une personne physique résidente de France mais possédant la nationalité de l'autre Etat, sans posséder la nationalité française, reste exonérée des biens situés hors de France au cours des 5 années suivant celle de la prise de résidence en France.

Tel est le cas de la convention signée par la France avec le Royaume-Uni le 19 juin 2008, entrée en application le 1^{er} janvier 2010, qui prévoit en outre que cette disposition peut être utilisée une deuxième fois en cas de perte de la qualité de résident de France pour une durée au moins égale à trois ans. A noter cependant que cette convention ne vise même pas l'ISF !

Nota : Ainsi que cela a déjà été souligné, ce régime de faveur prévu par l'article 885 A du CGI n'a toutefois pas été repris par l'article 990 J du CGI pour l'application du prélèvement spécifique concernant les trusts.

i) Sur l'évaluation des titres de sociétés non cotées

Par un arrêt du 26 septembre 2018 (n°17-20.000 F-D) concernant la détention d'une luxueuse demeure sise à la pointe du Cap d'Antibes, la Cour de cassation a validé le fait que la Cour d'Appel, ayant relevé que le contribuable en sa qualité d'actionnaire majoritaire n'était soumis à aucun risque de blocage, a pu valablement en déduire qu'il n'y avait pas lieu de faire application d'une décote supplémentaire de liquidité.

Par ailleurs, du fait même que l'acquisition des actions avait été réalisée pour lui assurer la jouissance personnelle de la propriété, cette même Cour a pu également écarter l'application d'une décote supplémentaire au titre de la fiscalité latente des plus-values, cette dernière étant bien évidemment liée à une cession future.

5°) **L'Impôt sur la Fortune Immobilière (IFI) depuis le 1^{er} janvier 2018**

La notion de prépondérance immobilière ayant disparu des nouveaux textes, le champ d'application de l'IFI se trouve dorénavant plus large pour les non-résidents (sous réserve des conventions fiscales) puisque ceux-ci sont désormais redevables de cet impôt sur les parts et actions des sociétés françaises ou étrangères, à hauteur de la valeur des immeubles détenus en France, directement ou indirectement (article 965, 2° du CGI).

A ce sujet, il n'y a pas de doute sur l'applicabilité des conventions au nouvel impôt, les conventions s'appliquant à tout impôt semblable qui serait créé après leur ratification.

Droit interne (en l'absence de convention applicable)	
Résident fiscal français (964.1°)	Non Résident fiscal (964.2°)
IFI « à raison de leurs actifs mentionnés au même article 965 situés en France ou hors de France »	IFI « à raison des biens et droits immobiliers mentionnés au 1° de l'article 965 situés en France et des parts ou actions de sociétés ou organismes mentionnés au 2° du même article 965, à hauteur de la fraction de leur valeur représentative de ces mêmes biens et droits immobiliers. »

Notion de résident fiscal français :

* L'administration fiscale admettait déjà dans sa doctrine en matière d'IGF que le domicile fiscal s'entende selon les règles prévues par les conventions fiscales en matière d'impôt sur le revenu (RM Duffaut, n° 9785 : JO Sénat, 20 janv. 1983, p. 111).
Position ensuite retenue pour l'ISF « afin d'éviter qu'une même personne ne soit considérée comme domiciliée en France au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune et domiciliée dans un autre État ou Territoire en ce qui concerne l'impôt sur le revenu » (ancien BOI-PAT-ISF-20-20),
et reprise enfin pour l'IFI (BOI-INT-DG-20-20-80, 12 sept. 2012, § 20) : « Les conventions applicables aux impôts sur le revenu et sur la fortune doivent être prises en considération pour résoudre les problèmes relatifs à la définition du domicile fiscal. Mais l'application des conventions qui ne concernent que les impôts sur le revenu est également admise, afin d'éviter qu'une même personne ne soit considérée comme domiciliée en France au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune et domiciliée dans un autre État ou Territoire en ce qui concerne l'impôt sur le revenu ».

* La Cour de cassation s'appuie également sur la convention fiscale applicable en matière d'impôt sur le revenu pour déterminer le domicile fiscal du contribuable en matière d'ISF (Cass. com., 26 avr. 2017, n° 15-27.364) : « M. et Mme K. avaient leur foyer et le centre de leurs intérêts en France au sens du CGI français et de la convention franco-belge du 10 mars 1964 ».
Plus récemment, il a été jugé en matière d'ISF (Cass. com., 24 nov. 2021, n° 19-14.013), alors que les administrations respectives admettaient la domiciliation fiscale dans chacun de ces pays selon leur droit interne, il en résultait nécessairement un conflit de résidence fiscale qui devait être tranché par application des critères conventionnels de résidence figurant dans la convention franco-suisse.

* La Cour d'appel de Nîmes a retenu la même logique (CA Nîmes, 18 nov. 2021, n° 20/02238) : « Si la convention fiscale franco-marocaine ne concerne pas expressément l'ISF, l'administration fiscale retient dans le bulletin officiel des finances publiques-impôts que l'application des conventions qui ne concernent que les impôts sur le revenu est également admise afin d'éviter qu'une même personne ne soit considérée comme domiciliée en France au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune et domiciliée dans un autre État en ce qui concerne l'impôt sur le revenu. ».

Fin de la notion de prépondérance immobilière, quel impact ?

Ce changement opéré de la notion de prépondérance immobilière vers une notion de détention immobilière indirecte ne devrait impacter que les associés résidents de pays avec lesquels la France n'est pas lié par une convention fiscale en la matière (exemple Royaume-Uni, Portugal, Grèce, Belgique, Brésil etc...).

En effet, les conventions déjà existantes retenant pour leur grande part la notion de prépondérance immobilière, les associés résidents de ces pays (notamment Suisse, Arabie Saoudite, Italie ou Etats-Unis...) devraient par suite pouvoir bénéficier du changement de définition opéré par le droit français dès lors que l'immobilier représente moins de 50 % de l'actif total de la société étrangère considérée (voir tableau annexé).
Il n'y a en effet aucun doute sur l'applicabilité des conventions au nouvel impôt, les conventions s'appliquant à tout impôt semblable qui serait créé après leur ratification.

Nouvelle convention franco-belge signée le 9 novembre 2021 (entrée en vigueur prévue en 2025 ?) :

L'actuelle convention (10 mars 1964) ne comprend aucune disposition particulière visant l'ISF : en conséquence les résidents belges sont donc passibles de l'IFI qui lui a succédé sur l'ensemble des biens et droits immobiliers qu'ils détiennent directement ou indirectement en France au regard du droit interne (y compris sur les droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier portant sur un actif français ou sur la fraction de la valeur de rachat d'un contrat d'assurance-vie représentative d'actifs immobiliers situés en France).

La nouvelle convention est en revanche la première convention visant spécifiquement l'IFI. Elle ne donne cependant à la France le droit d'imposer à l'IFI que les immeubles situés en France (article 21, paragraphe 1) ainsi que les titres de société à prépondérance immobilière en France (article 21, paragraphe 2) détenus par un résident belge.

La France perdra en conséquence son droit d'imposer les titres de sociétés qui ne sont pas à prépondérance immobilière en France ainsi que les contrats de crédit-bail immobilier et d'assurance-vie détenus par des résidents belges (dans la mesure où ces contrats ne constituent pas des biens immobiliers sous l'angle du droit civil français).

Toutefois, la perte du droit d'imposer de la France ne semble devoir jouer qu'en présence d'une imposition effective de ces éléments de fortune en Belgique (commentaire en ce sens éd. Francis Lefebvre).

En effet, la lecture combinée des § 5 et 6 de l'article 21 devrait conduire à conclure qu'en l'absence d'imposition de la fortune en Belgique, la France recouvrerait ses droits à soumettre lesdits biens à l'IFI.

Par ailleurs, les paragraphes 4, 5 et 6 de l'article 21 n'ont pas vocation à s'appliquer à l'heure actuelle dès lors que le champ d'application de l'IFI, en droit interne, se limite aux biens et actifs immobiliers, sauf à ce que soit rétabli un jour prochain l'ISF...

Le nouvel IFI reprenant bon nombre de dispositions de l'ISF (définition des redevables, fait générateur, seuil d'imposition, barème, impatriés, réduction d'impôt, plafonnement) il ne sera indiqué ci-après que les mesures nouvelles ou diverses précisions apportées à la gestion de cet impôt visant spécifiquement le patrimoine immobilier.

Nota : Par une *RM Joyandet, Sén. 19-07-2018 n°3325*, il a été indiqué que les biens immobiliers sis en France détenus au travers d'une société devaient être pris en compte aux fins de déterminer si les conditions d'assujettissement à l'IFI du patrimoine immobilier détenu en France sont remplies.

Il est souligné toutefois le fait que le respect de la condition d'imposition posée à l'article 14 A de la convention franco-saoudienne s'apprécie cependant à l'aune du patrimoine, immobilier comme mobilier, détenu par les personnes physiques résidentes d'Arabie saoudite.

a) Biens imposables

* Ce sont tous les biens et droits immobiliers (immeubles bâtis ou non bâtis) ainsi que tous les droits réels immobiliers et les parts ou actions de sociétés détenant directement ou indirectement lesdits biens et droits (exception toutefois des constructions non fixées au sol tels que kiosques).

La forme sociale, le régime fiscal et le lieu d'établissement de la société émettrice sont par ailleurs sans incidence.

* Lors de la création de l'IFI, la détention d'un patrimoine immobilier au travers d'une société s'avérait à ce moment-là plus favorable que la détention directe lorsqu'il existait du passif dans la mesure où certaines limitations nouvelles (crédit in fine, plafond de déduction pour gros patrimoine entre autres) ne s'appliquaient pas dans la première situation.

Toutefois à compter du 1^{er} janvier 2019 (loi 2018-1317 du 28/12/2018, art 48), pour la valorisation des parts ou actions de société, les dettes correspondant aux prêts in fine et aux prêts ne prévoyant pas de terme et contractés par la société, directement ou indirectement, pour l'achat d'un actif imposable doivent être prises en compte chaque année à hauteur du montant déductible limité à la somme des annuités théoriques restant à courir jusqu'au terme prévu (ou 20 ans maximum).

Sont visés également par cet amortissement « fiscal » les prêts contractés pour financer l'acquisition de titres de sociétés, mais ne sont pas concernés par cette réintégration spéciale les emprunts contractés pour financer les travaux.

Par simplification il n'est pas tenu compte pour ces calculs des fractions d'années commencées et non achevées (*BOI-PAT-IFI-20-40-20 n° 20 et 40*).

Ces règles particulières s'appliquent néanmoins pour les années 2019 et suivantes aux contrats en cours au 1^{er} janvier 2018, ce qui constitue une aggravation de l'imposition par rapport à l'ancien régime de l'ISF.

Concernant plus précisément les titres de sociétés

* Les titres de sociétés françaises ou étrangères sont en principe imposables à hauteur de la fraction de leur valeur représentative de biens ou droits immobiliers détenus directement ou indirectement (quel que soit le nombre de niveaux d'interposition) par la société (*article 965, 2° du CGI*).

A la valeur vénale des titres de sociétés non cotées (avec un abattement pouvant aller de 10 % à 20 % pour les titres minoritaires) il est appliqué un coefficient de taxation correspondant au rapport entre :

- la valeur vénale réelle des biens ou droits immobiliers imposables et éventuellement de celle des parts ou actions représentatives de ces mêmes biens
- la valeur vénale réelle de l'ensemble des actifs de la société

En cas de chaîne de participations, il convient de rechercher le coefficient de taxation applicable à chaque niveau de la chaîne en commençant par le niveau le plus bas et en remontant jusqu'à la société dont le redevable détient les titres.

En pratique, le coefficient à retenir par le redevable est communiqué à sa demande par la société (art. 313 BQ quater de l'annexe III au CGI).

Les valeurs mobilières cotées, rarement imposables du fait qu'elles représentent des participations minoritaires, sont évaluées selon le dernier cours connu ou selon la moyenne des trente derniers cours précédant le 1^{er} janvier concerné.

* Exclusion des participations minoritaires (*article 965, 2° al. 3 à 5 du CGI*) représentées par la détention directe et indirecte de moins de 10 % du capital et des droits de vote par le redevable ou par la société dans laquelle le redevable est associé dans des sociétés dites opérationnelles.

- Cette exclusion emporte l'absence de prise en compte de l'ensemble de l'actif de la société, y compris des éventuelles participations dans des entités civiles détenant de l'immobilier.

- Pour l'appréciation du seuil de 10 % il est tenu compte des titres et des droits détenus par les membres du foyer fiscal du redevable : conjoint ou pacsé ou concubin notoire et enfants mineurs.

- Un dispositif anti-abus prévoit que sont pris en compte pour la détermination de la fraction imposable les biens immobiliers détenus directement par les sociétés ou organismes que le contribuable contrôle ou dont il se réserve la jouissance (ou un membre de son foyer fiscal). Ledit contrôle étant apprécié selon les règles fixées à l'article 150-0 B ter, III 2° du CGI pour les reports d'imposition en cas d'apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur (seul ou conjointement, leurs ascendants, descendants ou leurs frères et sœurs).

- L'exclusion des participations minoritaires s'applique même si la société exerce une activité civile accessoire (moins de 20 %).

* Exclusion de l'immobilier affecté à l'activité opérationnelle d'une société (*art. 965, 2° a du CGI*), sauf celles ayant pour activité la gestion de son propre patrimoine immobilier visées expressément par l'article 966 du CGI (sociétés pratiquant la location nue ou meublée).

Pour la détermination de la valeur imposable des titres d'une société qui loue meublés des immeubles lui appartenant, il n'y a donc pas lieu d'exclure la valeur de ces immeubles.

Ne sont donc pas retenus les immeubles affectés à l'activité opérationnelle visés ci-après :

- Les biens ou droits immobiliers détenus directement par la société dans laquelle le redevable est associé ou par une filiale (quel que soit le niveau d'interposition) et affectés par la société qui les détient à sa propre activité opérationnelle.

La société qui exerce une activité mixte peut également bénéficier de l'exclusion au prorata de la surface de plancher.

- Les biens ou droits immobiliers détenus (directement ou indirectement) par une société opérationnelle dans laquelle le redevable détient (directement ou indirectement) des parts ou actions et affectés à l'activité opérationnelle d'une société du groupe, à savoir :

- la société dans laquelle le redevable détient (directement ou indirectement) les titres
- la société propriétaire des biens
- ou encore une société dans laquelle la société dont le redevable possède (directement ou indirectement) des titres détient, directement ou par personne interposée, la majorité des droits de vote ou y exerce en fait le pouvoir de décision.

La société mère peut exercer une activité civile annexe sous réserve que l'activité opérationnelle reste prépondérante (valeur vénale des actifs affectés à l'activité opérationnelle représentant au moins 80 % de la valeur vénale de l'ensemble de l'actif et du CA total).

* **Location meublée** : il n'est dérogé à l'imposition des logements donnés en location meublée qu'en faveur du redevable qui affecte les immeubles dont il est propriétaire à une activité de location meublée dans des conditions telles que ceux-ci constituent pour lui des biens professionnels dans les deux hypothèses suivantes (article 975, V du CGI) :

- Soit dans le cas où les locaux lui appartenant en propre, il réalise plus de 23 000 € de recettes annuelles et retire de cette activité plus de 50 % des revenus professionnels imposables du foyer fiscal (à savoir TS, BIC, BNC, BA, rémunération gérance art. 62), y compris ceux mis à disposition d'une société exerçant cette activité mais, dans ce cas, seulement à hauteur de sa participation et à condition qu'il exerce son activité principale au sein de cette société,

- Soit lorsque l'activité de loueur en meublé est exercée par une société, sous condition d'activité principale pour les sociétés de personnes, ou sous conditions de fonction (dirigeant), de participation (25 %) et de rémunération (plus de la moitié des revenus professionnels du contribuable) pour les sociétés de capitaux.

Par ailleurs il doit être noté qu'en cas d'exercice d'une activité salariée en parallèle ou d'une autre profession à temps plein, la condition relative à l'activité principale n'est pas considérée comme étant remplie, sans qu'il y ait lieu de comparer l'importance des revenus (BOI-PAT-IFI-30-10-10-30 n°20).

Cette condition déroge donc totalement de l'appréciation en BIC (voir page 45) de sorte que la notion de bien professionnel est à géométrie variable ; on peut ainsi être LMP en BIC et non LMP en IFI pour un même bien et dans la même situation d'activité !

La condition relative à une participation représentant plus de 50 % du patrimoine des dirigeants de sociétés soumises à l'IS doit être appréciée par rapport au patrimoine brut total du redevable sans faire application des règles spécifiques d'assiette prévues pour l'IFI (notamment abattement de 30 % pour la RP).

* **L'activité de parahôtellerie** permet-elle d'exclure les immeubles affectés à cette activité ? Il paraît utile de se poser la question dès lors que le Conseil d'Etat vient de juger pour un tout autre dispositif (celui de l'apport-cession – CGI, art. 150-0 B ter avant 2012) que l'acquisition d'immobilier affecté à une activité de parahôtellerie était un investissement dans une « activité économique » (CE 19-4-2022 n° 442946 : RJF 7/22 n° 668, concl. L. Cytermann)

* **Redevables de bonne foi ne disposant pas des informations nécessaires à l'estimation de la fraction imposable** (y compris les contrats d'assurance-vie dédiés), sauf si lui ou un membre de son foyer fiscal se réserve, en fait ou en droit, la jouissance des biens ou droits détenus indirectement (article 965, 3° du CGI).

Cette clause de sauvegarde ne vaut que pour les redevables qui détiennent une participation minoritaire dans la société non opérationnelle propriétaire de l'immobilier (pas plus de 10 % avec les autres membres du foyer fiscal) ou en cas de contrôle au sens de l'article 150-0 B ter, III 2° du CGI.

Elle est écartée si la détention se fait au travers de structures sans personnalité morale, ou telles que trusts et fiducies (sauf FCP ou FPI).

* **Cas des Fonds d'investissement et des OPC** : l'article 972 bis du CGI prévoit une exclusion en cas de détention par le redevable, seul ou conjointement avec un membre de son foyer fiscal, de moins de 10 % des droits, à condition que ledit organisme détienne moins de 20 % de son actif en biens et droits immobiliers.

* Cas des SIIC : l'article 972 ter du CGI prévoit une exclusion spécifique lorsque le seuil de détention n'excède pas 5 % du capital et des droits de vote.
Cette exclusion est également applicable aux sociétés étrangères assimilables à condition d'être établies dans un Etat de l'EEE ou ayant conclu une convention d'assistance administrative.
Disposition intéressante donc pour les non-résidents qui étaient jusqu'à présent exonérés d'ISF sur ces placements considérés comme étant des placements financiers.

* Exclusions des parts ou actions d'entreprises solidaires d'utilité sociale (ESUS), répondant à la définition européenne des PME, ayant leur siège dans l'EEE et agréées. Mesure purement doctrinale.

Précisions concernant d'autres biens imposables

* Pour les seuls résidents, les dettes afférentes à la résidence principale sont déductibles en totalité dans la limite globale de sa valeur imposable, soit 70 % de sa valeur vénale (mesure de tempérament).

Concernant l'article 973, I-al. 2 du CGI persistance du refus de l'abattement de 30 % si la détention de la RP se fait au travers d'une SCI de gestion (Cass. Com. 13/01/2021 n° 19-14.256 F-D, RJF 4/21 n° 434). Mais cette décision a admis par contre le principe d'une décote de 10 % pratiquée par l'administration, estimant ce taux suffisant pour une mise à disposition gratuite.

* Biens grevés d'un usufruit, d'habitation ou d'usage : imposition pour leur titulaire sur la valeur totale propriété (article 968 du CGI) sauf dans les trois cas suivants :

- lorsque le vendeur du bien immobilier concerné s'est réservé le droit en question à condition que l'acquéreur de la nue-propriété ne soit pas l'une des personnes visées à l'article 751 du CGI (héritiers présomptifs ou leurs descendants)

- démembrement de propriété résultant des articles 757 et 767 dans sa rédaction antérieure au 1/7/2002 (soit usufruit légal du conjoint), ou article 1094 du Code civil dans sa rédaction applicable aux successions ouvertes avant le 1/1/2007 et article 1098 de ce Code (pour l'usufruit forcé du second conjoint en présence d'enfants du lit)

- donation ou legs avec réserve d'usufruit à l'Etat, aux collectivités locales, associations et fondations reconnues d'utilité publique.

En pratique, à compter du 1^{er} janvier 2018 seulement au regard de l'article 31, IX-A de la loi, il y a lieu de considérer que le redevable qui possède l'usufruit d'un immeuble à la suite du décès de son conjoint est imposé sur la seule valeur de cet usufruit lorsqu'il tient son droit de la loi. En revanche, si l'usufruit résulte d'une donation au dernier vivant ou d'un testament le conjoint survivant restera imposé sur la pleine propriété.

* Contrats d'assurance-vie et de capitalisation compris dans les unités de compte on pour la valeur représentative des actifs immobiliers. La clause de sauvegarde peut toutefois être mise en avant. Seuls les contrats non rachetables ne sont pas soumis à l'IFI.

* Contrats de crédit-bail et de location-accession : actif à comprendre désormais dans le patrimoine du preneur (directement ou au travers d'une société), l'assiette étant réduite du montant des loyers ou redevances restant à courir jusqu'à l'expiration du bail ou jusqu'au terme prévu pour la levée d'option, ainsi que du montant de l'option d'achat (*article 971 CGI*).

* Fiducie et Trust : les règles de l'ISF ont été reprises à l'identique, sous réserve du champ d'application plus restreint (*articles 969 et 970 du CGI*).

* Le commodat n'étant pas visé par l'article 968 du CGI, c'est le propriétaire du bien qui est imposable. Il en va de même pour les actions et parts sociales données en location.

* S'agissant plus précisément des exonérations, en dehors des biens professionnels, seuls certains biens ruraux ou forestiers sont susceptibles de bénéficier d'une exonération (totale ou sur les 3/4 de la valeur, sous conditions).

Par ailleurs, les régimes des salariés et mandataires sociaux détenant des titres de leur entreprise ou des titres faisant l'objet d'un pacte Dutreil n'ayant pas été reconduits, les intéressés se trouvent désormais éventuellement imposables sur les actifs immobiliers détenus au travers de la société concernée.

* A défaut de biens comparables, un immeuble à caractère exceptionnel (Château classé en monument historique avec parc de 30 ha et trois lacs) peut être évalué à son prix de mise en vente (*Cour d'Appel de Paris du 5 décembre 2022 n° 21/03150*).

Dans cette affaire, le juge a également admis le fait de prendre en considération une cession postérieure au fait générateur dès lors que celle-ci est proche.

Cela à l'instar de la *Cour d'appel de Montpellier (16/09/2022 n° 17/04953)* et en dépit du principe fixé par la *Cour de Cassation le 30/10/1989 n° 1266 D* selon lequel une vente ultérieure au fait générateur de l'impôt ne peut constituer une base légale d'évaluation.

b) Evaluation des actions et parts de sociétés

Comme indiqué précédemment, le redevable doit déterminer la valeur de ses titres prenant en compte la valeur vénale du bien immobilier au 1^{er} janvier de l'année considérée et appliquer le coefficient de taxation correspondant au ratio immobilier de la société, étant précisé que ce ratio doit éventuellement être corrigé auparavant du fait de l'existence au passif de la société de dettes dont la loi interdit en principe la prise en compte pour la valorisation des titres.

Règles anti-abus

* Selon l'*article 973, II du CGI*, la fraction de valeur taxable des titres détenus par le redevable est, en principe, déterminée sans tenir compte des dettes contractées (emprunt bancaire ou constitution d'un compte courant), directement ou indirectement, par la société auprès du redevable, de son foyer fiscal ou du cercle familial, cela :

- pour l'acquisition d'un immeuble imposable à un associé ou à un membre de son foyer fiscal, qui contrôle seul ou conjointement avec son foyer fiscal la société (1°)

- auprès d'un redevable ou d'un membre de son foyer fiscal pour l'acquisition d'un immeuble imposable ou pour le financement des dépenses afférentes à un tel immeuble (2°).

La dette est en ce cas écartée à proportion de la participation que détient cet associé (seul ou conjointement avec son foyer fiscal) dans la société.

- auprès d'une société contrôlée directement ou par l'intermédiaire de plusieurs sociétés interposées, par le redevable ou un membre de son foyer fiscal pour l'acquisition d'un immeuble imposable ou pour le financement des dépenses afférentes à un tel immeuble (4°).

L'exclusion de la dette ne joue qu'à proportion de la participation de cet associé (seul ou conjointement avec son foyer fiscal) dans la société.

- sauf à justifier du caractère normal des conditions du prêt (respect des échéances et caractère effectif des remboursements), est également exclue la prise en compte des dettes contractées (directement ou indirectement) par une société auprès d'un membre du groupe familial du redevable ((y compris donc les ascendants et descendants majeurs et frères et sœurs du couple) pour l'acquisition d'un immeuble imposable ou pour des dépenses afférentes à un tel immeuble (3°).

L'exclusion de la dette ne joue qu'à proportion de la participation de cet associé (seul ou conjointement avec son foyer fiscal) dans la société.

Deux clauses de sauvegarde

Ces clauses anti-abus ne s'appliquent pas toutefois si le redevable justifie que le prêt n'a pas été contracté dans un objectif principalement fiscal, ou s'il est justifié le caractère normal des conditions du prêt auprès d'un membre du groupe familial.

Ce qui peut s'appliquer également pour les dettes contractées (directement ou indirectement) pour l'acquisition des titres de sociétés.

Ces observations étant cependant sans incidence sur l'évaluation des titres détenus par les autres associés de la société soumis à l'IFI.

Selon la doctrine administrative elle-même, peuvent être susceptibles de caractériser un objectif principalement autre que fiscal les dettes souscrites avant 2018, ou encore à une date très antérieure à celle à compter de laquelle le foyer fiscal est devenu redevable de l'IFI, ces dettes étant présumées ne pas avoir été contractées dans un tel but.

Synthèse des dettes sociales : clauses anti-abus et clauses de sauvegarde associées

Texte	Vendeur	Prêteur (direct ou indirect)	Affectation de la dette	Conséquence de l'application du texte
973 II 1°	Contribuable vend à une société qu'il contrôle (Vente à soi-même)	Peu importe	Acquisition du bien ou droit immobilier + parts de SCI + Travaux ?	Exclusion en totalité de la dette
973 II 2°	-	Membre du foyer fiscal IFI associé de l'emprunteuse	Acquisition d'un bien ou droit immobilier, travaux + parts de SCI	Exclusion de la dette à proportion de la participation emprunteuse
973 II 4°	-	Sociétés contrôlées par le groupe familial	Acquisition d'un bien ou droit immobilier, travaux + parts de SCI	Exclusion de la dette à proportion de qui ? Curieuse rédaction du texte « II.- Pour la valorisation des parts ou actions mentionnées au 2° de l'article 965, ne sont pas prises en compte les dettes contractées directement ou indirectement, par une société ou un organisme : 4° Après d'une société ou d'un organisme contrôlé, au sens du 2° du III de l'article 150-0 B ter, directement ou par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs sociétés ou organismes interposés, par l'une des personnes mentionnées au 1° de l'article 965, seule ou conjointement avec les autres personnes mentionnées au même 1°, leurs ascendants ou descendants ou leurs frères et sœurs, pour l'acquisition d'un actif imposable ou pour des dépenses mentionnées aux 2° et 3° du I de l'article 974 afférentes à un tel actif, à proportion de la participation <u>que détient cette personne</u> dans la société ou l'organisme, seule ou conjointement avec les autres personnes mentionnées au 1° de l'article 965.
973 II 3°	-	Membre du groupe familial (Associé ou non de la société emprunteuse)	Acquisition d'un bien ou droit immobilier, travaux + parts de SCI	Exclusion de la dette à proportion de qui ? Curieuse rédaction du texte : « II.- Pour la valorisation des parts ou actions mentionnées au 2° de l'article 965, ne sont pas prises en compte les dettes contractées directement ou indirectement, par une société ou un organisme : 3° Après d'une personne mentionnée au 2° du III de l'article 974, pour l'acquisition d'un actif imposable ou pour des dépenses mentionnées aux 2° et 3° du I du même article 974 afférentes à un tel actif, à proportion de la participation <u>que détient cette personne</u> dans la société ou l'organisme, seule ou conjointement avec les autres personnes mentionnées au 1° de l'article 965. »

Quelle démarche pragmatique pour les comptes courants ?

1. Vérifier le lien entre la somme en CCA et l'actif taxable

Si pas de lien avec actif taxable => pas besoin de regarder étape 2 et 3) => pas de retraitement de la valeur vénale des titres

Distinction « vrai compte courant » et prêt associé ?

2. Si le lien est suffisamment direct (1), alors vérifier la clause anti-abus et sa clause de sauvegarde (but principalement fiscal = 973 II 2°)

Distinction entre :

- Quantum de CCA antérieur à 2018 : non concerné par le mécanisme anti-abus grâce à la clause de sauvegarde - donc déductible (BOFIP)
- Augmentation de CCA depuis 1^{er} janvier 2018 : a priori concerné par la clause anti-abus - non déductible

3. Pour la partie de la dette potentiellement déductible, il resterait à vérifier le quantum déductible :

Règle propre aux prêts sans terme (règle des 20 ans) 973 III (et 974 par renvoi)

- Quantum de CCA antérieur à 1998 : non déductible (car + 20 ans)
- Supplément de 98 à 2019 : application de la règle des prêts sans terme, seule une QP est déductible (règle des 20^{ème})

Mais cette règle ne s'appliquerait que pour le financement de l'achat du bien immobilier...et non des travaux ... (pas de commentaire BOFIP). Il faudrait en outre identifier chaque point de départ de « prêt » donc chaque date d'avance depuis 20 ans

Cette étape 3 suppose de considérer qu'un CCA est visé par la catégorie des « prêts sans terme »....
Pas de commentaire... Difficilement gérable en pratique

	Réintégration de la dette pour évaluer les titres IFI	Exception (clause anti-abus)	Intérêt de ventiler avant/après 31 déc. 2017 Et encore avant 2012//après 2012 ?	Amortissement sur 20 ans ?
Apport finançant l'acquisition d'un actif taxable (ou travaux) par le redevable	OUI	Pas de but principalement fiscal	Discutable	Oui selon l'administration (mais ne devrait pas affecter les avances finançant les travaux – pas de jurisprudence). Discutable selon la consistance du compte-courant
Apport finançant l'acquisition d'un actif taxable (ou travaux) par son cercle familial élargi	OUI	Prêt normal	Sans intérêt	Idem
Apport contribuant à un remboursement bancaire	NON	-		-
Apport finançant d'autres actifs	NON OUI à compter de 2024	-		-
Affectation du résultat	NON	-		-

Pour ce qui me concerne les comptes courants d'associés antérieurs à la mise en place de l'IFI pourraient faire partie du passif déductible, sous réserve de faire valoir que, lors de l'acquisition, le taux bancaire effectif s'avérait plus élevé en définitive que le taux moyen d'IFI supporté par le redevable, outre le fait que l'apport de fonds en compte courant ne pouvait constituer un passif déductible entre 2012 et fin 2017 du fait de l'article 885 T ter du CGI,

Il pourrait également être mis en avant le fait que le recours à une SCI accorde plus de flexibilité dans le cadre d'une transmission patrimoniale.

La déductibilité dudit compte courant serait également assurée pour des apports ayant permis de financer des travaux réalisés avant le 1^{er} janvier 2018, sans devoir donner lieu toutefois à une quelconque réintégration par 1/20^{ème}.

S'il s'agit par contre d'un renouvellement de crédit in fine, la solution va dépendre du fait de savoir si celui-ci avait été prévu à l'origine ou non.

- dans le premier cas : déductibilité possible mais amortissement révisable en conséquence pour chaque période où un prêt de refinancement n'est plus une dette d'acquisition.
Si ce nouveau crédit (in fine ou non) est affecté à des travaux, la question de la déductibilité ne se pose même pas.

* Personnellement, je considérais début 2024 qu'un refinancement bancaire permettant de rembourser un premier prêt classique pourrait demeurer déductible seulement dans la limite du capital restant dû concernant celui-ci.

Mais par contre qu'une avance de fonds opérée par la banque et ayant servi à l'acquisition d'un bien immobilier, peut fort bien être assimilée à un prêt à terme et doit en conséquence faire l'objet d'un amortissement sur 20 ans maximum.

* Il a été porté à ma connaissance une **réponse du Service de la Sécurité juridique du Contrôle fiscal faisant partie de la Direction générale à Bercy, en date du 6 février 2024** et signée par un sous-directeur, faisant état du fait que :

« La part de l'avance en compte courant d'associé correspondant au remboursement du prêt bancaire souscrit pour l'acquisition d'un bien immobilier n'est pas considérée comme une dette souscrite pour l'acquisition d'un actif imposable. Elle est donc exclue du champ d'application du dispositif anti-abus et de la règle d'imputation spéciale. En conséquence, elle peut être prise en compte au passif de la société pour déterminer la valeur des parts imposables à l'IFI, sous réserve de la justification du montant remboursé ».

« La créance en compte courant d'associé acquise auprès de l'ancien associé de la société (lors de l'acquisition des parts) n'entre pas dans le champ d'application du dispositif anti-abus ».

Au regard de ce courrier, je pense que l'on puisse être en mesure de considérer que peuvent être également exclus du champ d'application du dispositif anti-abus :

- les apports en compte courant effectués pour rembourser un prêt bancaire ayant servi à l'acquisition d'un bien immobilier (situation née d'une absence de location du fait d'une mise en jouissance gratuite),

- les affectations au compte courant des résultats bénéficiaires, non distribuables notamment en l'absence de trésorerie s'il s'agit par exemple de revenus fonciers (ce qui a contrario devrait inciter à laisser les pertes en report à nouveau).

Observation importante de nature à pouvoir diminuer la base imposable pour la plupart des sociétés patrimoniales :
Selon la Cour de cassation le juge ne peut rejeter la demande de décharge de l'imposition au titre de l'évaluation des parts d'une SCI sans rechercher, ainsi que le lui demandaient les contribuables, si la valeur des titres n'était pas amoindrie par l'obligation statutaire de soumettre leur vente à l'agrément de l'intégralité des associés (Cass. Com. 18/10/2017 n° 16-11.180 FS-D).

Application du principe de l'incidence d'une clause d'agrément sur la valeur de titres de sociétés non cotées déjà posé par la Cour de Cassation dans un arrêt du 1^{er} avril 1997 (n° 872 D).

La Cour d'Appel de Montpellier a jugé le 7-11-2023 (n°23/01048), sur renvoi de la Cour de cassation du 15-2-2023 n°20-19.451 F-D, que les parents redevables de l'ISF en tant qu'usufruitiers de parts d'une SCI d'attribution détenue par les 3 enfants en nue-propiété pouvaient prétendre à un abattement de 10 % pour clause d'agrément ainsi qu'à un autre abattement de 10 % pour occupation effective du bien entraînant une dépréciation de valeur sur le marché, soit une moins-value au total de 20 % sur la valeur des parts sociales.

A noter que si le démembrement avait porté sur le bien lui-même et non sur les parts l'abattement aurait pu être de 30 % du fait de l'occupation en résidence principale.

A compter du 1^{er} janvier 2019 la valorisation des titres doit tenir compte cependant des règles particulières des crédits in fine ou sans terme pour les dettes contractées par la société pour l'achat d'un actif imposable (article 973 III CGI).

S'agissant d'un compte courant antérieur au 1^{er} janvier 2018 qui serait donc admis comme n'ayant pas été contracté dans un objectif principalement fiscal, il y a donc lieu d'admettre sa déduction intégrale au titre de l'année 2018 et d'appliquer par contre la règle d'imputation spéciale à compter de l'année 2029. Soit une réintégration par 1/20^{ème} calculée à compter des 12 mois suivants son origine en tant que prêt sans terme.

c) Déduction du passif propre au redevable (ou les membres de son foyer fiscal) s'agissant d'une acquisition en nom propre

Dettes bancaires au 1^{er} janvier de l'année et afférentes aux seuls biens imposables ou à proportion (*article 974, I CGI*), à la condition d'avoir servi à l'acquisition de l'immeuble ou à des travaux (réparation, entretien, amélioration, construction, reconstruction ou agrandissement).

Passif représenté également par la taxe foncière, voire par la taxe sur les locaux vacants.

Ainsi les impositions dues à raison des revenus générés par les biens (RF et BIC) et les prélèvements sociaux ne le sont plus. D'une manière générale sont écartés du passif les impositions qui trouvent leur origine dans le revenu perçu et non dans la propriété de l'immeuble elle-même.

* Selon *l'article 974, II du CGI* qui ne concerne que les emprunts remboursables in fine servant uniquement à l'acquisition de l'immeuble, la déduction est limitée à la somme des annuités théoriques restant à courir jusqu'au terme prévu. Les années commencées et non achevées n'étant pas prises en compte.

En cas d'absence de terme, diminution de la dette de 1/20^{ème} par année écoulée depuis le versement du prêt.

Formule à appliquer : montant total de l'emprunt X nombre d'années écoulées / nombre d'années totales de l'emprunt. Soit par exemple pour un emprunt in fine sur 15 ans de 1 000 000 € : déduction la première année de 1 000 000, la deuxième $1\ 000\ 000 - (1\ 000\ 000 / 15) = 933\ 333$, la dernière $1\ 000\ 000 - (1\ 000\ 000 \times 14/15) = 66\ 667$

Règles particulières de déduction applicable donc aux contrats en cours au 1^{er} janvier 2018, mais non applicables pour des prêts sur travaux financés postérieurement à l'acquisition.

Exclusion des emprunts familiaux

* *L'article 974, III du CGI* stipule l'interdiction de déduire les prêts contractés directement, ou indirectement par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés ou organismes interposés, auprès du redevable ou d'un membre de son foyer fiscal (1°).

Par ailleurs, sauf à justifier du caractère normal des conditions du prêt (appréciées au regard des pratiques bancaires usuelles), la déduction est également écartée pour les dettes suivantes :

- prêts contractés directement, ou indirectement par l'intermédiaire d'une ou plusieurs sociétés ou organismes interposés, auprès d'un proche du groupe familial autre que du foyer (2°)
- prêts contractés par le redevable ou un membre de son foyer fiscal auprès d'une société contrôlée par le groupe familial au sens de l'article 150-0 B ter, III 2° du CGI (*visés au 3°*).

* Selon *l'article 974, IV du CGI*, lorsque la valeur vénale du patrimoine taxable est supérieure à 5 millions d'euros et que le montant des dettes excède 60 % de cette valeur, le montant des dettes excédant ce seuil n'est déductible qu'à hauteur de 50 % de cet excédent.

Toutefois ce plafonnement ne s'applique pas aux dettes dont le redevable justifie qu'elles n'ont pas été contractées dans un objectif purement fiscal.

Les dettes antérieures à 2018 demeurent donc intégralement déductibles car non soumises au plafond de déduction.

*** Dans le cadre de la loi de finances pour 2024 il a été ajouté un nouveau § IV dans l'article 973 du CGI stipulant qu'à compter du 1^{er} janvier 2024, pour ce qui concerne la valorisation indirectement par une société ou un organisme et qui ne sont afférentes à des actifs imposables ne doivent plus être prises en compte.**

L'application de cette nouvelle règle qui implique de prendre le total des actifs moins la dette immobilière seulement, ne doit cependant pas avoir pour effet de porter la valeur des parts ou actions imposable à l'IFI au-delà de la valeur vénale desdites parts ou actions déterminées dans les conditions de droit commun (disons X pour le raisonnement ci-après).

Aux fins que l'imposition résultant de la nouvelle règle n'affecte pas la capacité contributive du redevable il a donc été prévu deux règles de plafonnement :

- si à l'issue du calcul résultant des nouvelles règles, la valeur imposable des titres représentative d'immeubles est supérieure à leur valeur vénale déterminée dans les conditions de droit commun X (total des actifs sous déduction du total du passif retraité du fait des clauses anti abus, puis application du ratio immobilier), le montant imposable à retenir sera plafonné à cette valeur vénale de X, sans le ratio immobilier toutefois,

- si à l'issue du calcul, la valeur imposable des titres est inférieure à leur valeur vénale de X, elle ne peut toutefois être supérieure à la valeur vénale des actifs imposables de la société diminuée des dettes y afférentes qu'elle a contractées, à proportion de la fraction du capital de la société à laquelle donnent droit les parts ou actions comprises dans le patrimoine du redevable.

La valeur imposable résultant de la nouvelle législation 2024 (en principe total actif réévalué moins dettes immobilières retraitées fiscalement) pourra ainsi être plafonnée à la plus faible des deux valeurs vénales déterminées ci-avant, en résumé :

- soit la valeur vénale réelle des titres tenant compte de l'ensemble du passif social,
- soit la valeur vénale réelle des actifs immobiliers nette du passif y afférent,
pour donner une valeur imposable définitive, étant précisé qu'il faut toujours retraiter fiscalement les dettes pour le calcul de ces deux plafonds.

Autres observations

- En l'absence de dette non immobilière, il n'y a plus lieu d'appliquer les plafonds.
- Les dettes déductibles jusqu'au 1^{er} janvier 2024 ne se rattachant pas à un bien immobilier restent déductibles pour le calcul de la valeur vénale (X).
- La dette fille/mère non rattachable à un bien immobilier n'est pas déductible pour le calcul de la valeur vénale des parts de la fille (la créance de la mère venant diminuer le ratio immobilier à son niveau).

La réforme de 2024 peut être favorable du fait que l'assiette IFI sera diminuée lorsque les sociétés auront des actifs mobiliers nets de passif avec des actifs immobiliers grevés au contraire d'un passif.
Elle sera à l'inverse défavorable lorsque les sociétés n'auront aucun passif immobilier.

d) Location meublée dans le cadre d'une société et IFI

Les deux conditions fixées à l'exonération des biens loués en meublé par des personnes physiques (CA supérieur à 23 000 € et plus de 50 % des revenus d'activité) ne sont pas applicables si l'activité est exercée par une société ou un organisme.

Sous réserve de satisfaire aux autres conditions mentionnées à l'article 975, II à IV du CGI et le cas échéant selon les modalités fixées par le VI, les biens et droits immobiliers affectés à l'activité de location meublée ou à la location d'établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation exercée par une société dans laquelle le redevable exerce son activité professionnelle principale, sont donc exonérés d'IFI.
Réponse Roseren AN 13-11-2018 n° 10782 permettant de modifier l'interprétation du Bofip du fait d'un simple renvoi aux critères de l'entreprise individuelle.

e) Calcul de l'impôt

- Barème identique à celui de l'ex ISF avec un seuil d'imposition de 1 300 000 €.

- Réduction d'impôt au titre des dons à certains organismes (en France ou agréés dans un Etat de l'EEE) à hauteur de 75 % (limitée à 50 000 €), visée à l'article 978 CGI.
Réduction d'impôt de 50 % (limité à 45 000 €) au titre des investissements dans les PME supprimée, mais conservée toutefois exceptionnellement pour l'IFI 2018 uniquement si réalisés entre la date limite de déclaration ISF 2017 et le 31/12/2017.

* Liste des organismes pour lesquels les dons en numéraire, ou en pleine propriété de titres admis sur un marché réglementé français ou étranger, sont admis au profit :

- de Fondations reconnues d'utilité publique
- des établissements de recherche ou d'enseignement supérieur, artistique à but non lucratif ou consulaires
- des entreprises d'insertion et des entreprises de travail temporaire d'insertion
- des associations intermédiaires
- des ateliers et chantiers d'insertion
- des associations reconnues d'utilité publique ayant pour objet le financement et l'accompagnement de la création et de la reprise d'entreprises
- des Fondations universitaires et des Fondations partenariales
- de l'Agence nationale de la recherche
- des groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification
- des entreprises adaptées

* Plafonnement accordé par l'article 979 du CGI aux seuls redevables domiciliés fiscalement en France (ou encore aux non-résidents dits Schumacker), cette mesure permettant d'éviter que le total de l'IFI et de l'impôt sur le revenu, y compris les prélèvements libératoires et prélèvements sociaux, n'excède 75 % des revenus de l'année précédente. Lesdits revenus comprenant les revenus exonérés et soumis à PFL, ainsi que les dividendes sans abattement de 40 % et les plus-values mobilières ou immobilières.

* Clause anti-abus prévue également pour les revenus distribués à une société passible de l'IS contrôlée par le redevable si l'existence de cette société et le choix d'y recourir ont pour objet principal d'éviter tout ou partie de l'IFI en faisant en sorte de minimiser autant que faire soit peu la base imposable au regard des 75 % :

- soit en raison du fait que la société que le redevable contrôle finance son train de vie ou la constitution de son patrimoine

- soit que les revenus thésaurisés dans cette société servent de garantie financière

Clause non applicable toutefois aux distributions faites par une société holding animatrice de groupe ou à une société holding patrimoniale.

f) Déclaration et paiement

* Déclaration spécifique annexée à la déclaration de revenus n° 2042, étant précisé que les biens exonérés n'ont pas, en principe, à être déclarés (*article 982, I du CGI*).

* Les non-résidents doivent fournir la déclaration d'IFI à la même date que les résidents (délai supplémentaire accordé exceptionnellement au 15 juin pour 2018).

En cas de défaut de déclaration, procédure de relance par lettre amiable, puis le cas échéant une mise en demeure.

Si dépôt dans les 30 jours de la MD : IR + majoration de 10 % article 1728 CGI

Si dépôt plus de 30 jours après MD : IR + majoration de 40 % article 1728 CGI (dans ce dernier cas, contrôle de la déclaration déposée effectuée en procédure de TO + IR et majorations article 1729 CGI)

Si aucune déclaration déposée, procédure de TO + IR et majorations article 1729 CGI

* L'IFI est désormais recouvré par voie de rôle et payable par télépaiement (obligatoire si supérieur à 1 000 € pour 2018 et 300 € pour 2019 sous peine d'une amende de 0,20 %).
Les époux et les Pacsés sont solidaires pour le paiement.

En cas de défaut ou de retard de paiement, la majoration de 10 % de l'article 1730 du CGI est applicable après 45 jours suivant la mise en recouvrement du rôle ou de la notification de l'AMR (5 jours supplémentaires si télèglement).

* Aucun justificatif n'est à joindre en principe (que ce soit pour les dettes déduites de l'actif imposable ou la réduction pour dons).

Mais, outre des éclaircissements et des justifications sur la composition de l'actif et du passif de leur patrimoine, l'administration peut demander également au redevable de justifier de l'existence, de l'objet et du montant des dettes, voire des modalités de calcul de exonérations ou déduction d'impôt dont il a été fait application (délai minimum accordé de 2 mois pour répondre).

* En vertu de l'article 983 du CGI les non-résidents ne faisant pas partie de l'espace économique européen peuvent être invités à désigner dans les 90 jours un représentant fiscal, sous peine de pouvoir être taxés d'office en application de l'article L 72 A du LPF.

g) *Précisions relatives au prélèvement spécifique des trusts dans le cadre de l'IFI*

- La non déclaration d'actifs exonérés d'IFI ne vaut pas défaut de déclaration entraînant l'application du prélèvement. Il en va de même lorsque l'absence de déclaration résulte de l'application d'une convention fiscale (*BOI-PAT-IFI-20-20-30-20 n°200*).
- Le prélèvement sur les trusts n'est pas couvert par les stipulations des conventions internationales-
- L'application du prélèvement spécifique sur les actifs placés en trust non déclarés exclut toute imposition des mêmes biens à l'IFI (*CE 25/9/2017 n°412024*).

h) Sur la modification de la définition de l'abus de droit introduite par la loi de finances de 2019 (nouvel article L 64 A du LPF)

Ce texte permet d'écarter comme ne lui étant pas opposables « *les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles* ».

Selon la *réponse ministérielle Degois (JOAN 8/06/2019 p. 5545)*, il n'est pas possible à l'administration de prendre une position générale précisant quels actes seraient principalement motivés par des considérations fiscales et susceptibles d'être requalifiés en application de cet article.

Etant précisé que toute personne qui souhaite sécuriser une décision fiscale peut préalablement engager une procédure de rescrit conformément à l'article L 80 B du LPF, lequel sera opposable en cas de contrôle fiscal.

Par ailleurs, si le dispositif de l'article L 64 A du LPF est considéré comme appliqué à tort, il y a toujours possibilité de saisir le comité de l'abus de droit fiscal en amont de tout recours contentieux, la charge de la preuve incombe dorénavant à l'administration dans tous les cas de figure (caractère fictif des actes ou intention du contribuable d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales).

Si une telle preuve est apportée, le contribuable doit alors prouver la réalité des actes contestés, ou bien que l'opération litigieuse est justifiée par un motif autre que celui d'éluder ou d'atténuer ses charges fiscales normales.

i) Compétence territoriale des agents pour notifier un redressement ISF

Les agents du service dont le ressort territorial inclut le domicile du contribuable sont compétents mais non ceux dont le ressort inclut le lieu du bien imposé (*Cass. com. 27-3-2019 no 17-18.696 F-PB*) pour proposer les rectifications envisagées, de sorte qu'une telle notification relève exclusivement des fonctionnaires du service dans le ressort territorial duquel la déclaration a été déposée ou aurait dû être déposée.

Toutefois ce texte a été modifié par un Décret du 21 août 2017, entrée en vigueur le 28 août 2017.
Cette jurisprudence ne vaut donc que pour les propositions de rectifications adressées avant le 28 août 2017