

SEMINAIRE ORGANISE PAR
L'ARFEC DE MARSEILLE SUR UNE JOURNEE

FISCALITE DES INVESTISSEMENTS IMMOBILIERS
REALISES EN FRANCE PAR DES NON RESIDENTS
(PERSONNES PHYSIQUES OU MORALES)

Pierre VINAS

726
diu
ce été joi
article appa
même en
Septembre 2012
même de
au 6-er l'hor
à jour

Plan de l'exposé

Préambule sur la notion de non-résident (page 6 et suivantes)

- a) Critères de domiciliation relatifs à quelques pays (France, Italie, Royaume-Uni, Suisse)
- b) La notion de résidence fiscale unique

L'importance de la reconnaissance des sociétés de personnes en droit fiscal français (page 12 et suivantes)

- a) Qualification de la personne morale étrangère
- b) L'interposition d'une SCI française
- c) Conséquences qui s'attachent à la reconnaissance ou non de la qualité de résident aux sociétés de personnes

A – La fiscalité de l'acquisition (page 15 et suivantes)

- 1°) Les droits d'enregistrement
- 2°) La TVA immobilière

B – La fiscalité de la détention (page 19 et suivantes)

- 1°) La taxation des revenus immobiliers
 - a) Détention par une société de capitaux
 - b) Le cas des personnes physiques ou des associés de sociétés de personnes
- 2°) L'imposition forfaitaire pour mise à la disposition d'un logement
- 3°) L'impôt sur la fortune
 - a) Droit interne modifié par la loi de finances rectificative pour 2011
 - b) Nouveau dispositif concernant l'imposition de la détention d'un patrimoine composant un trust applicable à compter de 2012 seulement
 - c) Contribution exceptionnelle sur la fortune mise en place pour la seule année 2012
 - d) Incidence des conventions internationales
- 4°) La taxe de 3 %

C – La fiscalité de la cession (page 32 et suivantes)

- 1°) Dispositif en droit interne
 - a) Le principe du prélèvement, les modalités de détermination de la plus-value, les taux et les cas d'exonération
 - b) Notion de société à prépondérance immobilière, française ou étrangère
 - c) Représentation fiscale prévue à l'article 171 quater de l'annexe II au CGI
- 2°) Incidence des conventions internationales, notamment en cas de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière
- 3°) Imposition des plus-values spéculatives au prélèvement de 50 %
- 4°) Des revenus exonérés en droit interne en vertu de l'article 244 bis C du CGI ne peuvent pas être imposés sur le fondement d'une convention fiscale

5°) Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus assise sur le revenu fiscal de référence (à compter de l'imposition des revenus de l'année 2011)

D – La fiscalité des donations et successions (page 43 et suivantes)

1°) Principe de territorialité

- a) Critère de la domiciliation
- b) Critère du lieu de situation des biens
- c) Les risques de double imposition liés à la domiciliation ou à la territorialité de l'impôt

2°) Fiscalité des biens ou valeurs placés dans un trust étranger au regard des droits de mutation à titre gratuit

3°) Incidence des conventions internationales

- a) L'exclusion de l'article 750 ter 3 du CGI
- b) Le cas des sociétés à prépondérance immobilière

4°) Le danger du rappel fiscal lors d'un retour ou d'une installation en France

- a) Application quant aux personnes
- b) Application quant aux actes

5°) Précisions diverses

Loi applicable aux successions internationales (page 54 et suivantes)

A – Rappels sur l'application de la loi française

B – Conséquences et difficultés pratiques pour l'investisseur immobilier non-résident

C- Quelles stratégies pour le non-résident

Mise en œuvre française de la transmission (page 56 et suivante)

1. Mise en œuvre à l'étranger d'instruments français

A – Transmission anticipée : la donation entre vifs

B – Transmission à cause de mort : le testament

2. Mise en œuvre en France d'instruments étrangers

A – Effets en France d'une donation étrangère

B – Effets en France d'un testament étranger

C – Effets en France d'un Trust

Exemple de calculs lorsque le défunt est fiscalement domicilié à l'étranger (page 58)

ANNEXES

- 1.- Six cas pratiques sur la domiciliation en France
- 2.- Liste des conventions applicables (IR-ISF-droits de successions) en sept feuillets
- 3.- Accords sur les échanges de renseignements fiscaux entre la France et certains pays.
Liste des ETNC aux 01/01/2011 et 01/01/2012
- 4. Nouvelles règles applicables aux opérations immobilières en matière de TVA et de droits d'enregistrement à compter du 11 mars 2011
- 5. Tableau résumant la fiscalité des revenus, des plus-values et de l'ISF concernant un investissement immobilier en France par une personne physique non résidente
- 6. Imposition ou non des titres de sociétés à prépondérance immobilière en France selon un certain nombre de conventions fiscales
- 7. Conventions donnant à la France le droit d'imposer ou non selon son droit interne les plus-values mobilières substantielles et les plus-values immobilières
- 8. Tableau des taux d'imposition des plus-values immobilières
- 9. Tableau récapitulatif au regard de la représentation fiscale et des obligations déclaratives
- 10. Tableau des différentes notions de prépondérance immobilière au regard des différents impôts ou taxes
- 11. Plus-values sur cession de titres de sociétés françaises à prépondérance immobilière par différents types de sociétés luxembourgeoises
- 12. Exemple de détention indirecte d'immeuble en France au regard de l'ISF
- 13. Exemple de détention de plus de 50 % de titres de sociétés non à prépondérance immobilière en matière de droit de mutation à titre gratuit
- 14. Deux applications de la règle du taux effectif en matière d'impôt sur les successions (conventions franco-espagnole et franco-belge)
- 15. Les non résidents peuvent-ils bénéficier des réductions d'impôts instituées par la loi fiscale ?

La circulation internationale des personnes et des capitaux est devenu au fil du temps un évènement majeur en France et plus particulièrement sur la Côte d'Azur.

Force est de considérer que, malgré la cherté de l'investissement immobilier dans notre région, celui-ci est réalisé sur un marché qui reste toujours prometteur au regard du coût observé dans un certain nombre d'autres villes européennes (Bruxelles, Londres, Milan...), lesquelles n'offrent pas le même rendement, ou encore tout simplement la même qualité de vie, que ce soit pour y passer des vacances ou une retraite plus ensoleillée.

Les conséquences juridiques et fiscales d'un investissement immobilier en France par des non-résidents sont considérables et susceptibles de varier de manière non négligeable selon la structure adoptée.

Le choix à exercer est complexe car il nécessite de bien connaître non seulement les règles générales du droit interne français ainsi que les règles contenues dans les conventions fiscales internationales, mais également et plus spécifiquement les règles de droit interne applicables aux non-résidents du fait des principes imposés par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE).

Cette tendance de fond observée depuis une bonne vingtaine d'années risque fort cependant d'être contrariée par l'évolution de la législation fiscale en la matière depuis l'année dernière.

Les première et deuxième lois de finances rectificatives pour 2011 ont en effet particulièrement durcie la législation concernant les non résidents (notamment l'imposition des comptes courants pour l'ISF, le régime spécifique des trusts, les modifications relatives au régime de l'assurance-vie, les cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière effectuées à l'étranger...).

La deuxième loi de finances rectificative pour 2012 a poursuivi le même objectif en permettant dorénavant d'assujettir aux contributions sociales les revenus fonciers et les plus-values immobilières des non résidents, sans omettre l'aggravation des droits de mutation à titre gratuit pour les années futures ainsi que la contribution exceptionnelle supplémentaire mise en place pour l'ISF 2012, deux mesures qui touchent l'ensemble des contribuables.

En parallèle, on peut constater l'aggravation de la situation au niveau du contenu des nouvelles conventions fiscales ou d'avenants déjà en vigueur (Royaume-Uni depuis 2010) ou à venir (Suisse pour les successions et Luxembourg pour les cessions de titres).

Préambule sur la notion de non-résident

Avant tout exposé, il convient de bien délimiter les critères de domiciliation en droit interne ainsi que la notion de résidence fiscale unique, en cas de conflit de domiciliation entre deux pays liés par une convention fiscale.

droit fiscal = droit interne
résident fiscal = droit conventionnel

a) Critères de domiciliation relatifs à quelques pays

En droit interne français, l'article 4 B du CGI fixe les règles de détermination du domicile fiscal. Les trois critères principaux auxquels cet article fait référence sont alternatifs et non cumulatifs, de sorte qu'il suffit que l'un des critères soit rempli pour que l'intéressé puisse être considéré comme domicilié en France, à savoir :

critères alternatifs
- toute personne qui a son foyer en France ou le lieu de son séjour principal (ce dernier n'est donc théoriquement à rechercher que pour un célibataire ou pour une personne mariée pour laquelle le foyer n'a pu être déterminé de manière certaine, selon l'arrêt de principe du Conseil d'Etat du 3/11/1995 n° 126.513 **Larcher**),

- toute personne qui exerce en France une activité professionnelle, salariée ou non, dès lors que le contribuable y consacre le plus de temps effectif, même si cette activité ne dégage pas l'essentiel de ses revenus,

- toute personne qui a en France le centre de ses intérêts économiques (la détention d'une ou plusieurs propriétés immobilières nécessite à tout le moins des revenus d'une certaine importance à comparer avec les autres revenus ayant leur source dans d'autres pays). A cet égard, il peut être considéré qu'un patrimoine de jouissance ne peut être pris en considération qu'en tant qu'élément d'appréciation du foyer ou du lieu du séjour principal.

Précisions

-La détermination de la résidence fiscale au sein d'un couple s'opère de façon distincte pour chaque époux (D. adm. 5 B-1121, n° 3), ce qui peut créer une situation de « couple mixte fiscale », dans laquelle l'un est résident, l'autre non résident.

-Par instruction du 29/12/2010 (13 A-1-11) l'administration a entendu tirer les conséquences de l'arrêt de la CJCE du 14 février 1995 (aff. C-279/93, **Schumacker**), selon lequel si les Etats membres étaient fondés à traiter différemment les non-résidents de leurs résidents, ils devaient en revanche les traiter à l'identique lorsque les non-résidents se trouvent, du fait qu'ils tirent de l'Etat concerné la quasi-totalité ou la totalité de leurs revenus, dans une situation comparable à celle des seconds.

Par suite les personnes concernées ont pu être éligibles au droit à restitution du bouclier fiscal et au plafonnement spécifique de l'ISF. Dernièrement il a été admis qu'au regard de l'IR également ces mêmes personnes devaient être imposées comme des résidentes (d'où possibilité de bénéficier des déductions dans le cadre du revenu global).

Pour ce qui concerne un contribuable marié (ou partenaire d'un Pacs) encore convient-il de s'interroger préalablement par rapport aux trois situations visées par l'article 6-4 du CGI.

* En effet, dans chacun de ces cas, l'imposition séparée est applicable de plein droit et ne constitue pas une simple faculté pour les époux (CAA Paris 10 février 1994 n° 92-1010).

* Le Conseil d'Etat l'a encore rappelé le 12 mars 2010 dans l'affaire **Gerschel** (n° 311121, 3^e et 8^e ss), pour des époux mariés sous le régime de la séparation de biens dont l'un d'entre eux, vivant à l'étranger avec sa concubine, a pu justifier que lui et son épouse vivant en France ont résidé sous un toit différent.

* S'agissant précisément du a) de cet article, après avoir estimé d'abord que la résidence séparée ne devait pas avoir un caractère temporaire (CE 2 juin 1989 n° 63600), le Conseil d'Etat a posé ensuite le principe selon lequel l'imposition séparée n'interdit pas toute vie commune (CE 25 avril 2003 **Krupa** n° 181719, avec un mari salarié en Guadeloupe et l'épouse en région lyonnaise, se rendant visite mutuellement).

art 6-4 imposition séparée

* A contrario, solution tout à fait différente pour un couple marié sous un régime de communauté et ayant conservé une communauté de vie malgré un grand éloignement (CE 19 janvier 1998 n° 126809, **Lamonica**).

Evolution récente de la jurisprudence sur les critères de l'article 4 B 1 du CGI.

Au moyen de deux arrêts en date du 27 janvier 2010, le Conseil d'Etat a précisé la portée des critères du foyer et du centre des intérêts économiques pour ce qui concerne l'appréciation de la domiciliation fiscale en France d'un contribuable mais, ce faisant, il a complexifié encore plus la solution à retenir.

S'agissant du critère relatif au foyer, il n'a pas hésité à mettre la concubine sur le même plan que l'épouse pour qualifier le foyer en France, alors même que celles ci sont traitées différemment au regard de l'IR (**Tounsi**, 27 janvier 2010, n° 319897, 8^e et 3^e ss).

* Par un arrêt du 12 mars 2010 (n° 311121) le Conseil d'Etat a prolongé cette jurisprudence en privilégiant les liens de fait sur la situation juridique du contribuable pour écarter sa domiciliation fiscale en France (épouse et enfants vivant en France alors que Monsieur travaillait en Afrique où il vivait maritalement).

* Par un autre arrêt du 17 mars 2010 (**Laurent Blanc** n° 299770 et 300090) le Conseil d'Etat a indiqué que le lieu du « foyer » d'un célibataire sans enfant est défini comme le lieu où celui-ci habite normalement et a le centre de sa vie personnelle (footballeur professionnel jouant dans un club italien). Autrement dit, la famille proche (parents, collatéraux) n'a pas lieu d'être retenue comme tel est le cas pour ce qui concerne la notion de foyer en droit interne au regard du a de l'article 4 B 1 (conjoint ou concubine et enfants vivant sous le même toit).

* Par un arrêt du 15 avril 2011 (n° 320073, 9^e et 10^e ss, **Neveu**) le Conseil d'Etat a considéré qu'un couple devait faire l'objet d'une imposition séparée, nonobstant le fait de se retrouver en fin de semaine, dès lors que mariés sous un régime de séparation de biens chaque conjoint avait une résidence dans la ville d'exercice de son activité (respectivement Toulon et Paris).

* Le contribuable peut se prévaloir à tout moment de la procédure d'imposition (y compris devant le juge) de ce qu'il aurait dû faire l'objet d'une imposition séparée (CE 15 avril 2011 n° 318865, 9^e et 10^e ss, **Camus**).

S'agissant du critère relatif au centre des intérêts économiques, le Conseil d'Etat a indiqué que le centre des intérêts économiques procède d'abord de la comparaison entre les revenus perçus respectivement en France et à l'étranger, la comparaison des patrimoines n'intervenant qu'à titre subsidiaire (**Caporal** n° 294784, 8^e et 3^e ss).

Dans l'affaire **Zitouni**, dès lors qu'il n'a pas été justifié de l'existence de revenus ou d'un patrimoine productif de revenus de source algérienne supérieurs à ceux dont il dispose en France, il a été considéré que l'intéressé disposait de son centre d'intérêts économiques en France, l'avis d'imposition établi par l'administration algérienne ne précisant pas par ailleurs la nature et l'origine des sommes imposées alors qu'il disposait de sommes importantes portées au crédit de ses comptes bancaires en France (CE 27 avril 2011 n° 316082, 8^e et 3^e ss)

Par ailleurs, par la décision **M. Leostic** (CE 17/12/2010 n° 306174, 10^e et 9^e ss) la Haute juridiction a confirmé que la comparaison d'éléments non productifs de revenus n'était pas pertinente au regard du critère du centre des intérêts économiques.

A cette occasion, le Conseil d'Etat a considéré en outre que les célibataires exerçant à l'étranger leur activité professionnelle dans le cadre de missions ponctuelles pouvaient néanmoins être rattachés à la France dès lors qu'ils reviennent régulièrement dans l'habitation dont ils disposent en France, et ce nonobstant le fait que les séjours à l'étranger excèdent 183 jours (exemple des marins travaillant dans la marine marchande et des célibataires employés sur des bateaux de croisière).

L'obligation de souscrire la déclaration annuelle de revenus prévue à l'article 170, 1 du CGI incombe à toute personne physique imposable en France à l'impôt sur le revenu, notamment lorsqu'elle est imposable en application des dispositions de l'article 164 C du CGI (CE 29 juin 2011 n° 317426, 3^e et 8^e ss, **Prufrok**).

ATT.
MONACO

Cet arrêt complète l'arrêt **Mehrej** de 2005 sur ce type de situation, tout en précisant que, s'agissant de l'article 170 bis du CGI, le contribuable n'est pas assujéti à la déclaration annuelle du seul fait de disposer de l'un des quatre signes de train de vie énumérés (notamment résidence secondaire). Encore faut-il établir que cette personne est domiciliée en France au sens de l'article 4 B.

Possibilité d'engager un ESFP à l'égard des non-résidents afin notamment d'établir leur domiciliation fiscale et de contrôler l'existence éventuelle de revenus imposables en France (CE 27 avril 2011 **Zitouni** précité).

Confirmation dernièrement que l'administration peut recourir à un ESFP en vue de réunir des éléments permettant d'établir une domiciliation fiscale en France. Mais elle doit alors soumettre au débat contradictoire les éléments recueillis (CE 10^e et 9^e ss, 18 juillet 2011, n° 336257, **Di Domenico**).

Particularité de la convention franco-monégasque s'agissant des nationaux français

Par un jugement en date du 25 mars 2011 (n° 1002533, 6^e ch.), le TA de Nice a retenu la même solution que la CAA de Marseille s'agissant d'un français né à Monaco en 1966 et y demeurant depuis. Mais cette fois il s'est agi seulement d'un français et non d'un bi-national comme précédemment, ce qui avait permis à l'administration de limiter la portée de l'arrêt de la CAA de Marseille en publiant l'instruction 4 B-1-10 du 6 avril 2010. Saisi par la voie du recours pour excès de pouvoir, le Conseil d'Etat a mis un terme à cette interprétation qui bouleversait la pratique de l'article 7-1 issu de la convention du 18 mai 1963 en considérant que ce dernier article concernait tout aussi bien les français qui étaient nés à Monaco postérieurement au 13 octobre 1962 que ceux qui y avaient transféré leur domicile depuis cette date.

Les droits internes des Etats étrangers peuvent toutefois prendre en considération d'autres critères qui ne se recoupent pas forcément avec ceux retenus dans le code des impôts français.

Il en est ainsi de l'Italie où une personne est considérée comme résidente au cours d'une année si elle a été immatriculée sur le registre communal italien, **ou** si elle a eu sa résidence **ou** son domicile au sens du code civil en Italie pendant la majeure partie de l'année.

C'est ainsi qu'elle est considérée comme résidente en Italie si elle séjourne de façon habituelle dans ce pays et comme y ayant son domicile si elle a en Italie le centre de ses intérêts personnels et économiques.

En pratique, une personne est donc résidente d'Italie si elle séjourne dans ce pays plus de 183 jours au cours de l'année

Contrairement à la France, il n'y a pas lieu en Italie de diviser l'année en cas d'arrivée ou de départ en cours d'année. Ainsi, un contribuable qui quitte la France pour l'Italie en juillet restera non-résident d'Italie jusqu'à la fin de l'année en cause (alors qu'il devient non-résident de France dès son départ). Par contre, l'année suivante, ce contribuable sera résident d'Italie même s'il quitte ce pays courant juillet.

D'un point de vue italien, le conflit positif (chaque Etat considère que le contribuable est résident pour une période déterminée) n'étant pas tranché par la convention, il y a lieu seulement d'accorder un crédit d'impôt pour l'impôt payé en France pendant la période de résidence française.

Mais également du Royaume-Uni dans la mesure où le droit anglais distingue trois notions pour ce qui est de la résidence fiscale.

La résidence, lorsque l'un des critères suivants est rempli :

- la personne physique séjourne effectivement au Royaume-Uni pendant une ou des périodes dont la durée totale atteint 6 mois au cours de l'année d'imposition, laquelle ne commence cependant que le 6 avril ;
- la personne se rend régulièrement au Royaume-Uni et sur quatre années ses séjours britanniques représentent en moyenne 91 jours par an (elle devient donc résidente à compter de la 5^e année). Toutefois si, dès l'origine ou dans les quatre premières années, le contribuable manifeste l'intention d'effectuer de tels séjours, il deviendra résident dès que cette intention est établie;
- la personne vient travailler au Royaume-Uni pour une période d'au moins deux ans ; dans ce cas la personne est résidente fiscale du Royaume-Uni du jour de son arrivée jusqu'au jour de son départ.

La résidence ordinaire qui implique un lien plus étroit entre le contribuable et le Royaume-Uni. C'est le cas d'une personne qui réside de façon habituelle et normale au cours de la période considérée.

Il est toutefois possible de devenir résident ordinaire dès son arrivée au Royaume-Uni s'il apparaît à cette date que le contribuable a l'intention d'y séjourner pendant au moins trois ans (bail d'une durée de 3 ans ou acquisition d'un logement). Sinon on devient automatiquement résident ordinaire à compter de l'année qui suit le troisième anniversaire de son arrivée au Royaume-Uni.

Le domicile qui s'acquiert à la naissance, mais est cependant lié au domicile du père et non au lieu de naissance. Autrement dit, le domicile va résulter d'un père britannique et sera donc associé à la nationalité, constituant ainsi un lien très fort avec le Royaume-Uni. Pour abandonner ce domicile, il incombera donc au britannique de couper tout lien avec ce pays pour en choisir un nouveau, en établissant de façon permanente des liens de même nature avec ce dernier.

La notion de domicile est essentielle en matière de dévolution successorale car, pour les besoins de l'*Inheritance Tax*, toute personne qui a résidé au RU pendant 17 ans au moins au cours des 20 dernières années précédant la mutation y est présumée fiscalement domiciliée. Ainsi les personnes non domiciliées au RU ne sont imposables dans ce pays qu'à raison des donations et successions portant sur des éléments de leur patrimoine situés au RU.

Elle l'est également pour l'imposition des revenus salariaux et non salariaux de source étrangère et l'application du système de la « *remittance basis* ».

Cette règle a pour effet de ne soumettre les revenus de source étrangère à l'impôt britannique que lorsqu'ils sont rapatriés au Royaume Uni, mais elle n'a vocation à s'appliquer qu'aux personnes ayant la qualité de résidents ou de résidents ordinaires.

La législation britannique a été durcie néanmoins sur ce point depuis le 6 avril 2008 pour les étrangers qui séjournent depuis longtemps sans y être domicilié (soit pendant au moins 7 ans au cours des 9 ans années précédant l'année en cours). Dorénavant il y a assujettissement à l'impôt britannique de ces revenus étrangers non rapatriés, sauf acquittement d'un impôt forfaitaire de 30 000 £ à compter d'avril 2008, lequel a été porté à 60 000 £ depuis avril 2011.

Du côté français, la question se posait donc de savoir si un résident fiscal anglais non domicilié pouvait être considéré comme résident fiscal britannique au sens de la convention, alors même qu'il bénéficie de la règle de la *remittance basis*.

Faisant suite à des jurisprudences contradictoires selon les Cours d'Appel, le **Conseil d'Etat** vient de faire valoir pour la première fois que l'application du régime fiscal de la *remittance basis* ne suffit pas pour refuser la qualité de résident fiscal britannique au sens de la convention (27/07/2012 n° 337656 et 337810).

Du côté britannique cela ne faisait pas débat, dans la mesure où il ne s'agit pas d'un mécanisme d'exonération de plein droit puisqu'il y aura imposition lors du rapatriement.

Cela dit, le conflit de résidence qui peut en découler, ne saurait faire oublier pour autant le principe conventionnel selon lequel l'expression résident ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans un Etat que pour les revenus de sources situés dans cet Etat. La France pourrait donc se situer en théorie sur ce terrain pour tenter de remettre en cause le statut de résident pour les besoins de la convention, en considérant qu'il n'y a pas véritablement conflit de résidence, si elle estime qu'il a été fait une utilisation excessive de la règle de la *remittance basis* pour éviter toute imposition au Royaume-Uni.

D'où l'intérêt, dans certaines circonstances, de rapatrier volontairement au RU une partie des revenus étrangers aux fins de pouvoir consolider la résidence fiscale au RU, s'agissant d'un contribuable qui voudrait éviter tout risque de domiciliation fiscale en France.

Observations :

La nouvelle convention franco-britannique applicable depuis le 1^{er} janvier 2010 contient de nouveaux dispositifs anti-abus :

- lutte contre le transfert de domicile afin de réaliser des plus-values ; chaque Etat garde le droit d'imposer selon sa législation les gains tirés de l'aliénation de tout bien par une personne qui a été domiciliée à un moment quelconque dans l'autre Etat pendant les 6 années précédentes
- l'avantage fiscal accordé en France sur un revenu ou sur un gain donné ne s'applique qu'à la part de ces derniers imposée dans le premier Etat (cela pour éviter, le cas échéant, une double exonération)

Mais également en Suisse, pays connaissant deux critères principaux de résidence fiscale.

Le domicile, qui est le lieu où une personne réside avec l'intention de s'y établir et où il a son centre d'intérêts familiaux, économiques et sociaux. A défaut de cette intention, la résidence fiscale temporaire se caractérise par le simple séjour de 30 jours ou plus, dès lors que celui-ci a pour but l'exercice d'une activité lucrative.

En l'absence d'activité lucrative, un séjour continu de 6 mois permet d'établir la résidence en Suisse (durée réduite à 3 mois lorsque la résidence occupée appartient à l'intéressé).

Toutefois les règles cantonales relatives à la résidence sont de nature à perturber cette analyse, étant précisé, en outre, qu'il convient en préalable, pour un français par exemple, d'obtenir le droit de résider en Suisse (permis B pour un an, renouvelable 5 fois, et permis d'établissement C pour une durée indéterminée) et que la doctrine administrative française (14 B-2211 du 10/12/1972) ne reconnaît la qualité de résident aux personnes imposable au forfait dépenses que si celui-ci est supérieur à 5 fois la valeur locative de l'habitation ou à une fois et demie le prix de la pension qu'elles paient. En général le « forfait dépenses » dépasse ce montant de 20 à 30 %.

En effet, contrairement au modèle OCDE, l'article 4 de la convention franco-suisse ne contient pas d'exclusion générale des personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans un Etat que pour les revenus de source situés dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située.

Observation :

L'attention est attirée sur le fait que l'assiette forfaitaire « dépenses » doit être corrigée si elle est inférieure aux revenus de source suisse et à la fortune située en suisse du contribuable, ou bien si elle est inférieure aux revenus de source étrangère pour lesquels il est demandé le bénéfice d'une convention fiscale.

Ainsi pour des dividendes en provenance d'une société française le choix est donc à faire entre supporter une RAS de 30 % sur les dividendes et payer l'impôt sur le forfait dépenses **ou bien** supporter l'impôt normal en Suisse pour bénéficier du taux conventionnel de 15 %, le fisc suisse retenant quant à lui l'impôt le plus élevé.

A noter que la convention franco-suisse n'accorde pas à la France le droit d'imposer les plus-values sur valeurs mobilières françaises, de sorte que ceux qui relèvent du « forfait dépenses » se voit exonérés de toute imposition sur la plus-value, et notamment celle relative à la cession de participations substantielles.

b) La notion de résidence fiscale unique

L'un des objectifs précisément des conventions fiscales est de résoudre le conflit de résidence lorsque les deux Etats considèrent le contribuable comme étant susceptible d'être domicilié en raison du droit interne de chacun d'eux.

Le principe de la primauté des Traités doit être combiné avec celui de leur subsidiarité.

Selon ce dernier principe, l'examen de la convention passe après celui du droit interne.

Le Conseil d'Etat a eu l'occasion de rappeler qu'il convenait d'examiner la question d'abord en droit interne et que la convention n'entrait en jeu que si un conflit entre les deux législations se présentait afin de le trancher (notamment arrêt de principe du Conseil d'Etat en date du 17 mars 1993, n° 85 894, 8° et 9° ss **Memmi**).

Par contre, en cas de contrariété entre droit interne et droit conventionnel, le conflit sera résolu par la primauté du Traité.

Cette solution peut tout aussi bien conduire à une exonération (alors que le droit interne aurait permis d'imposer), comme au contraire à une imposition (alors qu'en droit interne il y aurait eu exonération).

Cette deuxième conséquence résulte aussi bien de l'article 55 de la Constitution que de la loi du 29 décembre 1975 qui prévoit que « *nonobstant toute disposition contraire du CGI, sont passibles en France de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, tous revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions* ». Cette loi, codifiée aux articles 4 bis, 165 bis et 209-I du CGI, constitue une autorisation expresse du législateur français pour donner un fondement légal à une imposition qui résulterait du jeu d'une convention internationale.

Si la convention reprend le modèle OCDE (cas notamment de l'Italie), avec la référence initiale à la législation interne de chaque Etat, laquelle exclut comme résident d'un Etat contractant « *les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de source situés dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située* », il y aura lieu d'utiliser les critères successifs suivants pour déterminer l'Etat de résidence fiscale unique :

- soit l'Etat dans lequel se trouve le foyer d'habitation permanent, (*) RÉSIDENCE SECONDAIRE
- à défaut, Etat dans lequel se situe le centre des intérêts vitaux (**), lequel est en principe formé de liens personnels et de liens économiques,
- à défaut, Etat du lieu du séjour habituel (***)
- à défaut, Etat dont dépend la nationalité,
- à défaut, Etat choisi par les deux parties à l'issue d'une concertation.

Ce principe n'est toutefois pas toujours reconnu dans la mesure où certaines conventions excluent toute référence au droit interne et indiquent directement selon quels critères une personne doit être considérée comme résidente d'un Etat (exemple de la convention franco-belge du 10 mars 1964, renvoi 1), ou bien privilégient certains liens par rapport à d'autres (cas précisément de la convention franco-suisse qui ne vise que les liens familiaux pour définir le centre des intérêts vitaux ; mais aussi franco-marocaine qui en second ne vise que le centre des intérêts professionnels).

Par ailleurs, dans le cadre de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994, la France ne considère les citoyens américains ou les titulaires d'une carte verte comme des résidents des USA que s'ils séjournent effectivement et principalement aux Etats-Unis. Cela lui permet par conséquent d'appliquer son droit interne nonobstant le fait qu'un américain puisse être imposé aux USA sur ses revenus mondiaux, quel que soit son Etat de résidence.

(*) La permanence de l'habitation est essentielle, ce qui signifie que l'intéressé doit avoir cette habitation à sa disposition à tout moment et non pas occasionnellement pour des séjours de courte durée (voyages d'agrément ou d'affaires seulement).

(**) Les commentaires OCDE précisent, notamment, que si une personne qui a une habitation dans un Etat établit une deuxième habitation dans un autre Etat tout en conservant la première, le fait que l'intéressé ait conservé celle-ci dans le milieu où il a toujours vécu, où il a travaillé et où il garde sa famille et ses biens, peut, avec d'autres éléments contribuer à démontrer qu'il a conservé le centre de ses intérêts vitaux dans le premier Etat.

Le critère du centre des intérêts vitaux n'est déterminant que si à la fois les intérêts personnels et économiques sont essentiellement tournés vers un seul Etat. A défaut, il convient de faire appel au critère du séjour habituel.

(***) Il convient de retenir l'ensemble des séjours dans chacun des deux Etats, quels que soient les motifs de ces séjours. Si le séjour est habituel dans les deux, on doit chercher l'Etat dans lequel le séjour est nettement plus important.

Renvoi 1

Contrairement à la thèse soutenue jusqu'alors par Bruno Gouthière, prenant d'ailleurs appui sur la réponse ministérielle De Villiers (JOAN du 21/09/1998, p. 5199) concernant la convention franco-marocaine rédigée dans les mêmes termes (selon laquelle la résidence fiscale découle directement des critères conventionnels sans qu'il y ait lieu d'examiner le droit interne de chacun des Etats concernés en la matière), le Conseil d'Etat a consacré la règle de la subsidiarité de la résidence conventionnelle dans l'affaire **Cheyne** du 11 avril 2008 (n° 285583, 10^e et 9^e ss), confirmant ainsi notamment l'arrêt de la CAA de Versailles du 4 avril 2006 n° 04-2507 **Penciolelli**.

La Haute juridiction estime donc qu'il incombe au juge de l'impôt de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale et de déterminer ensuite, selon les moyens invoqués ou même d'office, si la convention concernée fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale. En effet, selon cette analyse, une convention ne saurait par elle-même constituer un fondement alternatif à l'imposition.

Toutefois, selon le Commissaire du gouvernement, la spécificité de ce type de rédaction n'aurait de conséquence qu'en termes de champ d'application et d'invocabilité. Autrement dit, la convention s'appliquerait aux personnes que les critères conventionnels désigneraient comme étant résidentes de l'un ou l'autre Etat et que donc, dans ce cas particulier, il n'y aurait pas lieu obligatoirement de faire valoir que l'on devrait être considéré comme résident de l'un des deux Etats au regard de son droit interne pour être autorisé à invoquer la convention.

Pour une application de ces principes il sera fait état ici d'un dossier que l'intéressé a été amené à traiter s'agissant d'un couple de français demeurant depuis de nombreuses années en Côte d'Ivoire mais dans l'incapacité de pouvoir fournir un document pouvant attester d'un document d'imposition dans ce pays.

Avant toute analyse des conséquences fiscales liées à un investissement immobilier, il importe donc de situer sans contestation possible la résidence fiscale d'un contribuable, au besoin en sollicitant une attestation de résidence fiscale auprès de l'Etat dont entend se prévaloir le contribuable, voire en recourant à la procédure amiable telle que prévue dans chaque convention, lorsque chaque Etat considère l'intéressé comme domicilié fiscalement dans son ressort.

Il ressort de tout ce qui précède que, pour un contribuable désirant ne plus pouvoir être domicilié fiscalement en France, il importe de faire en sorte de ne plus avoir de foyer d'habitation permanent dans notre pays à condition, bien entendu de pouvoir exciper d'une domiciliation fiscale dans l'autre Etat, selon son droit interne.

Sur le terrain de la procédure, il est à noter que le Conseil d'Etat a considéré que le fait d'adresser une notification de redressement à un contribuable en France, alors que celui-ci avait communiqué à l'administration fiscale française son adresse à l'étranger (en l'espèce la Suisse) pour l'envoi de son courrier entachait la procédure d'irrégularité dans la mesure où, l'adresse à l'étranger n'était pas fictive, et ce quand bien même l'administration française entendait le considérer comme résident fiscal de France au regard des critères de la convention franco-suisse (CE 13 mai 1992, n° 80314 82444, 9° et 8° ss, **Plante**).

TRANSPARENCE FISCALE
1655 T
SCI de l'AT
BUDON

L'importance de la reconnaissance des sociétés de personnes en droit fiscal français

En 2007, la doctrine administrative en matière de traitement fiscal conventionnel des sociétés de personnes étrangères a marqué un tournant décisif en faveur d'une pleine reconnaissance de la transparence de ces sociétés de personnes pour l'application des conventions à certaines catégories de revenus (Inst. 29/03/2007, 4 H-5-07).

Dans les nouvelles conventions signées par la France il est dès lors introduit une clause conventionnelle relative aux **partnerships** (Japon, Royaume-Uni...).

a) Qualification de la personne morale étrangère

Pour ce qui est de savoir si une personne morale étrangère est une société de personnes soumise à l'article 8 du CGI, lequel ne vise que les personnes morales françaises, la seule méthode admissible est la comparaison avec les sociétés françaises car l'administration fiscale reconnaît la **translucidité** des structures étrangères.

Celle-ci relève notamment que cette comparaison doit se fonder principalement sur le caractère ostensible ou occulte de la société, la plus ou moins grande liberté de cession des parts sociales, et tout particulièrement sur l'étendue de la responsabilité des associés.

TRANSLUCIDITE & SCI de
GESTION

Cette approche s'avère d'autant plus indispensable que les sociétés de personnes sont assez rarement visées par les conventions internationales (parmi ces dernières figurent notamment les conventions signées par la France avec l'Allemagne, l'Autriche, la Belgique les USA, le Luxembourg, la Suisse et donc précisément la nouvelle convention avec le Royaume-Uni applicable à compter du 1^{er} janvier 2010).

Cette qualification est fondamentale car la détention d'une propriété d'agrément à travers une société de capitaux s'avère très pénalisante en droit fiscal français.

Dans le cadre d'une réponse à Chazeaux AN 29 janvier 2001, p. 592 n° 39874, l'administration s'est déjà prononcée sur le traitement fiscal des PV immobilières françaises réalisées par une « S corporation » américaine. C'est ainsi que les associés personnes physiques résidents américains sont imposables en tant qu'associés d'une société de personnes. Par contre, pour les associés américains non-résidents des USA, leur quote-part doit être soumise à l'IS en France (après le prélèvement de l'article 244 bis A du CGI) dès lors que ces « S Corporation » sont constituées sous forme de sociétés de capitaux.

A noter cependant que la CAA de Douai a le 12 mai 2011 considéré que les « limited liability companies » (LLC) devaient être rangées dans la catégorie des partnerships, et donc assimilées aux sociétés de personnes relevant de l'article 8 du CGI, dès lors qu'elles n'établissent pas avoir opté aux USA pour le régime des sociétés de capitaux (n° 09DA01666, 3^e ch., Boujonnier). En l'espèce il s'agissait de deux associés français.

Par un rescrit du 22 mai 2012 (n° 2012/32007/28 FP) l'administration a précisé le régime fiscal des Limited Liability Partnerships de droit américain comme elle l'avait déjà fait pour les Partnerships de droit britannique (rescrit du 07/08/2007 n° 2007/28 FP).

b) L'interposition d'une SCI française

L'autonomie juridique et fiscale des sociétés de personnes françaises a été consacrée par le Conseil d'Etat dans les affaires Sté Kingroup Inc du 4 avril 1997 et Sté suisse Hubertus AG du 9 février 2000. Ce constat est d'importance car l'associé non résident doit ainsi être imposé sur la quote-part de résultat lui revenant, selon son propre régime fiscal (IR ou IS), dans le cadre des dispositions de l'article 238 bis K du CGI.

Depuis le 1^{er} janvier 2005, la SCI doit néanmoins acquitter le prélèvement de l'article 244 bis A du CGI pour la quote-part de plus-value revenant à un associé non-résident, nonobstant le fait que le sujet fiscal soit la société de personnes française vendeuse.

Par une décision de plénière, le Conseil d'Etat a confirmé que les associés non résidents des sociétés de personnes françaises sont imposables en France en raison de leur participation dans la société et que les Conventions fiscales qui reprennent le modèle OCDE, c'est-à-dire celles qui ne comportent pas de stipulations qui y feraient spécifiquement obstacle, ne s'y opposent pas (CE 11 juillet 2011 n° 317024 plén. **Quality Invest**).

En l'espèce, il avait été jugé auparavant par la CAA de Paris que cette société norvégienne de capitaux ne pouvait se voir imposer sur des profits tirés de sa participation dans une SCI de construction-vente française au motif que ces revenus n'étaient visés par aucune stipulation de la convention franco-norvégienne et donc ils entraient dans le champ de la clause balai relative aux revenus non dénommés, lequel conduisait à réserver le droit d'imposer à la Norvège.

c) Conséquences qui s'attachent à la reconnaissance ou non de la qualité de résident aux sociétés de personnes

Si la société de personnes peut être considérée comme une personne résidente au sens de la convention (cas des sociétés de personnes ayant leur siège de direction effective en France), il lieu d'appliquer prioritairement celle-ci.

Tel était précisément le cas dans cette affaire **Sté Quality Invest** associée de la SCI française Villa Prat à Nice, et ce en application de l'article 4 & 1 de la convention franco-norvégienne.

Cela, quelque soit le pays de la source des revenus, ce qui permet d'imposer les profits réalisés par une société de personnes française exerçant une activité à l'étranger dans le cadre d'un établissement stable ou encore des revenus ou profits immobiliers réalisés à l'étranger.

A contrario, les associés non résidents d'une société de personnes française recevant des revenus d'origine étrangère peuvent bénéficier des crédits d'impôt conventionnels pour leur imposition en France (dividendes, intérêts, redevances).

La convention fiscale conclue entre la France et l'Etat de résidence des associés pourrait également être applicable, à condition de prévoir une règle différente de celles posées par le modèle OCDE (interdiction d'imposer ou empêchement de recouvrer l'impôt au nom de l'associé non résident).

Mais à ce jour, force est de constater qu'aucune convention fiscale interdit spécifiquement à la France d'imposer.

A- La fiscalité de l'acquisition

1°) Les droits d'enregistrement

Ils sont dus en France dès lors que l'immeuble y est situé et quel que soit le pays de résidence de l'acquéreur (personne physique ou morale).

Sous réserve des modifications intervenues à compter du 11 mars 2010 dont il sera fait état ci-après, les cessions d'immeubles (qu'ils soient d'habitation ou professionnels ou même qu'il s'agisse de terrains ne supportant pas la TVA immobilière) sont soumises au taux global des droits d'enregistrement de 5,09 % depuis le 01/01/2006 (droit départemental de 3,60 %, plus taxe communale de 1,20 %, prélèvement de 2,50 % pour frais d'assiette et de recouvrement calculé sur les 3,60 % et la taxe de 0,2 % au profit de l'Etat), sauf cas particuliers d'application d'un taux réduit.

S'ajoutent à ces droits le salaire du conservateur de 0,10 % assis sur le prix de cession ou la valeur vénale si elle lui est supérieure (dénommé contribution de sécurité immobilière à compter du 1/1/2013), ainsi que les honoraires du notaire au taux de 0,825 % au-delà de 60 000 € pour ce qui est de la première série (ventes), sauf négociation au-delà d'un certain seuil (80 000 €) pour le surplus.

Pour ce qui est des cessions de participations dans des sociétés à prépondérance immobilière (française ou étrangère) le taux est de 5 %, que celles-ci soient ou non constatées par un acte.

En vertu de l'article 726 du CGI, est considérée comme telle toute société non cotée en bourse, française ou étrangère, dont l'actif est, ou a été au cours de l'année précédant les cessions en cause, principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France ou de participations dans des personnes morales non cotées en bourse elles-mêmes à prépondérance immobilière.

Sauf si la personne morale a perdu cette qualité du fait de la cession, au cours de l'année précédant la cession de ses propres titres, des immeubles ou participations dans des sociétés à prépondérance immobilière qu'elle détenait à son actif.

Nota : contrairement au régime des plus-values, les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation ne sont pas exclus du numérateur.

Infirmant la doctrine administrative le TGI de Nice avait, par jugement du 27 septembre 2007 (n° 05-1327, 3° ch. Civ, **Turretini**), considéré que la cession des titres d'une société étrangère à prépondérance immobilière ne devait pas être soumise aux droits de mutation en France lorsque l'acte était passé à l'étranger. Selon ce TGI, l'article 726 du CGI devait être lu comme se bornant à fixer le taux applicable aux cessions de droits sociaux et ne pouvait donc pas déroger au principe de territorialité posé par l'article 718 du CGI.

Manière de voir reprise par un jugement du TGI de Grasse du 4 septembre 2008 (n° 07-3711, 1° ch civ. B, **Samuelson**) puis confirmé par la Cour d'Appel d'Aix en Provence le 19/11/2009 (n° 2009-672).

Afin de contrecarrer cette jurisprudence le I de l'article 43 de la loi de finances rectificative pour 2009 a créé un nouvel article 718 bis du CGI prévoyant que, lorsqu'elles s'opèrent par acte passé à l'étranger, les cessions de telles participations définies à l'article 726, I-2° du CGI sont soumises au droit d'enregistrement dans les conditions prévues à cet article, et ce à compter du 1^{er} janvier 2010.

L'acte de cession doit être enregistré dans le délai d'un mois à compter de sa date (art. 735, 7° bis du CGI) pour être opposable au fisc.

L'impôt payé éventuellement à l'étranger (par exemple 1 % à Monaco) peut toutefois être imputé sur le droit de 5 % dû en France, et ce dans la limite de l'impôt français.

Depuis le 1^{er} novembre 2011, les articles 726 et 735 précités modifiés font obligation respectivement de constater la cession par un acte reçu en la forme authentique par un notaire exerçant en France et d'être enregistrés dans le délai d'un mois, y compris donc lorsque ces cessions sont réalisées à l'étranger et quelle que soit la nationalité des parties.

L'enregistrement se faisant au SIE de la résidence du notaire et l'impôt de plus-value éventuelle étant acquitté en même temps que ces droits.

SOC. NON A PREPONDERANCE DE TITRES BIEN -
PLACE PEUT ETRE PASSE A L'ETRANGER = NOUS

Depuis le 1^{er} janvier 2012, l'assiette du droit d'enregistrement doit désormais être déterminée à partir de la valeur réelle des biens et droits immobiliers détenus directement ou indirectement par la société (c'est-à-dire par sociétés interposées), après déduction du seul passif afférent à l'acquisition de ceux-ci. Les autres éléments d'actif étant retenus pour leur valeur réelle.

Tout autre élément de passif n'est donc pas déductible de l'assiette du droit d'enregistrement.

Toutefois, pour l'heure, cette modification ne concerne pas la détermination du prix de cession pour ce qui concerne le régime des plus-values, ni les titres de SCPI. → y compris les c/c en déduction

2°) La TVA immobilière

Elle n'est exigible, en principe au taux de 19,6 % sauf pour la construction de logements sociaux, que si elle porte sur un immeuble situé en France ou à Monaco (avec une particularité cependant avec la Principauté pour ce qui concerne le lieu de paiement s'agissant des travaux immobiliers).

Antérieurement à l'importante réforme de la TVA immobilière qui est entrée en application à compter du 11 mars 2010, la TVA était ainsi exigible :

- sur les acquisitions de terrains à bâtir (sauf par des particuliers si destinés à la construction d'immeubles d'habitation),
- sur des immeubles destinés à faire l'objet d'une rénovation lourde (art. 257, 7°-1-c, 2° à 6° alinéas), *
- sur les ventes en état futur d'achèvement ou les ventes intervenant dans les 5 ans de l'achèvement (sous condition qu'il n'y ait pas eu entre temps une autre mutation consentie à un non marchand de biens),
- sur les apports en sociétés (purs et simples et à titre onéreux) dans les cas précités,
- sur la cession et les apports en sociétés de droits sociaux représentatifs d'immeubles dans les mêmes conditions que ci-dessus (sociétés à transparence fiscale relevant de l'article 1655 ter du CGI).

* Immeubles destinés à être remis en état d'habitabilité ou à être transformés, compte tenu de l'importance des travaux affectant :

- la majorité des fondations,
- la majorité des éléments hors fondations déterminant la résistance et la rigidité de l'ouvrage,
- la majorité de la consistance des façades hors ravalement,
- l'ensemble des éléments de second œuvre mentionnés à l'article 245 A de l'annexe II, dans une proportion au moins égale aux 2/3 pour chacun des éléments suivants, à savoir : planchers non porteurs, huisseries extérieures, cloisons intérieures, installations sanitaires et plomberie, installations électriques, chauffage

Nota : lorsque l'immeuble ne comporte que des planchers porteurs, le critère s'apprécie au vu des cinq autres éléments de second œuvre.

Mais pour l'application du taux réduit de TVA sur travaux dans des logements d'habitation achevés depuis plus de 2 ans, l'administration admet qu'un tel immeuble ne peut pas être considéré comme neuf au regard de ce critère.

Dans le cadre de la loi de finances rectificative pour 2010 il a donc été procédé à la réécriture totale des dispositions relatives à la TVA sur activités immobilières en vue de les mettre en conformité avec la directive communautaire et de les simplifier.

Il est rappelé à cet effet que les litiges mettant en cause la compatibilité du droit interne avec le droit communautaire ont concerné notamment la TVA due par l'acquéreur dans certains cas (art. 285-3°), le régime particulier des marchands de biens (art. 257-6), l'exonération des TAB acquis par des particuliers, le fait générateur et l'exigibilité de la TVA pour les VEFA.

Les aménagements ont entendu offrir plus de souplesse aux opérateurs tant pour la TVA immobilière que pour les droits d'enregistrement, en supprimant les régimes spécifiques de la TVA immobilière et celui des marchands de biens.

Le nouveau régime repose sur la distinction entre les opérations réalisées par les assujettis (professionnels de l'immobilier, entreprises), relevant de règles identiques se rapprochant du droit commun, et celles réalisées en dehors d'une activité économique, qui ne sont plus soumises à la TVA que de manière exceptionnelle.

Les commentaires de ce nouveau dispositif ont donné lieu à la publication de plusieurs instructions :

- celle du 15 mars 2010 (3 A-3-10) prévoyant des mesures transitoires pour le traitement des affaires en cours,
- celle du 22 septembre 2010 (3 A-5-10) sur le régime de la TVA immobilière dans le secteur du logement social,
- celle du 29 décembre 2010 (3 A-9-10) concernant les nouvelles règles applicables en TVA à certaines opérations portant sur des immeubles,
- celle du 18 avril 2011 (7 C A-2-11) présentant les nouvelles règles applicables en matière de DMTO à certaines opérations portant sur des immeubles.

Par ailleurs le Décret 2010-1075 du 10/09/2010 a aménagé certaines dispositions réglementaires liées à la réforme et adapté les obligations des opérateurs et le Décret 2011 du 18/04/2011 a fixé les modalités des exonérations de TPF ou de DE prévu au A de l'article 1594-0 G du CGI.

Ces nouvelles règles peuvent être résumées dans un tableau ci-joint auquel il convient de se reporter.

a) Pour ce qui concerne les opérations réalisées par les assujettis dans le cadre de leur activité économique, entrent désormais dans le champ d'application de la TVA les livraisons de biens immeubles effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel.

C'est-à-dire par toute personne qui effectue de manière indépendante une activité économique, quels que soient son statut juridique, sa situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de son intervention. Sont donc concernés non seulement les professionnels de l'immobilier (lotisseurs, aménageurs, constructeurs, marchand de biens), mais également tous les autres assujettis qui sont amenés à réaliser des opérations portant sur des immeubles.

Il convient donc d'avoir recours à la méthode du faisceau d'indices pour savoir si l'on a affaire à un assujetti ou non et, pour les personnes déjà assujetties au titre de leur activité courante, de considérer qu'elles n'agissent pas en tant que telles lorsqu'elles cèdent un élément de leur patrimoine en dehors d'un objectif d'entreprise ou d'un but commercial.

Dès le 26/09/1996 (affaire **Enkler**, aff. 230/94,) la CJCE avait déjà précisé qu'une activité exercée à titre occasionnel ne peut être qualifiée d'activité économique au sens de l'article 9.

Le 15/09/2011 (aff. C 180/10, **Slaby** et C 181/10 **Kuc**), la CJUE a considéré qu'une personne physique ayant exercé une activité agricole sur une terre devenue TAB du fait d'un nouveau plan d'aménagement du territoire, ne doit pas être considérée comme assujettie à la TVA dès lors que la vente s'insère dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé.

Par contre il y aurait activité économique, et donc assujettissement à a TVA, si des démarches actives de commercialisation foncières sont effectués.

* Opérations taxables de plein droit

- les livraisons de terrains à bâtir (y compris aux particuliers) désormais définis comme des terrains sur lesquels des constructions peuvent être autorisées en application d'un PLU, ou tout autre document d'urbanisme en tenant lieu ;
- les livraisons d'immeubles neufs désormais définis comme les immeubles qui ne sont pas achevés depuis plus de 5 ans, qu'ils résultent d'une construction neuve ou de travaux de surélévation ou de remise à neuf. S'agissant des travaux de remise à neuf, le texte nouveau reprend les anciens critères légaux rapportés ci-dessus ;
- les livraisons à soi-même d'immeubles neufs dont la taxation est généralisée à l'issue des deux ans après le fait générateur constitué par l'achèvement.

Nota important : les immeubles inachevés doivent entrer dans la catégorie des terrains à bâtir dès lors qu'ils ne peuvent être utilisés en tant que tels pour un usage quelconque, alors que les immeubles même destinés à être démolis par l'acquéreur relèvent en principe désormais du régime des immeubles anciens.

Opérations exonérées :

Il s'agit des livraisons de terrains autres qu'à bâtir, des livraisons d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans, des baux conférant un droit réel, des opérations réalisés entre redevables de la TVA dans le cadre d'une transmission d'une universalité de biens.

Sauf option pour le paiement de la TVA de la part du cédant pour les trois premiers cas.

b) Les opérations immobilières réalisées en dehors d'une activité économique ne sont pas soumises à la TVA, sous réserve de deux exceptions :

- la livraison d'un immeuble neuf que le cédant avait acquis antérieurement comme immeuble à construire (VEFA ou vente à terme),
- la livraison à soi-même d'immeubles neufs dans le cadre du logement social pour les personnes physiques non assujetties (zone avec convention de rénovation urbaine, accession à la propriété dans le cadre d'un pass-foncier).

Les autres opérations immobilières réalisées par des particuliers sont hors du champ de la TVA (y compris les cessions de TAB à un assujetti prenant l'engagement de construire), sans que cela puisse donner lieu à une quelconque possibilité d'option.

La TVA est désormais exclusivement due par le cédant en application de l'article 283-1 du CGI et l'imposition sur la marge (article 268 du CGI) est désormais applicable à l'ensemble des assujettis en cas de livraison d'un TAB si l'acquisition par le cédant n'a pas ouvert droit à récupération de TVA, ou d'un immeuble achevé depuis plus de 5 ans imposée sur option à la TVA.

Les livraisons d'immeubles bâtis ou non bâtis passibles de la TVA entrent également par nature dans le champ d'application des droits d'enregistrement (par principe 5,09 %).

Des mesures spéciales (droit de vente au taux réduit de 0,715 % ou droit fixe de 125 €) sont toutefois prévues lorsque la mutation est obligatoirement soumise à la TVA sur le prix total ou lorsque l'immeuble est acquis par un assujetti qui prend l'engagement de revendre ou de construire.

Le taux réduit s'applique notamment lorsque l'acquéreur est un assujetti qui prend l'engagement de revendre selon l'article 1115 du CGI. L'ex régime marchand de biens disparaît en tant que tel puisque les obligations particulières sont supprimées, mais le régime de la marge est désormais ouvert à tout assujetti (TAB en l'absence de droit à déduction lors de l'acquisition ou immeuble achevé depuis plus de 5 ans).

Par ailleurs le délai de revente est porté de 4 à 5 ans (sauf découpe, sur 2 ans donc) et l'acquéreur peut substituer par la suite un engagement de construire à celui consistant à revendre. Possibilité donc d'avoir un nouveau délai de 4 ans éventuellement prorogeable pour construire ou revendre à un tiers sous le bénéfice de cet engagement en cours.

Il peut être précisé que le délai de 5 ans concerne également les opérations en cours à la date du 11 mars 2010 par les marchands de biens ayant acquis sous ce régime moins de 4 ans avant cette date (communication téléphonique du 8/10/2010 du soussigné avec le bureau D 1 section A de la DLF).

Sont exonérés de TPF ou de droit d'enregistrement (sous réserve d'un droit fixe de 125 €), les acquisitions d'immeubles réalisés par un assujetti qui s'engage dans l'acte d'acquisition à effectuer, dans un délai de 4 ans à compter de l'acte, les travaux conduisant à la production d'un immeuble neuf ou nécessaires pour terminer un immeuble inachevé.

L'assujetti tenu par un engagement de construire peut néanmoins, dans le délai de 5 ans, y substituer un engagement de revendre, réputé avoir pris effet à la date d'acquisition initiale (article 1594-0 G, A-II du CGI).

Dans les faits, il n'y a possibilité en définitive de rallonger le délai que d'un an au maximum.

B- La fiscalité de la détention

1°) La taxation des revenus immobiliers

Le droit interne, ainsi que toutes les conventions passées par la France donnent à l'Etat de situation de l'immeuble le droit d'imposer les revenus immobiliers.

Les modalités de taxation diffèrent toutefois selon la qualité juridique du propriétaire de l'immeuble.

a) Détention par une société de capitaux

En l'absence de convention fiscale, le juge français comme l'administration considèrent qu'une telle personne morale est imposable en France sur les revenus qu'elle tire des immeubles français, y compris lorsqu'elle n'exige pas de loyers, ce qui peut être le cas dans le cadre d'une mise à disposition gratuite du logement aux associés, actionnaires ou tiers.

En présence d'une convention, le droit d'imposer revient généralement à la France par l'application de l'article relatif aux revenus immobiliers, sans qu'il y ait lieu de s'interroger sur la présence d'un établissement stable dans notre pays (CE du 7 octobre 1998 **Sté belge L'Immobilière Le Beau Logis** et CE du 3 mai 1989 **Sté suisse Quadriga**), y compris dans les situations de jouissance gratuite (CAA de Marseille du 3 mai 2005, **Sté chypriote Les Embruns Limited** avec les remarquables conclusions du Commissaire du gouvernement André Bonnet).

Exceptions notables concernant les sociétés de capitaux Luxembourgeoises (jusqu'au 31/12/2007), danoises (jusqu'au 31/12/2008) et libanaises (toujours d'actualité ainsi que pour quelques pays africains), les conventions avec ces pays n'ayant pas comporté ou ne comportant pas de disposition spécifique relative aux revenus immobiliers des entreprises.

S'agissant de la convention franco-luxembourgeoise, l'exonération était également applicable au Luxembourg du fait de son droit interne (Cour administrative luxembourgeoise du 23 avril 2002 **La Costa SARL**).

S'agissant du Danemark, ce pays a dénoncé unilatéralement la convention avec la France, de sorte qu'à compter du 1^{er} janvier 2009 seul le droit interne français est applicable et l'imposition possible sur la base de l'article 244 bis A du CGI.

S'agissant du Liban, le droit interne libanais prévoit normalement l'exonération en cas de jouissance gratuite mais également en présence de loyers, une imposition des plus-values immobilières au taux de 10 % (ou de 15 % si spéculatif) et une retenue à la source de 10 % sur la distribution, sachant qu'il y a la possibilité de ne payer que 1 % seulement s'il y a préalablement capitalisation du profit puis dissolution de la société de capitaux.

Faisant suite à un arrêt du Conseil d'Etat, en date du 31 juillet 2009 (dit **Overseas** n° 296471), lequel fragilisait la position administrative en considérant que les revenus d'un immeuble situé en France ne saurait constituer à lui seul une entreprise exploitée en France au sens de l'article 209, I du CGI, ce qui privait ipso facto de base légale l'imposition des sociétés de pays non conventionnés, l'article 22, I-N de la loi de finances rectificative pour 2009 a précisé que dorénavant les revenus immobiliers constituaient des revenus de source française par renvoi aux dispositions de l'article 164 B I du CGI.

Ce faisant, cette loi interprétative applicable aux litiges en cours a confirmé l'imposition à l'IS en France des revenus, profits et plus-values immobilières, que les conditions fixées pour l'article 209 I soient ou non remplies, et ce alors même qu'il s'agirait de sociétés sises dans un pays non conventionné avec la France.

Cela étant, il doit être précisé le fait que, selon le Conseil d'Etat (7 septembre 2009 n° 308751, 8° et 3° ss, **Sté Stamping international**), il peut y avoir un autre cas d'imposition s'il peut être établi que la société étrangère dispose d'un établissement stable, dès lors que son dirigeant et unique salarié est domicilié dans l'immeuble que cette société possède en France et qu'il effectue depuis celui-ci tous les actes de gestion courante (correspondances, opérations bancaires, suivi des encaissements et paiements, gestion financière et comptable).

Par ailleurs, la société de droit étranger ne peut être considérée en tant que telle que pour autant que l'on ne puisse considérer que son siège de direction effective se situe en France, au regard des fonctions de gestion, d'administration et de contrôle.

b) Le cas des personnes physiques ou des associés de sociétés de personnes

* S'agissant de l'impôt sur le revenu lui-même, le droit interne comme les conventions fiscales permettent à la France, dans la quasi totalité des cas, d'exercer son droit d'imposition.

Plusieurs observations peuvent néanmoins être faites sur ces cas :

- les personnes physiques non-résidentes peuvent être imposées à l'impôt sur le revenu au taux progressif avec un minimum de 20 % (non libératoire), ou à un taux moyen inférieur si toutefois les conditions sont remplies,
- la mise à disposition gratuite d'un logement peut être exonérée sur la base de l'article 15 II du CGI (pour autant que les associés soient tous des personnes physiques),
- l'occupation par une personne physique résidente d'un pays ou territoire non conventionné était susceptible cependant jusqu'à présent d'entraîner une imposition forfaitaire à l'impôt sur le revenu sur une base égale à trois fois la valeur locative réelle (article 164 C du CGI).

S'agissant des revenus provenant des participations détenues par des sociétés de capitaux dans des sociétés de personnes (SCI françaises, monégasques, luxembourgeoises...), il doit être précisé que ceux-ci doivent être soumis à l'IS en France en vertu de l'article 238 bis K du CGI, aucune convention fiscale n'y faisant obstacle (y compris la convention franco-luxembourgeoise depuis toujours).

A noter que, de surcroît, la convention franco-suisse traite spécifiquement des produits tirés des parts de sociétés de personnes, contrairement à la plupart des autres conventions fiscales.

* A compter du 1^{er} janvier 2012, les revenus provenant de la location d'immeubles sis en France et de tous les produits accessoires y afférents et des revenus de droits immobiliers détenus par le contribuable non résident, tels que les droits indivis, la nue propriété, l'usufruit ou des droits mobiliers tels que les actions ou parts de sociétés immobilières, seront soumis aux contributions sociales formant un total de 15,5 % depuis le 1^{er} juillet 2012, sur le montant net retenu pour le calcul de l'IR.

(2^e loi de finances rectificative pour 2012 publiée au JO du 16 août 2012)

2°) L'imposition forfaitaire pour mise à disposition d'un logement

Dans les faits, celle-ci ne peut s'appliquer véritablement qu'aux résidents de pays non conventionnés avec la France (donc peu de pays), et concernent plus particulièrement les étrangers résidant à Monaco puisque ceux-ci ne peuvent être concernés par la convention franco-monégasque qui ne vise que les français et les monégasques.

S'ils bénéficient néanmoins d'une « bonne clause d'égalité de traitement », c'est-à-dire si celle-ci s'applique quelque soit l'Etat de résidence, ces derniers peuvent cependant échapper à l'imposition forfaitaire de l'article 164 C (CE du 11 juin 2003 **époux Biso** n° 221075).

A noter cependant que ces mêmes étrangers à Monaco peuvent :

- soit être amenés à ne pas devoir supporter l'imposition au taux minimal de 20 % (TA de Nice du 13 mars 2007 n° 0403578 **époux Caroli**, de nationalité italienne) ;
- soit même ne supporter qu'un taux d'imposition réduit pour ce qui concerne le prélèvement de l'article 244 bis A du CGI à l'occasion de la cession de l'immeuble par lui-même ou par le biais de la SCI (voir commentaires plus détaillés ci-après).

Sur le plan communautaire, la situation ne semble pas encore tout à fait fixée définitivement, ainsi qu'il suit.

Par des arrêts en date du 21 décembre 2007 **Dandoy** (belge concerné par l'ancienne clause moins favorable) et **Cabecadas Coelho de Sousa** (portugais), ainsi que du 10 juillet 2008 **Zwaans** (finlandaise), la CAA de Marseille a considéré que certains ressortissants communautaires résidant à Monaco mais ne pouvant se prévaloir d'une clause de non discrimination applicable « *quel que soit l'Etat de domicile* », étaient susceptibles néanmoins d'échapper à l'imposition forfaitaire sur la base de l'article 56 du traité CE sur la liberté de circulation des capitaux (devenu article 63 du TFUE).

Saisi de deux pourvois en cassation, le Conseil d'Etat a jugé le 28 juillet 2011, à l'occasion des affaires **Holzer** (n° 322672) et **Zwaans**, que « *l'article 73 B (devenu 56 CE puis 63 TFUE) ne porte pas atteinte à l'application aux pays tiers des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit communautaire en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers... que, ce faisant, la CAA de Marseille a commis une erreur de droit en ne relevant pas d'office cette restriction à des investissements directs en provenance d'un pays tiers, comme la Principauté de Monaco, n'entraînant pas dans le champ d'application du & 1 de l'article 73 B CE* ».

Cette manière de voir a été contestée devant certaines juridictions, le Conseil d'Etat n'ayant pas pris en considération le fait que ce type d'investissement purement patrimonial ne devrait pas faire partie des investissements directs.

C'est ainsi que, dans l'un de ses considérants, le Tribunal administratif de Montreuil a notamment relevé, le 25 février 2011 à l'occasion de trois affaires, « *qu'il résulte de ces stipulations que la clause de gel qu'elles prévoient (article 57 CE devenue 64 TFUE) n'est applicable qu'aux mouvements de capitaux impliquant des investissements directs ; qu'il ressort de la nomenclature des mouvements de capitaux figurant à l'annexe I de la directive 88/361/CE du Conseil du 24 juin 1988 sur la mise en œuvre de l'article 67 du traité instituant la Communauté européenne que les investissements immobiliers effectués sur le territoire national par des non résidents ne sont pas des investissements directs au sens de l'article 57 précité... que par suite, et contrairement à ce que fait valoir l'administration, la clause de gel prévue par ces stipulations ne fait pas obstacle à l'application de l'article 56 CE* ».

Certes ces trois jugements portent sur l'imposition au taux réduit des plus-values immobilières (au lieu du tiers) mais l'analyse devrait être identique pour ce qui concerne l'imposition forfaitaire. Cela d'autant plus que ledit Tribunal a considéré à cette occasion la législation contestée (celle de l'article 244 bis A du CGI) comme n'étant pas matériellement protégée par l'article 57 & 1 du Traité CE, bien qu'en vigueur antérieurement au 1^{er} janvier 1994. Alors que l'on aurait pu penser que ladite législation n'existait pas en tant que telle concernant les taux puisque ceux-ci résultent de la législation mise en place à compter du 1^{er} janvier 2004.

De la même façon, la CAA de Paris a écarté la clause de gel toujours vis-à-vis du prélèvement au motif que seuls sont visés par cette disposition les investissements immobiliers qui constituent des investissements directs, c'est-à-dire ceux qui sont effectués en vue de l'exercice d'une activité économique (7 octobre 2011 n° 09PA04989, 7^e ch, **Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco**).

Au moyen de quatre arrêts en dates du 13 mars 2012 la 4^e Chambre de la CAA de Marseille (Graetz n° 09-500 ; De Avilliez n° 09-499 ; Epoux Kramer n° 09-501 et Keusseoglou) a considéré également que la clause de gel ne vise que les investissements directs auxquelles procèdent les personnes morales ou physiques en vue de l'exercice d'une activité économique ; que par voie de conséquence les investissements effectués dans un cadre purement patrimonial ne rentrent pas dans cette définition au sens donné par le & 1 de l'article 57 CE, interprété à la lumière de la directive 88/361 du 24 juin 1988 ; s'agissant d'un investissement immobilier entrant dans la catégorie II de la nomenclature, cette Cour a donc jugé que la dérogation prévue par ledit article n'était pas susceptible de faire obstacle à la liberté de circulation des capitaux.

Ces quatre affaires ont porté sur l'application de l'article 164 C du CGI à des résidents étrangers de Monaco.

L'administration a formé un pourvoi en cassation devant le Conseil d'Etat sur les arrêts des CAA de Paris (n° 354662) et de Marseille (n° 359335).

A noter également que cette manière de voir n'a pas été partagée par toutes les juridictions, ainsi qu'il suit.

En premier lieu, il convient de rappeler que, dans ses conclusions à l'occasion de l'affaire **Prunus Sarl c/ DSF**, CJUE 9 décembre 2010 aff. C-384/09), l'avocat général Pedro Cruz Villalon avait émis l'opinion contraire au sujet d'un immeuble possédé via une société résidente dont les parts étaient détenues par un résident d'un Etat tiers. Il importe toutefois de préciser qu'il s'agissait d'un litige portant sur la taxe de 3 % ne concernant que les entités juridiques et non une personne physique. De surcroît l'analyse sur la nature de l'investissement n'a pas été aussi poussée qu'elle l'a pu être par la Cour de Marseille.

En second lieu, il doit être précisé que la CAA de Paris avait déjà admis le 24 juin 2010 dans l'affaire **Mme Rossi di Montelera** (n° 08PA01624), s'agissant d'une ressortissante italienne demeurant au Liechtenstein et disposant d'une villa à Cap d'Ail, que les investissements immobiliers pouvaient être concernés par la clause de gel (là également sans avoir fait pour autant en amont l'analyse du type d'investissement pour savoir si l'achat d'une résidence secondaire dans un but patrimonial pouvait ressortir des investissements directs tels que définis par la CJUE, lesquels doivent être en relation avec une activité d'entreprise).

En troisième lieu, tout récemment (le 7 juin 2012), la CAA de Versailles a entériné cette position dissonante en considérant, pour un contribuable domicilié en Israël qui avait obtenu gain de cause devant le TA de Montreuil le 17/06/2011, que la discrimination résultant du différentiel entre le taux d'imposition des résidents de l'EEE et les autres non résidents est couverte par la clause de gel (n° 11VE03607, 6^e ch. **Ministre du Budget c/ R**).

La portée de l'arrêt Holzer devra donc être précisée cette fois par la Haute juridiction car elle s'éloigne de la notion d'investissements directs retenue par le juge communautaire circonscrite aux investissements réalisés en vue de l'exercice d'une activité économique (notamment CJCE 20/05/2008 aff. C-194/06).

Observation : l'acharnement de l'administration à vouloir maintenir l'imposition de l'article 164 C s'avère de fait quelque peu en contradiction avec la suppression de celui-ci envisagée dans la première loi de finances rectificative pour 2011 (avec effet à compter de 2012), du fait précisément selon le commentaire destiné à la Commission des finances d'un faible rendement consécutif aux nombreux obstacles juridiques (clause de non discrimination applicable quelque soit l'Etat de résidence, Traités de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen).

Par suite de l'abandon de la taxe de 20 % initialement envisagée sur les résidences secondaires des non résidents, cette suppression s'est trouvée de fait sans effet et force est de constater que l'administration entend toujours maintenir ce type de taxation qui frappe essentiellement certains résidents étrangers en Principauté de Monaco, sans que la discrimination par rapport aux français eux-mêmes puisse être retenue si l'on s'en tient à l'un des considérants de l'arrêt Holzer.

Au cas où le Conseil d'Etat considérerait que la restriction aux mouvements de capitaux pourrait être maintenue par référence à la clause de gel, il y a tout lieu de penser que le feuilleton pourrait se poursuivre avec une saisine de la CJUE en dernier lieu.

3°) L'impôt sur la fortune

a) Droit interne modifié par la loi de finances rectificative pour 2011

Le non-résident n'est soumis à cet impôt qu'à raison des biens situés en France (à l'exception notable des placements financiers en vertu de l'article 885 D du CGI), lorsque l'ensemble ces biens imposables excèdent un certain montant (soit 790 000 € pour 2010 et 1 300 000 compter de 2011).

Toutefois, ne constituent pas des placements financiers selon l'administration les titres de participa représentant 10 % au moins du capital d'une entreprise et qui ont été souscrits à l'émission, soit conseil pendant un délai de deux ans au moins (D. adm. 7 S-346 n° 3 et 4).

A compter de 2012 (avant la mise en place de la contribution exceptionnelle), le taux a été ramené à 0,25 % pour les patrimoines inférieurs à 3 000 000 € (avec décote entre 1,3 et 1,4 M) et à 0,50 % pour ceux dont la valeur est supérieure à ce montant (avec décote entre 3 et 3,2 M), mais l'impôt doit être calculé dorénavant sur l'ensemble de la valeur nette taxable du patrimoine, soit dès le premier euro et non sur la seule fraction taxable comme auparavant. La réduction d'impôt pour enfant charge a été relevée de 150 à 300 €, mais il y a eu suppression du plafonnement à 85 % du revenu applicable seulement aux résidents.

Les redevables relevant du taux de 0,25 % ont dû porter directement le montant de la valeur nette taxable du patrimoine sur la déclaration de revenus, avec dispense de production des justificatifs. En cas de défaut, il y a possibilité de taxation d'office pour l'administration. Les concubins doivent mentionner la valeur cumulée de leur patrimoine sur l'une ou l'autre déclaration n° 2042.

Dans ce cadre, l'impôt est recouvré par voie de rôle et non plus payé spontanément et tout paiement tardif doit être sanctionné par l'application de la majoration de 10 % de l'article 1730 du CGI (et non plus l'IR + la majoration de 5 % prévue à l'article 1731 du CGI comme actuellement).

Ce dispositif s'applique également aux non résidents assujettis mais seulement propriétaire d'une résidence secondaire en France, l'article 170 bis du CGI prévoyant expressément que ces contribuables sont soumis à la déclaration n° 2042 mentionnée à l'article 170 du même Code.

Ces mêmes non-résidents ne pourront plus cependant faire abstraction à compter de 2012 du montant de leur compte courant dans la société dite à prépondérance immobilière, aux fins de déterminer la valeur d'actif net imposable en France.

Autrement dit, le compte courant d'associé ne pourra plus être considéré comme constitutif d'un placement financier exonéré dans ce type de société puisqu'il fera partie intégrante de la valeur à déclarer au titre de la quote-part de l'actif net.

Constituent des biens situés en France les biens meubles corporels et les immeubles ayant une assiette matérielle, les créances sur un débiteur établi en France et les valeurs mobilières émises par l'Etat français ou une personne morale ayant son siège en France.

Par ailleurs, la définition des biens immobiliers étant identique à celle retenue pour les droits de mutation à titre gratuit (article 750 ter 2° du CGI), il en découle que :

- les actions ou parts de sociétés ou personnes morales non cotées en bourse dont le siège est hors de France et dont l'actif est principalement composé d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France (mais également de titres de sociétés à prépondérance immobilières selon la doctrine administrative qui reste contestable sur ce point), sont soumises à l'ISF en France, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société (4^e alinéa).

Sur ce rapport, l'administration ajoute là encore au texte lui-même en considérant que le dénominateur ne doit comprendre que l'actif situé en France alors que le texte ne fait référence qu'à l'actif total (sans autre précision).

La CAA de Paris a toutefois suivi la doctrine administrative sur le second point, le 17/03/2006 (dans l'affaire **Regazzacci** n° 04-10556) en admettant la seule prise en compte des actifs français et non mondiaux pour ce qui concerne l'appréciation de la prépondérance immobilière, mais n'a pas manqué de faire valoir toutefois que pour déterminer la valeur des parts il convenait de rechercher la proportion des immeubles situés en France par rapport à celle de l'actif total de la société, situé tant en France qu'à l'étranger.

- les immeubles et droits réels immobiliers situés en France lorsqu'ils sont détenus indirectement au travers de personnes morales ou organismes, dès lors que le contribuable non-résident détient seul, ou avec des membres de sa famille au sens large, plus de 50 % des actions, parts ou droits, directement ou même par l'intermédiaire d'une chaîne de participations (au sens de l'article 990 D du CGI), quel qu'en soit le nombre (2^e alinéa).

Ces sociétés n'étant pas à prépondérance immobilière, la valeur des biens ou droits possédés indirectement doivent être déterminés par la proportion de la valeur de ces biens ou titres représentatifs de tels biens dans l'actif total de la personne morale ou organisme dont le contribuable détient directement les actions, parts ou droits.

Là également la doctrine administrative ajoute au texte en prenant en compte, d'une part, au numérateur les titres de personnes morales à prépondérance immobilière et en ne retenant, d'autre part, au dénominateur que le seul actif situé en France.

Nota : ces solutions rendues en matière d'ISF sont transposables pour l'application des droits de mutation à titre gratuit.

Par ailleurs, il est à noter que, pour l'application de ces deux situations visées respectivement aux 4^e et 2^e alinéas, sont toutefois exclus du numérateur les immeubles affectés à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou professionnelle non commerciale.

Il est précisé également que, dans son exemple concernant la détention indirecte d'immeuble à raison de plus de 50 % de droits détenus dans le cadre familial, l'administration considère qu'il y a lieu de retenir 100 % de la valeur, s'agissant de titres de participation pour ce qui concerne les sociétés intermédiaires non propriétaires d'immeubles (sociétés A française et B allemande). Ce qualificatif de titres de participation permettant de les exclure des titres de placement.

Les critères étendus de l'article 750 ter du CGI font de l'ISF un impôt difficile à éviter en France, sauf le jeu des conventions fiscales.

A noter cependant que les non résidents peuvent se prévaloir du régime des biens professionnels, dès lors que toutes les conditions émises par ce texte de droit interne sont satisfaites (cf. instruction récente sur ce point).

b) Nouveau dispositif concernant l'imposition de la détention d'un patrimoine composant un trust applicable seulement à compter de 2012.

Dès lors que le seuil d'imposition sera atteint, le constituant, ou éventuellement le bénéficiaire réputé être le constituant (c'est-à-dire lorsqu'il y aura déjà eu transmission soumise aux DMTG), sera tenu de comprendre dans son patrimoine imposable les biens ou droits placés dans un trust ainsi que les produits qui y sont capitalisés (nouvel article 885 G ter du CGI).

La règle s'appliquera à tous les types de trusts, qu'ils soient révocables, irrévocables, simples ou discrétionnaires.

Toutefois ceux-ci pourront bénéficier des exonérations prévues par ledit Code et seront également exclus de l'imposition, les trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs relèvent de l'article 795 du CGI (établissements publics charitables, mutuelles, organismes reconnus d'utilité publique) et dont l'administrateur est soumis à la loi d'un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Cette dernière disposition concernera donc essentiellement les avoirs placés dans des trusts caritatifs.

Le nouvel article 990 J du CGI instaure un prélèvement spécifique de 0,50 %, dont la finalité principale est de se substituer à l'ISF pour sanctionner le défaut de déclaration régulière au titre de l'ISF des avoirs placés en trust.

Ce prélèvement étant assis sur la valeur vénale nette au 1^{er} janvier de l'année d'imposition des biens, droits et produits capitalisés constituant le trust aura une assiette plus large que celle de l'ISF car il devra s'appliquer également aux biens exonérés d'ISF tels que les biens professionnels, œuvres d'art etc... Il n'y aura pas non plus de seuil d'imposition.

Toutefois ce mécanisme ne s'appliquera qu'une seule fois à l'ensemble des biens et des droits placés dans le trust, et non autant de fois qu'il y a de bénéficiaires.

Cette nouvelle imposition ne devrait pas être couverte par les conventions fiscales internationales, même lorsque celles-ci visent l'ISF.

Ce mécanisme très pénalisant devrait sans aucun doute inciter les contribuables concernés à déclarer leur patrimoine dans les conditions de droit commun.

Seront donc exonérés de ce prélèvement « *sui generis* » : les biens régulièrement déclarés, ceux placés dans un trust caritatif ou dans les trusts créés par les entreprises au bénéfice de leurs salariés pour gérer leur droit à pension.

Par contre des biens non déclarés et repris par l'administration dans le cadre d'une rectification seront doublement taxés (au niveau de l'ISF et au titre du prélèvement).

Aux termes de l'article 990 J, III du CGI, l'administrateur du trust sera tenu de déclarer chaque année la consistance et la valeur des biens, droits et produits capitalisés placés dans le trust, au plus tard le 15 juin. → 30/09/10
Ce sera en principe le débiteur du prélèvement, s'il y a lieu, mais le constituant et les bénéficiaires réels seront solidairement responsables.

Toutefois, par instruction du 18 juillet 2012 (BOI 13 K-5-12), l'administration a décidé qu'à titre exceptionnel pour 2012 la déclaration annuelle devra être déposée au plus tard le 15 septembre 2012 au SIE des entreprises étrangères et le paiement du prélèvement *sui generis* effectué à cette même date lorsqu'il est exigible.

Le nouvel article 1649 AB du CGI instaure donc une obligation de déclaration à la charge de l'administrateur du trust, soit que le constituant ou le bénéficiaire du trust a son domicile fiscal en France, soit que les biens ou droits sont situés en France.

L'obligation de déclaration porte sur l'ensemble des biens et droits susceptibles d'être taxés, y compris sur ceux qui ne sont pas retenus dans l'assiette du prélèvement à raison de leur déclaration dans le patrimoine taxable à l'ISF d'un contribuable (voire d'un non redevable).

Cette déclaration est la condition d'application de l'exonération du prélèvement de 0,50 % sur les trusts.

L'article 1736, IV bis du CGI prévoit que le non respect de cette obligation déclarative est sanctionné par une amende de 10 000 € ou, si plus élevée, égale à 5 % des biens, droits et produits capitalisés composant le trust.

Dans tous les cas de figure, les personnes physiques domiciliées hors de France ne seront imposables qu'à hauteur des seuls biens et droits situés en France, les placements financiers restant expressément exonérés en vertu de l'article 885 L du CGI.

Un rescrit en date du 23/12/2011 a apporté des précisions sur les obligations déclaratives des administrateurs.

- Obligations prévues par le 1^{er} alinéa de l'article 1649 AB du CGI lorsque l'un des trois critères est rempli : constituant ou l'un des bénéficiaires domiciliés en France au regard de l'article 4 B, l'un au moins des biens ou droits placés dans le trust est situé en France au sens de l'article 750 ter du CGI. Dans ce cas l'administrateur du trust doit déposer une déclaration pour les trusts existants au 1^{er} juillet 2011, ou une pour ceux créés à partir de cette date, ou encore une autre pour toutes modifications ou extinctions postérieures.

- Obligations prévues par le 2^e alinéa de cet article : dépôt d'une déclaration annuelle de la valeur vénale au 1^{er} janvier de chaque année de tous les biens et droits du trust situés en France ou hors de France si le constituant ou l'un au moins des bénéficiaires résident en France, ou bien uniquement des biens ou droits en France, à l'exception des placements financiers, si tous sont des non résidents.

Le 20 septembre dernier, il a été indiqué que « *la constitution, modification ou extinction d'un trust doit être déclarée dans le délai d'un mois (jusqu'au 31 décembre 2012 si cet événement est antérieur au 16 septembre 2012). La déclaration 2012 des avoirs en trust est reportée au 30 septembre 2012* ».

- c) Contribution exceptionnelle sur la fortune mise en place pour la seule année 2012 en complément de l'ISF exigible normalement au titre de cette année là, selon les indications données aux a) et b) précités

Cette contribution touche aussi bien les non résidents que les résidents.

Toutefois, les personnes ayant transféré leur domicile hors de France entre le 1^{er} janvier et le 4 juillet 2012 ne seront redevables de cette contribution que sur la valeur nette imposable au 1^{er} janvier 2012 de leurs biens situés en France.

Les patrimoines de ceux qui sont décédés depuis le 1/1/2012 ne devraient pas entrer dans le champ car le fait générateur est la situation du contribuable à la date d'entrée en vigueur de la loi (17/8/2012).

Application du barème 2011, l'ISF déjà payé en 2012 étant imputable (avant réductions d'impôt) sur cette contribution.

Aucun dispositif de plafonnement n'a cependant été prévu exceptionnellement pour les résidents.

La contribution exceptionnelle sera appelée par l'administration pour le 15 novembre 2012 en même temps que l'ISF pour ceux dont le patrimoine est inférieur à 3 000 000 €, et devra être acquitté à la même date au plus tard sur déclaration spéciale pour les autres.

- d) Incidence des conventions internationales (57 seulement y faisant référence)

* Certaines conventions visent expressément l'ISF (notamment Allemagne, Etats-Unis, Italie, Suisse), d'autres permettent de déterminer seulement les modalités d'imposition entre la France et les autres Etats (tels que le Luxembourg et les Pays-Bas) ; pour tous les autres pays, seul le droit interne de chaque Etat s'applique sans limitation.

La détermination de la résidence fiscale, préalable à toute analyse, est strictement identique à celle retenue en matière d'IR, sauf le cas particulier de Monaco malgré l'avenant du 26 mai 2003 entré en application rétroactivement le 1^{er} janvier 2002, pour ce qui concerne notamment l'ISF.

* En effet, les français installés en Principauté avant le 1^{er} janvier 1989, mais ne disposant pas pour autant du « *certificat de domicile* » ou encore non bénéficiaires d'une « *attestation habituelle de résidence* », gardent le statut de non-résident au regard de l'ISF bien que considérés comme résidents fiscaux au regard de l'IR (en application de l'article 7 de la convention franco-monégasque du 18 mai 1963).

Par décision en date du 26 octobre 2010 (n° 09-15-044, Mme Mettey) la Cour de cassation a entériné la taxation rétroactive à l'ISF sur leur patrimoine mondial des français établis à Monaco depuis 1989, considérant que l'avenant du 26 mai 2003, comme l'article 7 de la convention franco-monégasque du 18 mai 1963 constitue une source directe et exclusive d'imposition.

* D'une façon générale le droit d'imposer les immeubles est accordé à l'Etat de situation du bien immobilier.

Comme en droit interne, les membres des sociétés immobilières transparentes sont traités de la même façon que s'ils détenaient directement les biens immobiliers correspondant à leurs droits sociaux.

Seule la convention avec les Pays-Bas s'oppose à cette assimilation au regard de l'ISF (point 2 du Protocole) et donc, par voie de conséquence, les titres sont traités comme des biens meubles.

* Cela étant, soit la convention prévoit expressément la méthode de l'exonération (Danemark avant 2009, Luxembourg, Egypte) ou qui y conduisent implicitement (notamment Finlande, Pays-Bas), soit la méthode de l'imputation (notamment Allemagne, Canada, Espagne, USA, Italie, Suède Suisse...).

Mais ceci reste quelque peu théorique si l'on veut bien considérer que très peu de pays connaissent encore un impôt sur la fortune (tel que la Suisse à un taux faible, l'imposition étant d'ailleurs intégrée avec l'impôt sur le revenu).

* A l'exception de la convention franco-américaine, les conventions fiscales signées par la France ne permettent pas, en outre, de retenir le cas de figure codifié à l'article 750 ter 2° alinéa du CGI (c'est-à-dire absence de prépondérance immobilière, mais détention de plus de 50 %, dans un cadre familial, dans une société possédant un immeuble).

* Par contre, s'agissant tout au moins de l'ISF, elles permettent le plus souvent l'assimilation des sociétés à prépondérance immobilière à des biens immobiliers. C'est notamment le cas des conventions signées notamment avec l'Allemagne, l'Autriche, l'Espagne, les Etats-Unis, l'Italie, la Norvège, la Suède et la Suisse.

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.

Nota : 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 de 0,50 %.

4°) **Taxe de 3 %**

Les personnes morales françaises ou étrangères, quelle que soit leur forme ou le type d'entité (fiducies, trusts, fonds d'investissement) qui, directement ou par personne interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles en France, sont redevables d'une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles.

Seules les sociétés à transparence fiscale visées à l'article 1655 ter du CGI échappent en définitive à la taxe en vertu d'une disposition expresse.

Selon les modifications apportées depuis le 1^{er} janvier 2008 peuvent également échapper à la taxe de 3 % :

- les organisations internationales, les Etats souverains, leurs subdivisions politiques et territoriales, les personnes morales, organismes, ou fiducies qu'ils contrôlent majoritairement (art. 990 E 1° du CGI) ;

- les personnes morales, organismes et fiducies (ou institutions comparables) dont les immeubles situés en France représentent moins de 50 % des actifs français détenus directement ou indirectement (990 E 2° a du CGI).

A cet effet, ne sont pas retenus au numérateur les immeubles affectés par ces entités (ou les entités interposées) à leur propre activité professionnelle autre qu'immobilière ou à celle d'une entité juridique avec laquelle elles ont un lien de dépendance ; quant aux immeubles détenus par les marchands de biens et autres promoteurs ils sont à prendre en compte au numérateur mais se trouvent ensuite exclus de la taxe ;

- à condition d'avoir leur siège en France, dans un Etat membre de l'UE ou dans un pays ayant conclu avec la France une convention fiscale d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou dans un Etat ayant conclu avec la France un traité comportant une clause d'égalité de traitement :

* les personnes morales, organismes, fiducies (ou institutions comparables) dont la quote-part du ou des immeubles situés en France ou des droits détenus directement ou indirectement portant sur ces biens est inférieure à 100 000 € ou 5 % de la valeur vénale desdits biens ou autres droits (990 E 3° a du CGI) ;

* les personnes morales, organismes, fiducies (ou institutions comparables) institués en vue de gérer des régimes de retraite ainsi que leurs groupements (990 E 3° b du CGI) ;

* les groupements reconnus d'utilité publique et dont la gestion est désintéressée et dont l'activité et le financement justifie la propriété des immeubles ou droits immobiliers (990 E 3° b du CGI) ;

* les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (Spiccav) et les fonds de placement financier (FPI) et les organismes étrangers équivalents (990 E 3° c du CGI)

* **les personnes morales, organismes, fiducies (ou institutions comparables) lorsqu'elles prennent, dans les deux mois suivant l'acquisition de l'immeuble ou de la participation, l'engagement de communiquer à l'administration, sur sa demande certaines informations concernant le ou les immeubles, et les actionnaires, associés ou autres membres détenant plus de 1 % (990 E 3° d du CGI) ; les sociétés immobilières qui souscrivent chaque année une déclaration n° 2072 ou une n° 2038 n'ont pas à produire cet engagement ;**

* **les personnes morales, organismes, fiducies (ou institutions comparables) qui souscrivent chaque année, au plus tard le 15 mai, une déclaration n° 2746 donnant toutes les informations requises concernant notamment ceux qui détiennent plus de 1 % (990 E 3° e du CGI) ; possibilité également de ne déclarer qu'une partie des actionnaires, associés ou porteurs de droits et donc de ne payer sur déclaration n° 2746 qu'une partie de la taxe de 3 %.**

Les entités juridiques ayant leur siège dans un pays membre de l'UE peuvent bénéficier, en tout état de cause, des exonérations prévues au 3° (dès lors une société luxembourgeoise peut prendre un simple engagement, contrairement à la situation antérieure à 2008).

Pour ce qui concerne les SCI monégasques, à défaut d'avoir pris un engagement, elles peuvent néanmoins se dispenser de déposer chaque année une déclaration n° 2746 dès lors qu'elles déposent une déclaration n° 2072 (ou même si elles en sont exemptées hormis la première s'il s'agit d'une jouissance gratuite).

Les sociétés françaises ne déposant pas de déclarations n° 2072 ou n° 2038 ont intérêt à prendre l'engagement si elles veulent se dispenser du dépôt de la déclaration n° 2746 annuelle.

Toutes ces modifications font suite à l'arrêt de la CJCE du 11/10/2007 Sté luxembourgeoise Holding Elisa, la Cour ayant jugé contraire au principe de libre circulation des capitaux le dispositif prévu par l'ancien article 990 E du CGI, subordonnant l'exonération à des obligations différentes selon que les personnes morales avaient leur siège de direction effective en France ou dans un autre Etat membre.

Cela d'autant plus, selon la CJCE, que cette législation française ne permettait pas à la société établie dans un autre Etat membre de fournir des éléments de preuve permettant d'établir l'identité de ses actionnaires personnes physiques (cas des Holdings loi 1929 au Luxembourg mais également des sociétés avec actions au porteur dans des pays comme le Luxembourg, la Belgique ou les Pays-Bas).

En se fondant sur l'arrêt de la CJCE, un recours contentieux pouvait donc être mis en œuvre pour obtenir la restitution des droits acquittés sur ce fondement, mais les dispositions de l'article L 190 du LPF limitent l'action aux seules impositions acquittées au titre de la période postérieure au 1^{er} janvier de la troisième année précédant celle de la décision révélant l'illégalité de la mesure incriminée (donc impositions à compter de l'année 2004 pour la taxe de 3 %).

Pour ce qui concerne les affaires en cours, l'administration devait prendre une décision d'abandon des procédures engagées ou de non mise en recouvrement.

En cas de détention dans le cadre d'une chaîne de participations, la société redevable de la taxe est celle qui est la plus proche de l'immeuble et qui ne peut en être exonérée, mais toute société interposée est solidaire du paiement pour ce qui concerne le recouvrement (article 990 F premier alinéa du CGI).

Par une décision en date du 28 octobre 2010 (aff. 72/09, 3^e ch., Ets Rimbaud SA), la CJUE a toutefois validé la législation française refusant l'exonération de la taxe de 3 % aux sociétés ayant leur siège au Liechtenstein, considérant que l'article 40 de l'accord sur l'EEE ne s'oppose pas à une législation nationale qui exonère sous condition d'une clause d'assistance administrative ou de non-discrimination selon la nationalité, permettant ainsi à l'administration française de s'assurer de la véracité des renseignements communiqués.

Ce faisant cette décision a, de facto, ouvert la possibilité d'une exonération à toutes les sociétés sises dans des pays considérés jusqu'alors comme étant des paradis fiscaux ou des territoires « off shore », dès lors qu'un accord d'échange de renseignements fiscaux a été signé avec la France et est entré en application (cas précisément du Liechtenstein dont l'accord signé le 22/09/2009 est entré en application du fait d'une loi publiée au JO du 14/12/2010, ayant pris effet toutefois à compter de la taxe afférente à l'année 2010).

Les accords d'échange de renseignements portant à la fois sur la fiscalité et la levée du secret bancaire (possibilité de connaître notamment le bénéficiaire économique) sont donc assimilés aux clauses d'assistance administrative incluses dans les conventions fiscales, dont certaines ont d'ailleurs fait l'objet d'avenants sur ce point particulier aux fins de compléter le dispositif de l'assistance prévu auparavant (Suisse-Belgique-Luxembourg-Malaisie-Singapour-Bahreïn-Malte), voire concerne une convention totalement nouvelle (Hong Kong).

Voir tableau figurant en annexe

En théorie, la taxe n'est plus réellement exigible que dans deux types de situations :

- soit les sociétés sont situées dans des pays n'ayant pas conclu avec la France de conventions fiscales ou d'accords d'échanges de renseignements en matière fiscale ; c'est-à-dire ceux figurant sur la liste des ETNC au 1^{er} janvier 2010, puis au 1^{er} janvier 2011...

Par arrêté du 4 avril 2012 il a été mis à jour la liste ETNC au 1^{er} janvier 2012 : Bostwana, Brunei, Guatemala, Iles Marshall, Monserrat, Nauru, Niue et Philippines.

Nota : l'Etat souligné a d'ores et déjà signé un accord d'échange de renseignements mais non encore entré en application.

- soit par des sociétés ne souhaitant pas révéler le nom de tout ou partie de leurs associés.

En pratique, les sociétés redevables de la taxe sont plus nombreuses du fait de la négligence de certaines d'entre elles, car le dépôt d'une déclaration ou d'un engagement sont obligatoires pour bénéficier de l'exonération de l'article 990 E 3^o d du CGI, tout comme le dépôt d'une déclaration n^o 2746 est exigé (sauf cas particulier des SCI) pour avoir la faculté de ne déclarer qu'une partie des actionnaires, associés ou autres membres.

Une seule tolérance est accordée par l'administration (comme auparavant) lors de la première demande de régularisation et pour l'ensemble des années non prescrites, sous condition toutefois de régulariser dans le délai de 30 jours d'une première mise en demeure.

L'administration régularise cependant, dans les mêmes conditions, la situation des entités qui, sans recevoir la première mise en demeure évoquée ci-dessus, souscrivent ou prennent spontanément, suivant les cas, les déclarations ou l'engagement prévus respectivement aux d et e du 3^o de l'article 990 E du CGI.

La taxe est recouvrée selon les règles, sanctions et garanties applicables aux droits d'enregistrement et n'est pas déductible pour l'assiette des autres impôts.

Confirmation de la classification de la taxe de 3 % en droits d'enregistrement retenu par la CJCE et reprise par la Cour de Cassation, à l'occasion de l'affaire Elisa précitée.

Précision importante

- S'agissant des Etats ou territoires ayant signés depuis 2008 des accords d'échanges de renseignements en matière fiscale (Guernesey, Jersey, Ile de Man) en vue de l'application de la législation interne des Parties relatives aux impôts visés par l'accord, il a été constaté que la taxe de 3 % n'était pas nommément désignée parmi lesdits impôts.
Force est de constater également que l'administration n'a toujours pas revu à ce jour la liste des pays figurant dans l'instruction publiée en 2008, permettant de revendiquer le bénéfice de l'exonération.

Toutefois, dans le cadre d'une conversation téléphonique, une inspectrice principale dépendant du bureau E 2 de la DLF a admis que la taxe puisse être assimilée à de l'ISF ou aux droits d'enregistrement visés spécifiquement par ces accords, de sorte que cela laisserait la possibilité aux sociétés sises dans ces pays de s'exonérer de la taxe de 3 % en dévoilant l'identité de ses associés ou actionnaires.

Mais cette faculté ne pourrait être utilisée qu'à compter de l'année suivant celle de l'entrée en vigueur de ces accords (soit pour 2011 pour ce qui concerne l'accord signé le 24 mars 2009 avec Guernesey, approuvé par la loi n° 2010-850 du 23 juillet 2010, publiée au JO du 24 juillet 2010).

Dernières jurisprudences présentant un intérêt certain

- Par un arrêt du 29 septembre 2009 (n° 08-14.538 **Sté Temis**) la Cour de Cassation a jugé que, s'agissant des personnes morales qui ont leur siège social dans un Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative ou un traité de non discrimination, le dispositif de la taxe de 3 % ne porte pas atteinte à l'article 56 du Traité CE (devenu 63 TFUE) dès lors qu'il permet à ces personnes, en toutes circonstances, d'obtenir le bénéfice de l'exonération en justifiant soit du dépôt des déclarations 2746, soit de l'engagement. Voir également sur ce point CJUE 3^e ch., 5 mai 2011, aff. C-384/09 **Sarl Prunus et Polonium Sa**.
- Justification du refus de la prescription abrégée et de l'exonération pour une société suisse n'ayant pas répondu à une demande de respect de l'engagement et en appréciant souverainement que le contenu d'une déclaration 2746 déposée par la suite ne permettait pas d'apprécier si la taxe de 3 % était due (Cassation Com. 1/3/2011 n° 10-10.242, **Sté Autophon Funk AG**).
- Selon la Cour de cassation (4 mai 2010 n° 493 F-D, **Sté Ace Real Estate**), la taxation est justifiée s'il apparaît dans le cadre de l'assistance administrative (avec le Luxembourg notamment) que les informations données sur la détention du capital d'une société sont inexactes, dès lors qu'aucun document officiel permettant d'établir le transfert d'actions n'a pas pu être produit (tel que AG avec décisions reprises par un notaire, affirmation des seuls administrateurs, absence de virement de fonds).
- Taxation pour une société du Liechtenstein n'ayant pas apporté la preuve du transfert de propriété par rapport à la France dès lors que le PV d'AG du 28/5/1996 contenant attribution de la propriété de l'immeuble à une personne physique n'est corroboré par aucun élément extrinsèque et que la publication au fichier immobilier n'est intervenue qu'en 2004 (Cass. Com. 15/3/2011 n° 267 F-PR, **Sté Editions Lumen**).
- Le non respect des obligations ne peut être régularisé par une déclaration tardive car les articles 990 D et E n'édicte pas une sanction mais suppriment de fait une exonération fiscale potentielle (Cass. Com. 29/6/2010 n° 728 F-D, **Sté JH Exploitation Maatschappij**).
- L'article 64 du TFUE doit être interprété en ce sens que l'article 63 dudit traité ne porte pas atteinte à l'application d'une législation nationale existant au 31/12/1993 qui subordonne l'exonération à l'existence d'une convention d'assistance administrative ou d'une clause de non discrimination (CJUE 5 mai 2011 aff. 384/09, 3^e ch, **Prunus Sarl des BVI**).
A noter que depuis l'entrée en vigueur de l'accord d'échange de renseignements avec les BVI, le 11/10/2010, la solution pourrait être différente dès lors que la connaissance de l'actionariat serait fournie à l'administration.

- Les obligations déclaratives prévues par le système d'exonération de l'article 990 D du CGI ne présentent aucun caractère discriminatoire contraire à l'article 26 de la convention franco-suisse, les sociétés françaises étant notamment soumises par la loi à des obligations déclaratives qui satisfont à l'objectif d'information (Cass. Com. 24 mai 2011 n° 10-15.149, **Sté Sparazur**).
- Sauf cas d'exonération, une société doit être soumise à la taxe de 3% dès lors que l'immeuble qu'elle détient en France constitue son seul actif français, quand bien même celui-ci est affecté à sa propre activité professionnelle (Cass. Com. 21 février 2012 n° 11-12.456, **Sté Fimonas Immo**).
- Sur renvoi de la Cour de Cassation, qui par un arrêt rendu le 15/06/2010 avait cassé et annulé l'arrêt rendu précédemment par la 1^{ère} chambre B de la CA d'Aix en Provence, la 1^{ère} chambre A de cette dernière a par un arrêt au fond rendu le 13 mars 2012 (AV n° 2012/203) donné satisfaction à Mme Marbach venant aux droits de la Société Comifex sise au Liechtenstein jusqu'à sa liquidation de celle-ci et de la publicité foncière qui en a été donnée.

En l'espèce, il a été considéré que la société qui n'avait aucune activité professionnelle et dont l'objet était la mise à disposition à titre gratuit au profit de son associée unique de l'appartement de Cannes dont elle était propriétaire, n'était pas astreinte à la tenue d'une comptabilité ; que dès lors, il y avait lieu de constater que, le redressement étant fondé sur les renseignements obtenus au cours de cette vérification de comptabilité, la procédure d'imposition au titre des années 1989 à 1996 est irrégulière.

C- La fiscalité de la cession

1°) Dispositif en droit interne

- a) Le principe du prélèvement, les modalités de détermination de la plus-value, les taux et les cas d'exonération

Depuis le 1^{er} janvier 2004, avec les aménagements complémentaires intervenus aux 1^{er} janvier 2005, 1^{er} janvier 2006, 1^{er} janvier 2008, 1^{er} janvier 2010 et au 17 août 2012, le nouveau régime des plus-values immobilières réalisées par les non-résidents se caractérise par les principales mesures suivantes.

* Le prélèvement frappe essentiellement les profits provenant de la cession à titre onéreux d'immeubles bâtis ou non bâtis situés en France, à l'exclusion des immeubles (ou droits) affectés à une exploitation professionnelle en France, ainsi que les profits provenant de la cession de parts, actions ou autres droits dans des organismes non cotés à prépondérance immobilière.

Sont visés désormais les droits sociaux de sociétés qui détiennent directement les immeubles mais également ceux de sociétés qui les détiennent indirectement (par l'intermédiaire d'une chaîne de sociétés).

Des incertitudes demeurent toutefois selon Bruno Gouthière (ex-chef de la sous-direction des relations internationales au SLF, devenu avocat spécialiste de la fiscalité internationale) sur les immeubles affectés à l'exploitation commerciale détenus indirectement, sur le fait que la loi prévoit que le dénominateur du rapport est constitué par l'actif de la société sans dire lequel (mondial ou français), ainsi que sur la notion de détention indirecte d'immeubles situés en France qui n'est pas définie contrairement à ce qui est prévu en matière de DMTG et d'ISF (doit-on inclure également les sociétés ayant un immeuble sans être pour autant à prépondérance immobilière ?).

Par ailleurs, depuis le 1^{er} janvier 2008, les plus-values réalisées lors de la cession d'actions de SICC ou de SPPICAV, de parts de FPI, d'actions, de parts ou de droits dans les organismes étrangers équivalents, ou d'organismes à prépondérance immobilière cotées ou non, ne sont soumises au régime des plus-values immobilières que si leur actif est majoritairement composé d'immeubles situés en France.

* Pour les personnes physiques ou les sociétés de personnes (pour la quote-part détenue par les personnes physiques seulement), le prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu est calculé selon les mêmes principes que pour les résidents de France.

Ce prélèvement peut toutefois être de 19 % (16 % jusqu'au 31/12/2010) ou de 33 1/3 % selon que le cédant réside dans un Etat de l'Union européenne (plus Islande et Norvège) ou non.

A noter cependant qu'un résident de Suisse devrait pouvoir bénéficier du taux réduit du fait des stipulations de l'article 15, 4 de la convention fiscale franco-suisse (article visant implicitement le taux et pas seulement les modalités de détermination de l'assiette comme pour les autres conventions).

Cette exception a été reconnue par le TA de Paris le 20 mai 2010 (n° 07-11610, 2^e sect., 3^e ch., **Aaron**), à l'occasion d'une cession de parts d'une société à prépondérance immobilière, mais le TA de Cergy Pontoise s'est prononcé en sens contraire le 29 octobre 2010 (n° 07-1577, 5^e ch., **Wolf Von Guggenberger**).

A noter que dans ces deux affaires il avait été fait appel du jugement rendu (donc respectivement par l'administration et par le contribuable).

Par la suite, la CAA de Versailles s'est prononcée pour la première fois en faveur du taux réduit le 21 juillet 2011 dans l'affaire précitée **Wolf von Guggenberger** (n° 10VE04101, 6^e ch.).

A noter cependant que, le 23 novembre 2011, le TA de Grenoble (**Sté St Etienne et A.**, n° 0605508, 4^e ch.) a jugé que l'article 15-4 ne pouvait pas être invoqué par une SCI dont le siège est en France pour le compte de ses associés résidents de Suisse, car ceux-ci ne réalisent pas directement la plus-value et ne sont que titulaires d'un revenu constitué par le produit d'un gain réalisé par la société.

TERRAIN = x APPARENCE - minimum
~ x VILLE → 10-15-20

? LA DIFFÉRENCE SE RÉTROUVE À LA SOURCE

Pour ce qui concerne plus particulièrement les résidents d'Etats tiers, le TA de Montreuil a jugé, le février 2011 (notamment 10^e ch., n° 0904837, Mme Therlault), que la liberté de circulation des capitaux et moyens de paiement s'oppose à ce que les plus-values de cession immobilières soient taxées plus lourden lorsqu'elles sont réalisées par des résidents d'Etats tiers à l'UE que lorsqu'elles sont encaissées par des résidents français.

Selon ce tribunal, qui a jugé en ce sens pour trois affaires différentes le même jour :

- d'une part, la législation concernée n'est pas matériellement protégée par l'ex article 57 & 1 car les investissements immobiliers effectués sur le territoire national par des non résidents ne sont pas des investissements directs, de sorte qu'ils n'entrent pas dans le champ matériel de la clause de gel pouvant concerner les législations existant au 31/12/1993.
- d'autre part, du fait que cette restriction de mouvements de capitaux n'est pas véritablement proportionnée à la lutte contre la fraude fiscale internationale. Au regard de la législation en cause la situation des résidents et des non résidents est en effet en tous points comparable et ne justifie pas cette différence de traitement.

Toutefois lorsque l'associé de la société de personnes (française ou étrangère) est lui-même une personne morale non assujettie à l'IR, les modalités de détermination de la quote-part de plus-value sont identiques aux sociétés de capitaux avec un taux exclusif de 33 1/3 % (sauf si le siège se situe en France, la société concernée étant alors soumise à l'IS).

L'article 238 bis K-II du CGI permet cependant d'appliquer le régime des plus-values de particuliers à une SCI française propriétaire d'un immeuble, détenue par une SCI monégasque elle-même détenue par des personnes physiques, dès lors que les deux sociétés relèvent de l'IR.

* Depuis le 17 août 2012 les plus-values immobilières réalisées par les personnes physiques non-résidentes sont désormais soumises aux contributions sociales formant un total de 15,5 %, ce qui porte le taux à 34,5 % pour les résidents de l'EEE, 48,5/6 % pour les autres, sauf pour ceux des ETNC (65,5 %) !

Ces contributions seront également acquittées lors du dépôt des 2048-IMM ou 2048-M.

* Pour ce qui concerne plus précisément les sociétés de capitaux étrangères, des modifications sont intervenues dans le cadre de la loi de finances rectificative pour 2009 (article 22), avec date d'entrée en application à compter du 1^{er} mars 2010.

Auparavant donc, l'assiette du prélèvement non libératoire de l'impôt sur les sociétés résultait, pour l'ensemble des sociétés de ce type, de la différence entre le prix de cession (net de commissions d'agence ou autres et honoraires de représentation) et le prix d'acquisition, diminué lui-même d'une somme égale à 2 % du montant représenté par les seules constructions par année entière de détention. Le prix d'acquisition s'entendant également des dépenses de construction, reconstruction ou agrandissement, à condition toutefois de ne pas avoir été déjà déduites pour la détermination du revenu imposable.

Pour ces sociétés de capitaux ou toute société relevant de l'IS, le taux de prélèvement était alors de 33 1/3 % en tout état de cause, mais l'excédent de celui-ci sur l'IS dû calculé sur la plus-value professionnelle pouvait cependant faire l'objet d'une demande en restitution depuis le 1^{er} janvier 2004.

A compter du 1^{er} janvier 2008, un nouveau taux de prélèvement de 16,5 % (porté à 19 % à compter de 2009) avait toutefois été institué pour les personnes morales soumises à l'IS et résidentes de l'UE (ou d'Islande et de Norvège) en cas de cession de parts ou d'actions de SIIC et de sociétés à prépondérance immobilière cotées en France ou à l'étranger (si détention d'au moins 10 % du capital, directement ou indirectement dans les deux cas).

A compter donc du 1^{er} mars 2010, les personnes morales résidentes d'un Etat de l'UE ou d'un autre Etat partie à l'espace économique européen (Islande et Norvège) sont désormais soumises au prélèvement toujours de 33 1/3 % selon les règles d'assiette et de taux prévues en matière d'IS dans les mêmes conditions que celles applicables à la date de la cession aux personnes morales résidentes de France.

De ce fait, un organisme sans but lucratif européen cédant un immeuble en France peut échapper au prélèvement puisqu'un tel organisme résident en France n'est pas soumis à l'IS sur les plus-values.

Cela avait d'ailleurs été reconnu sous l'empire de l'ancienne législation dans l'affaire **Fondation Stichting Unilever Pensioenfonds Progress** (CE, 3^e ss, n° 313135) puis par la CAA de Paris le 23/12/2010 (n° 08-5504, 5^e ch, min. c/ **The Church of Scotland Trust**), cette dernière se fondant plus particulièrement sur la méconnaissance de l'égalité de traitement reconnue par l'ancienne convention franco-britannique.

Confirmation à nouveau par le Conseil d'Etat le 5 juillet 2010 pour une personne morale de droit public grecque (3^e et 8^e ss, n° 309693, **Pinacothèque d'Athènes**).

Depuis le 1^{er} mars 2010, c'est la loi elle-même (nouvel article 244 bis A III du CGI) qui pose donc le principe d'égalité de traitement avec les organismes sans but lucratif français.

Par ailleurs, la faculté d'obtenir la restitution du prélèvement quand il excède l'IS dû est réservée désormais aux personnes morales résidentes d'un Etat de l'UE, ou bien encore d'un Etat ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en matière d'échange de renseignements et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

Sont donc écartés les Etats et territoires non coopératifs (dénommés ETNC), dont une liste est établie à chaque 1^{er} janvier depuis l'année 2000 (voir ci-avant).

Dorénavant le taux du prélèvement est porté à 50 % précisément pour les contribuables (personnes physiques ou morales) résidents dans un ETNC.

* Les exonérations prévues en cas de cession d'immeubles pour les résidents sont en principe également applicables aux non résidents personnes physiques alors que, pour la cession des titres, seule l'exonération pour durée de détention est applicable.

Depuis le 1^{er} janvier 2005 il est notamment prévu expressément que, lorsque le prélèvement est dû par des contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu, les exonérations prévues aux 2^o à 6^o du II de l'article 150 U du CGI sont applicables.

Il s'agit plus particulièrement :

- des biens pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation lorsque la condition de emploi est satisfaite ;
- de l'exonération des biens échangés dans le cadre d'opérations de remembrement ou assimilées ;
- des biens dont le prix de cession est inférieur à 15 000 € ;
- des biens détenus depuis plus de 15 ans révolus, du fait de l'abattement annuel de 10 % durant 10 ans à compter de la 6^{ème} année et ce jusqu'au 31 janvier 2012 seulement.

La deuxième loi de finances rectificative pour 2011 a réformé l'abattement pour durée de détention, de sorte que l'exonération n'est plus acquise qu'au bout de trente ans depuis le 1^{er} février 2012 (sauf pour l'apport en société de biens immobiliers ou de droits sociaux relatifs à ces biens dont l'entrée en vigueur a été fixée dès le 25 août 2011).

Dorénavant l'abattement ressort à 2 % pour chaque année de détention au-delà de la 5^e, de 4 % au-delà de la 17^e et de 8 % au-delà de la 24^e.

A titre d'exemple pour une durée comprise entre 14 et 15 ans l'abattement n'est plus que de 18 % et passe seulement à 48 % pour une durée comprise entre 24 et 25 ans !

Si le forfait de 15 % pour travaux est conservé, l'abattement fixe est d'ores et déjà supprimé, alors que le délai de déclaration n° 2048-IMM et de paiement du prélèvement se trouvera ramené à un mois seulement à compter du 1^{er} novembre 2011.

De la même façon le délai imparti pour requérir la formalité des actes soumis obligatoirement à la formalité fusionnée a été ramené à un mois seulement à compter du 1^{er} novembre 2011 (sauf adjudications).

L'exonération prévue pour les titulaires de pensions de vieillesse ou d'une carte d'invalidité (à condition de ne pas être passible de l'ISF au titre de l'avant dernière année précédant la cession et que le revenu fiscal de référence n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI au titre de l'année considérée), est en outre et en principe réservée à compter du 1^{er} janvier 2005 aux seuls ressortissants d'un Etat membre de la Communauté européenne, mais l'administration admet de l'appliquer également à ceux d'Islande et de Norvège, ainsi qu'aux ressortissants d'un Etat tiers qui peuvent invoquer une clause de non-discrimination.

Par ailleurs, il a été conservé l'exonération particulière en faveur de l'habitation en France de ressortissants d'un Etat membre de la Communauté européenne (auxquels s'ajoutent les ressortissants d'Islande et de Norvège) pour toute plus-value réalisée lors de la cession de la première résidence secondaire en France (deux de 2006 à fin 2010) à condition d'avoir été fiscalement domicilié en France de manière continue durant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement et de bénéficier de la libre disposition du bien au moins depuis le 1^{er} janvier de l'année précédent celle de la cession (article 150 U II 2° du CGI).

L'appréciation du rang de cession prend effet à compter du 1^{er} janvier 2011, sans qu'il y ait lieu de tenir compte d'exonérations antérieures à cette date, quand bien même celles-ci auraient bénéficié de l'exonération prévue par cet article dans sa rédaction antérieure.

Il est admis de ne pas prendre en compte les cessions ayant pu bénéficier d'une autre exonération ou pour lesquelles aucune plus-value n'a été constatée.

Toutefois l'exonération ne saurait s'appliquer aux cessions effectuées par l'intermédiaire d'une société de personnes quand bien même ses associés satisferaient aux diverses conditions.

b) Notion de société à prépondérance immobilière, française ou étrangère

Une société doit être considérée comme telle lorsque son actif est, à la clôture de chacun des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles (bâties ou non) ou droits portant sur des immeubles, non affectés à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale (article 150 UB, I du CGI).

Les immeubles constituant le stock immobilier d'une société de construction-vente ou marchand de biens, ainsi que les immeubles donnés en location (y compris ceux loués en meublé ou munis du matériel nécessaire à l'exploitation) ne sont pas considérés comme étant affectés à l'exploitation et doivent donc être retenus pour l'appréciation du pourcentage de 50 %.

Depuis le 1^{er} janvier 2008, il est prévu que si l'organisme dont les droits sont cédés n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif doit être appréciée dorénavant à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession.

Ces nouvelles modalités d'appréciation de la prépondérance immobilière s'appliquent tant aux sociétés françaises (aménagement de l'article 150 UB) qu'aux sociétés et organismes étrangers (aménagement de l'article 244 bis A).

Comme indiqué ci-dessus, sont visées dorénavant les parts, actions ou autres droits dans des organismes non cotés sur un marché français ou étranger, quelle qu'en soit la forme, dont l'actif est principalement constitué directement ou indirectement de biens ou droits qui entrent dans le champ d'application du prélèvement.

Ainsi la cession d'actions d'une SA suisse qui ne détient à son actif que les parts d'une SCI française (ou monégasque) propriétaire d'un immeuble en France ou d'un droit immobilier relève dorénavant du régime de l'article 244 bis A du CGI.

La loi conforte ainsi la doctrine administrative antérieure (discutable jusqu'alors) selon laquelle devait être pris en compte au numérateur les titres inscrits à l'actif de la société dont les titres faisaient l'objet de la cession (instruction 8 M-1-05). En effet, l'article 171 ter A définissait alors très précisément ce qu'était une société à prépondérance immobilière pour l'application de l'article 244 bis A du CGI, lequel visait les cessions effectuées par les non-résidents, personnes physiques ou morales.

Par ailleurs, on pouvait relever dans la fiche n° 14 rectifiée en 2005 que le point 13 ne définissait la prépondérance immobilière que par rapport au seul actif constitué par des immeubles ou des droits immobiliers portant sur ceux-ci.

Ce nouveau texte valide également la jurisprudence de la CAA de Lyon qui a jugé le 26 janvier 2006 (n° 01-2364, 5^e ch, **Constant Giorgi**) que des participations dans des sociétés à prépondérance immobilière constituent des droits portant sur des immeubles et doivent donc être prises en compte pour apprécier la prépondérance immobilière de la société qui les détient, dont les titres sont cédés.

A la différence du régime des résidents, dont le régime des plus-values immobilières ne subsiste plus que pour les droits sociaux de sociétés de personnes ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI (à l'issue de la période transitoire fixée au 31/12/2004), le régime de la prépondérance immobilière continue également de s'appliquer pour les non-résidents aux titres de sociétés soumises à l'IS et non cotées en bourse, dont l'actif est constitué principalement d'immeubles ou de droits relatifs à des immeubles non affectés à l'exercice de leur propre exploitation. Peu importe que ces sociétés soient françaises ou étrangères et que la cession porte sur la toute propriété des titres ou sur un droit démembré seulement.

Précisions sur les modalités d'imposition concernant les cessions de titres

- * Les frais d'acquisition ne peuvent être pris en compte que pour leur montant réel (art. 150 VB-II 3° du CGI).
- * En cas de cession en bloc de tout ou partie des parts d'une même société à prépondérance immobilière, il conviendra de déterminer de manière distincte chaque PV ou MV afférente à chacune de ces parts. La MV nette pourra s'imputer sur la PV nette réalisée à l'occasion de la cession de parts d'une même société pour un même contribuable.
- * En application de l'article 150 UB l'exonération tenant au montant de la cession n'est pas applicable (seuil fixé à 15 000 € pour les immeubles).
- * En cas de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière par un non résident, seule l'exonération pour durée de détention de plus de 30 ans (15 jusqu'au 31 janvier 2012) est applicable en vertu de l'article 150 VC-I du CGI (ce qui exclut l'exonération spécifique liée aux résidences secondaires). Par ailleurs, seuls les immeubles situés en France doivent être pris en compte (Inst. 8 M-1-05 n° 13).
- * S'agissant du taux de prélèvement applicable aux personnes physiques non résidentes qui cèdent des parts ou actions de sociétés à prépondérance immobilière en France (au régime des sociétés de personnes ou à l'IS) la situation peut être résumée de la manière suivante :
 - cession par un résident d'un Etat membre de la CEE, plus Islande et Norvège : 34,5% à présent (contre 16 % avant 2011, puis 19 %)
 - cession par un résident d'un Etat hors CEE et non ETNC : 48,5/6 % depuis le 17 août 2012 (contre 33 1/3 % avant)
 - cession par un résident d'un ETNC : 65,5 %

Si la cession des titres de cette nature concerne une personne morale ayant son siège à l'étranger, le prélèvement sera d'un tiers (taux ramené à 16,50 %, puis porté à 19 % à compter de 2009, pour les personnes morales résidentes de l'UE, d'Islande ou Norvège, lors de la cession d'actions de SIIC ou de parts ou d'actions d'autres sociétés à prépondérance immobilière cotées).

- * Les dispositions de l'ex article 160 devenu 150-OA I-3, étendues normalement aux personnes physiques ou morales non résidentes en vertu de l'article 244 bis B, ne peuvent s'appliquer lorsque les titres cédés concernent une société à prépondérance immobilière. **Dans ce cas, seul le régime de l'article 244 bis A doit être retenu** quand bien même le prélèvement s'avérerait inexistant.
- * Il est rappelé toutefois que les cessions d'actions ou de parts de sociétés concessionnaires de ports de plaisance n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 244 bis A, selon avis donné par la Direction Générale ayant trait à la fiscalité applicable aux actionnaires de ports.

* La déclaration doit être produite en un seul exemplaire sur un imprimé désormais unique (n° 2048-M) alors qu'auparavant l'imprimé différait selon la qualité du cédant (n° 2090 pour les personnes physiques ou morales assujetties à l'IR et n° 2090 bis pour les autres).

* S'agissant de titres de sociétés, l'assiette du prélèvement n'a pas à tenir compte de la dépréciation de 2 % prix de revient de la construction par année écoulée, ni à être affecté du forfait de 15 % pour travaux à com de 5 ans de détention.

Le prélèvement de l'article 244 bis A du CGI doit être acquitté obligatoirement lors de l'enregistrement de l'acte ou, à défaut d'enregistrement dans le mois suivant la cession, sous la responsabilité d'un représentant désigné comme en matière de TCA (3^{ème} paragraphe de l'article 244 bis A du CGI).

Les infractions commises en matière de prélèvement entraînent la perception d'une amende fiscale égale à 25 % du montant des droits éludés depuis le 1^{er} janvier 2006 (article 1761 du CGI).

c) Représentation fiscale prévue à l'article 244 bis A IV selon les modalités fixées par 171 quater de l'annexe II au CGI.

Un nouveau régime a été mis en place à compter du 1^{er} janvier 2005 (Instruction 8 M-1-05 du 4 août 2005).

Il prend en compte l'application dorénavant du prélèvement afférent à la quote-part de plus-value revenant aux associés personnes physiques domiciliés hors de France de sociétés de personnes ayant leur siège en France.

Il fait obligation de désigner un représentant, quel que soit le prix de cession, aux personnes morales ou organismes dont le siège est hors de France, ainsi qu'aux associés personnes morales dont le siège est hors de France de sociétés de personnes dont le siège est en France, comme aux associés personnes physiques ou personnes morales (résidents ou non-résidents) de sociétés ayant leur siège hors de France.

Pour ce qui concerne uniquement les personnes physiques cédantes et les associés personnes physiques domiciliés hors de France de sociétés de personnes ayant leur siège en France, la dispense de représentant fiscal d'une part, et de dépôt d'une déclaration, d'autre part, n'est admise dorénavant que dans les cas suivants :

Situations	représentant fiscal	dépôt déclaration de plus-value
Prix inférieur ou égal à 15 000 €	dispense	dispense
Prix entre 15 000 € et 150 000 € (qu'il y ait ou non imposition)	dispense	oui
Bien détenu depuis plus de 15 ans	dispense	dispense

Ce qui signifie, a contrario, que nécessitent un représentant fiscal et le dépôt d'une déclaration les cessions suivantes opérées :

- soit par des personnes morales ou organismes dont le siège est hors de France (notamment SCI monégasques)
- soit par des associés personnes morales étrangères de société de personnes françaises
- soit par des associés personnes physiques ou personnes morales (résidents ou non-résidents) de sociétés ayant leur siège hors de France

L'appréciation du seuil de 150 000 € se fait par cédant (un couple étant cependant considéré comme un seul cédant, quel que soit le régime matrimonial).

Pour ce qui concerne les cessions effectuées par les sociétés de personnes françaises, le seuil de 150 000 € s'apprécie en faisant la somme de la quote-part du prix de cession correspondant aux droits des associés personnes physiques non-résidentes ou personnes morales et organismes ayant leur siège hors de France.

En cas de dispense selon tableau ci-dessus, lors de la formalité fusionnée ou de la formalité de l'enregistrement, le service doit vérifier que le notaire ou le déposant a effectivement porté dans l'acte de vente et l'extrait d'acte les mentions autorisant le non dépôt de la déclaration n° 2048-IMM ou n° 2048-M.

En l'absence de ces mentions le service compétent (conservateur ou receveur) doit refuser la formalité.

Dans tous les autres cas, le défaut de déclaration de plus-value comportant la désignation du représentant accrédité doit entraîner le refus de la formalité par le service concerné.

Problème toutefois concernant le coût d'un représentant accrédité de manière permanente (variable mais toujours considéré comme excessif), lequel refuse de surcroît les solutions adoptées par le législateur pour remédier à une discrimination antérieure dans le cadre de l'UE (possibilité offerte de tenir compte des déficits antérieurs aux fins de diminuer la base soumise au prélèvement du 1/3, sans avoir besoin de recourir à une demande de type contentieux).

Problématique également concernant l'application de l'article 244 bis B du CGI pour les sociétés de l'UE ou de l'EEE qui sont obligés de recourir à une réclamation en bonne et due forme pour se voir appliquer effectivement le taux 0.

De manière générale, le régime de la représentation fiscale en matière d'impôts directs ne paraît pas conforme au droit de l'Union européenne du fait des charges administratives et coûts additionnels qu'il crée par rapport aux résidents. C'est ainsi que la CJUE a jugé le 5 mai 2011 (aff. 267/09) le régime portugais de la représentation fiscale non conforme à l'article 63 du TFUE.

Il faut donc s'attendre à un prochain aménagement concernant tout au moins les résidents des pays de l'UE (personnes physiques ou morales), si l'administration ne veut pas se voir condamnée dans le futur sur ce type de discrimination par rapport à ses propres résidents qui en sont évidemment dispensés.

2°) Incidence des conventions internationales (notamment en cas de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière)

S'agissant des immeubles, la plupart des conventions accordent à la France le droit d'imposer la plus-value réalisée lors de la cession.

Des exceptions notables ont toutefois existé jusque dans un passé récent, lorsque la cession était opérée par :

- une société de capitaux, une société de personnes ou par une personne physique résidente du Danemark (toutefois la dénonciation unilatérale de la convention par le Danemark le 18 juin 2008 ne permet plus l'exonération existant antérieurement, et ce depuis le 1^{er} janvier 2009),
- une société de capitaux, voire une société de personnes luxembourgeoise (réponse **Zimmermann** AN 30/11/2004 p. 9441 n° 41773) ; exonération ayant pris fin à compter du 1^{er} janvier 2008 suite à l'avenant entrée en vigueur le 27 décembre 2007.
- une société de capitaux britannique (CE du 25 février 2004 n° 250328, **Sté britannique Hallminster Ltd**), et ce jusqu'à l'entrée en vigueur de la nouvelle convention signée le 19 juin 2008, soit depuis le 1^{er} janvier 2010.

S'agissant de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière la solution est beaucoup plus complexe :

- soit la convention vise la notion de prépondérance immobilière et donne à l'Etat de situation le droit d'imposer la cession des titres (notamment conventions avec l'Autriche, le Canada, l'Espagne, les USA, l'Italie, la Norvège, les Pays-Bas, la Suède, la Suisse),
- soit la convention ne définit pas la notion de bien immobilier et renvoie à législation de l'Etat où l'immeuble est situé (notamment conventions avec l'Allemagne, la Belgique, le Luxembourg). Dans ce cas, le droit interne français ne permettant pas l'assimilation des titres de sociétés à prépondérance immobilière à des biens immobiliers, la France perd son droit d'imposer la plus-value sur cession de titres, lequel revient naturellement à l'Etat de résidence.

En la circonstance, l'appréciation doit se faire au regard du droit international privé, le droit interne français visé en l'espèce ne pouvant être que le droit civil et non le droit fiscal qui assimile effectivement les titres de sociétés à prépondérance immobilière à des immeubles.

Les commentaires de l'OCDE ne permettent plus de doute à cet égard dans la mesure où il est dit « *dans certains pays, la législation fiscale assimile l'aliénation de la totalité ou d'une partie des actions d'une société dont l'objet social exclusif ou essentiel est de détenir des biens immobiliers, à l'aliénation de tels biens. Par elles mêmes, les dispositions du paragraphe 1 n'autorisent pas cette pratique, l'assimilation ne peut être prévue que par une disposition spéciale de la convention bilatérale. Bien entendu les Etats contractants sont libres, soit d'inclure une telle disposition dans leurs conventions bilatérales, soit de prévoir expressément que l'aliénation des actions ne pourra être assimilée à l'aliénation de biens immobiliers* ».

L'avenant à la convention franco-luxembourgeoise, entré en application le 1^{er} janvier 2008, n'a pas modifié toutefois la situation sur ce point en réservant le droit exclusif d'imposer au Luxembourg, ce qui peut déboucher dans certains cas sur une double exonération (cf, fiche de synthèse annexe 17). *SA PARFI ou une seule société - port belge SCI France*
Mais une modification pourrait intervenir dès 2013 car la France a demandé officiellement au Luxembourg de renégocier le traité afin de permettre l'imposition en France des plus-values réalisées par des sociétés luxembourgeoises lors de la cession de titres de sociétés françaises à prépondérance immobilière. *(NON NOVAGE)*

Pour ce qui est de la Belgique, il est précisé que le Protocole confirme pour la France le droit d'imposer la plus-value de cession des titres de sociétés immobilières transparentes. L'administration fiscale considérant que ce Protocole n'est pas limitatif entend également imposer les titres de sociétés translucides mais cela est fortement contestable car contraire aux dispositions conventionnelles qui ne prévoient expressément ce cas.

La pratique française concernant les non résidents va dans le même sens, que ce soit la doctrine administrative, relative certes à l'ISF (7 R-4-85 du 21/11/1985) mais dont le caractère général ne fait aucun doute, ou la jurisprudence qui a indiqué à plusieurs reprises que les titres de sociétés à prépondérance immobilière ne sont ni des immeubles, ni des droits immobiliers (CE 30/09/1981 n° 19523 - CE 02/03/1987 n° 51846 - Cour Cass. 23/10/1974 n° 375).

Lorsque la convention autorise l'imposition en France, des montages élaborés sont susceptibles néanmoins de permettre de contourner l'obstacle :

- soit par la cession des titres de la société du dessus, ne détenant à son actif que des titres de la société propriétaire de l'immeuble comme pour la convention avec les Pays-Bas,
- soit par la cession de titres d'une société qui a essentiellement à son actif le prêt fait à sa filiale pour acquérir l'immeuble (localisation de la créance dans la holding), ou encore interposition d'une société dont les titres sont cédés dans un autre pays, pour celles qui retiennent le critère de détention indirecte comme la convention avec les Etats-Unis, beaucoup plus élaborée.

Nota :

Au moyen d'un arrêt **Sté suisse Adida** en date du 16 octobre 2008, la CAA de Paris a jugé que le prélèvement de l'article 244 bis A du CGI était contraire à la clause de non discrimination selon la nationalité contenue dans la convention franco-suisse.

Des doutes peuvent être émis sur l'application généralisée de cette jurisprudence car, d'une part, cette affaire concernait l'année 1996, à une époque donc où l'excédent du prélèvement du tiers sur l'IS n'était pas restituable et, d'autre part, parce que la solution retenue par cette Cour s'écarte notablement de la position prise par le Conseil d'Etat le 15 décembre 2004 dans l'affaire **Sté de Promotion écologique** relative au prélèvement de l'article 244 bis du CGI.

En s'appuyant sur cet arrêt, il est toujours possible certes de pouvoir envisager d'obtenir satisfaction sur le terrain de l'article 56 CE visant la liberté de circulation des capitaux, y compris avec des sociétés sises dans un Etat tiers si leur activité ne les conduit pas à effectuer en France des investissements directs immobiliers au sens de la jurisprudence communautaire, dès lors que la clause de gel de l'article 57 & 1 CE ne leur est pas applicable dans cette situation, mais personnellement je doute fort que le Conseil d'Etat ferait sienne cette manière de voir qui aurait pour conséquence de mettre à bas toute la législation concernant les plus-values ou profits immobiliers réalisés par les non-résidents en France.

3°) Imposition des plus-values spéculatives au prélèvement de 50 % ou de 33 1/3 % (article 244 bis du CGI)

Ce prélèvement ne peut être effectué que sur ce type de profits réalisés par des personnes physiques ou morales qui n'ont pas de domicile en France ou d'établissement stable en France (en présence d'une convention) ou d'entreprise exploitée en France (hors convention).

Il convient ainsi de retenir l'acception étroite du terme d'établissement, menant à l'imposition systématique des marchands de biens (ou tout assujetti à présent) qui n'ont pas fait la démarche d'installer un bureau, voire pour lever toute ambiguïté, une succursale en France. Du fait de ce taux exorbitant, le marchand de biens étranger avait donc tout intérêt (avant le 1^{er} janvier 2010 qui a donc réduit en principe le taux à 1/3) à créer un établissement français.

Ce prélèvement est recouvré lors de l'enregistrement de l'acte de cession au vu d'une déclaration spéciale n° 3005 sous la responsabilité du seul notaire. Il est libératoire de l'impôt sur le revenu pour les personnes physiques et s'impute sur l'IS (l'excédent pouvant ou non être restitué comme indiqué in fine).

Par un arrêt en cassation dans l'affaire **Sté de Promotion écologique** du 15 décembre 2004 (n° 257337, 8^e et 3^e ss), le Conseil d'Etat a considéré qu'il n'y avait pas de discrimination en validant le prélèvement de 50 % à l'égard d'une société marchand de biens ayant son siège en Suisse, sans établissement stable en France.

Selon ce dernier la différence de traitement de la société suisse par rapport à une société française ne résultait pas du lieu de leur siège, et donc de leur nationalité, mais du lieu de l'établissement auquel l'activité immobilière était rattachée.

Il convient toutefois de rappeler que cette convention autorise l'imposition en France en application de l'article 15, alors même que la société ne dispose d'aucun établissement en France (l'absence d'un tel article expliquait la solution contraire retenue pour des sociétés luxembourgeoises réalisant de tels profits en France sans y disposer d'établissement stable).

Au moyen de cette décision, la Haute juridiction a donc entendu donner un coût d'arrêt à une évolution qui aurait totalement interdit à la France d'appliquer son droit interne, alors même que la convention bilatérale lui en donnait la possibilité du fait de la présence d'un article visant les gains en capital.

Il est rappelé d'ailleurs que les conventions d'origine signées par la France avec le Luxembourg et le Danemark ne permettaient pas l'imposition de ce prélèvement (réponses **Zimmermann** déjà citée et **Masson** Sénat 25/11/2004 p. 2687 n° 12118), dans la mesure où les profits immobiliers ne pouvaient être taxés que comme revenus d'entreprises.

Tel n'est plus le cas depuis les modifications intervenues à compter respectivement de 2008 et 2009 pour ces pays, dès lors que la France a récupéré le droit d'imposition (soit par le modèle OCDE, soit par le seul droit interne dans l'attente d'une nouvelle convention avec le Danemark).

A l'heure actuelle, cette manière de voir peut encore s'appliquer à la convention franco-libanaise, même si rien n'a été publié spécifiquement pour ce pays à ce jour. Se reporter à ce sujet à une réponse apportée par la Direction de la législation fiscale à l'occasion d'une demande de solution formulée par un conseil.

A signaler, l'impossibilité également d'appliquer ce prélèvement de l'article 244 bis du CGI :

- d'une part aux profits tirés de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière ou de promesses de ventes d'immeuble réalisés par des marchands de biens résidents d'un pays conventionné, lorsque la convention renvoie au droit interne pour la définition des biens immobiliers,
- d'autre part à la quote-part de plus-value retirée par une société d'un pays non conventionné (et à fortiori conventionné), résultant de la cession d'immeubles par une société de construction-vente française, dans la mesure où c'est cette dernière qui constitue le sujet fiscal en France (instruction 8 M-2-02 du 16 avril 2002).

De ce fait, la prise de participation d'une société du Liechtenstein dans une SCI ou SNC de construction-vente française à l'IR, par exemple, ne donnerait lieu qu'au paiement de l'IS exigible dans les conditions de droit commun, pour ce qui concerne la quote-part de résultat revenant à cette personne morale étrangère.

Pour ce qui concerne les personnes physiques « résidentes privilégiées » de Monaco, ou sociétés de personnes contrôlées par ces mêmes résidents, ou encore les sociétés de capitaux monégasques, les profits réalisés à titre habituel par les marchands de biens et les constructeurs dépourvus d'établissement en France pouvaient être soumis auparavant au prélèvement de 50 %.

La France pouvait en effet appliquer sans aucune restriction sa législation interne en l'absence de toute clause de non-discrimination pouvant concerner les entreprises.

Cela étant, depuis le 1^{er} janvier 2010 (art. 22, I6R de la loi de finances rectificative pour 2009) le taux du prélèvement a été ramené de 50 % à 33 1/3 %, sauf pour les personnes ou organismes domiciliés, établis ou constitués dans un ETNC.

Par ailleurs il a été prévu que l'excédent du prélèvement sur l'IS pouvait désormais être restitué aux personnes morales et organismes résidents d'un Etat de l'UE ou d'un Etat ayant conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en matière d'échange de renseignements et de lutte contre l'évasion fiscale et n'étant pas non coopératifs.

4°) Des revenus exonérés en droit interne en vertu de l'article 244 bis C du CGI ne peuvent pas être imposés sur le fondement d'une convention

L'article 165 bis du CGI prévoit que, nonobstant toute disposition contraire de ce code, tous les revenus dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions sont passibles en France de l'impôt sur le revenu.

Il ressort des travaux parlementaires de la loi du 28 décembre 1959 dont sont issues ces dispositions qu'elles ne s'appliquent pas aux revenus dont l'exonération d'imposition est prévu par la loi fiscale (TA Montreuil 18 novembre 2011 n° 1005653, **Griveau**).

En l'espèce l'administration entendait imposer, sur le fondement de l'article 12 § 6 de la convention franco-chinoise du 30 mai 1984 (imposition au lieu de situation des biens des gains en capital, des plus-values de cessions de titres réalisés par un résident fiscal chinois exonérés donc en droit interne par l'article 244 bis C du CGI.

5°) Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus assise sur le revenu fiscal de référence (RFR)

Cette nouvelle contribution additionnelle à l'impôt sur le revenu a été instaurée par la loi de finances 2012 et s'applique dès l'imposition des revenus de 2011 aussi bien aux non-résidents qu'aux résidents.

Taux de 3 % à la fraction du revenu fiscal de référence comprise entre 250 000 € et 500 000 € (ou entre 500 000 € et 1 000 000 € pour les contribuables soumis à une imposition commune, y compris l'année du mariage et du décès).

Taux de 4 % lorsque le revenu fiscal de référence est supérieur respectivement à 500 000 € et 1 000 000 €.

Les revenus de source française des non-résidents entre dans la composition du revenu de référence, lequel comprend notamment les revenus fonciers nets, les plus values cession d'immeubles et de meubles, de valeurs mobilières, les revenus de capitaux mobiliers nets soumis au PLF...

Aux fins que rien ne puisse échapper, il a été prévu que dorénavant les plus-values immobilières (ou sur certains biens meubles) devront désormais être mentionnées explicitement sur la déclaration n° 2042, sous peine d'une amende égale à 5 % des sommes non déclarées (avec toutefois un minimum de 150 € et un maximum de 1 500 €, pouvant être réduits de moitié si absence d'infraction dans les 3 années précédentes).

Pour la détermination du RFR l'article 223 sexies du CGI exclut expressément l'application du système du quotient prévu par l'article 163-0 A du CGI pour les revenus exceptionnels ou différés, au profit d'un dispositif spécifique à la contribution visant à lisser l'imposition des revenus exceptionnels.

Ce dispositif tient compte de la moyenne des revenus fiscaux de référence des deux années précédant celle de l'imposition dès lors que sont réunies les trois conditions cumulatives tenant

- au montant du RFR de l'année d'imposition qui doit être supérieur ou égal à 1 fois et demie la moyenne de référence des deux années précédentes,
- au montant du RFR des deux années précédant celle de l'imposition, le mécanisme étant réservé aux contribuables dont le RFR de chacune d'elles est inférieure ou égal au seuil d'imposition de la contribution,
- à l'imposition en France au titre des deux années précédant celle de l'imposition, pour plus de la moitié de ses revenus de source française ou étrangère de même nature que ceux entrant dans la composition du RFR.

Cette disposition tend à écarter les primo-déclarants et les non résidents qui transfèrent leur domicile fiscal en France et qui, au titre des deux années antérieures, n'ont pas été imposés en France.

Pour la liquidation de la contribution elle-même, la fraction du RFR supérieure à la moyenne des revenus fiscaux des deux années précédentes est divisée par deux, puis le montant obtenu est ajouté à cette même moyenne. La cotisation supplémentaire ainsi obtenue est multipliée par deux.

Exemple : contribuable marié, domicilié fiscalement en France, titulaire d'un RFR 2011 égal à 4 000 000 €. Son RFR de 2009 est de 350 000 € et celui de 2010 de 450 000 €, soit une moyenne de 400 000 €.

Condition relative au RFR de 2011 : $4\,000\,000 > 600\,000$ (soit $1,5 \times 400\,000$)

Condition relative au RFR 2009 : $350\,000 < 500\,000$ et au RFR 2010 : $450\,000 < 500\,000$

Imposition à l'IR 2009 et à l'IR 2010 pour plus de la moitié du RFR mondial (condition supposée remplie puisque domicile fiscal en France).

Donc le mécanisme du lissage est applicable.

Base de la contribution : $2\,200\,000$ € (soit $4\,000\,000 - 400\,000 = 3\,600\,000 / 2 = 1\,800\,000 + 400\,000$)

Application du barème de la contribution 63 000 € (soit $1\,000\,000 - 500\,000 = 500\,000 \times 3\% = 15\,000$ et $1\,200\,000 \times 4\% = 48\,000$)

Contribution lissée à la charge du contribuable : 126 000 € (soit $63\,000 \times 2$)

Nota : l'application des règles de droit commun aurait donné 135 000 € (soit $1\,000\,000 - 500\,000 \times 3\%$ et $3\,000\,000 \times 4\%$)

D- La fiscalité des donations et successions

La transmission à titre gratuit d'un patrimoine immobilier situé en France est imposable dans cet Etat, ne serait ce que du fait du principe de territorialité en droit français et de la rareté des conventions sur les successions (37 à ce jour) et surtout sur les donations (10 au total actuellement : Allemagne, Autriche, Canada, Etats-Unis, Guinée, Italie, Nouvelle-Calédonie, Portugal, St Pierre et Miquelon, Suède).

1°) Principe de territorialité

a) Critère de la domiciliation

Depuis 1999 l'expatriation des donateurs dans un pays conventionné n'est plus un remède à la taxation en France de la transmission du patrimoine.

Au regard de l'article 750 ter du CGI, trois situations sont principalement envisageables :

- défunt ou donateur domicilié en France : tous les biens meubles ou immeubles sont imposables en France, qu'ils soient situés en France ou à l'étranger (1°)
- défunt ou donateur non domicilié en France : seuls les biens meubles ou immeubles situés en France y sont imposables (2°), l'héritier ou le donataire n'y étant pas lui-même domicilié,
- défunt ou donateur non domicilié en France, alors que le donataire ou l'héritier est lui-même domicilié en France à la date de la mutation et qu'il l'a été pendant une période de 6 ans au cours des 10 dernières années (3°). Dans ce cas, les biens situés à l'étranger sont également imposables en France, mais encore faut-il qu'aucune convention ne soit applicable en matière de droits de mutation à titre gratuit.

b) Critère du lieu de situation des biens

Outre l'immeuble, ou une créance détenue sur un débiteur domicilié en France, ou de valeurs mobilières émises en France, ou encore de brevets et marques de fabriques exploités en France, tous biens ne posant pas de problème particulier, se pose la question de la détention d'actions ou de parts de sociétés étrangères à prépondérance immobilière.

Par principe, en vertu de l'article 750 ter 2°, alinéa 4 sont considérées comme françaises les parts ou actions de sociétés étrangères dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France (selon l'administration lorsque la valeur de ces biens représente plus de 50 % de l'actif social situé en France), et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société.

Se pose donc le même problème qu'en matière d'ISF, tant pour ce qui doit figurer au numérateur (immeubles ou droits immobiliers seulement ou également les parts de sociétés considérées ?), que pour l'appréciation de ce que l'on doit entendre par actif total de la société (seuls biens situés en France ou actif mondial ?). Cf. affaire **Regazzacci** 17/3/2006 n° 04-10556 cité pour l'ISF.

Par ailleurs, selon l'alinéa 2, sont également imposables en France, les immeubles ou droits immobiliers détenus en France par des non-résidents par l'intermédiaire de toute personne morale ou organisme dans lequel le défunt ou le donateur détenait (dans le cadre du groupe familial) directement ou indirectement plus de la moitié des actions, parts ou droits.

Cela étant, il importe de préciser que la valeur imposable des actions, parts ou droits détenus est totale, s'il s'agit d'une personne morale ou d'un organisme dont le siège social statutaire ou de direction effective est en France, alors qu'elle ne devra représenter qu'une fraction de la valeur de l'immeuble ou du droit immobilier sis en France lorsque ledit siège se situe à l'étranger (Inst. 26 avril 1999, 7 G-5-99 n° 38 et 39).

Enfin il importe de noter que les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ne sont pas pris en compte.

Depuis le 1^{er} janvier 1999 il y a donc trois situations possibles :

- le bien immobilier est acquis en direct ou par une personne morale française : transmission à titre gratuit taxable en France ;
- le bien immobilier est détenu par une personne morale étrangère : transmission imposable, soit selon le critère de la prépondérance immobilière, soit selon celui de la détention indirecte ;
- le bien immobilier est détenu par une chaîne de sociétés : la transmission des parts de la société « finale » sera imposée en France en cas de contrôle de la société propriétaire à plus de 50 %.

Lorsque le droit d'imposer est étendu au patrimoine mondial, les biens situés à l'étranger doivent être évalués à leur valeur vénale au jour du décès, étant précisé que, pour les meubles meublants, il convient de noter qu'en cas d'option pour l'application du forfait mobilier de 5 % l'assiette sera le patrimoine mondial, et ce quand bien même le défunt ne possédait aucun meuble à l'étranger.

c) Les risques de double imposition liés à la domiciliation ou à la territorialité de l'impôt

Ces risques sont évités par l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt français (article 784 A du CGI), lorsque les biens sont situés à l'étranger.

Il en sera ainsi notamment pour les droits de donation avec par exemple un père, résident belge, qui donne à son fils, résident de France, un bien immobilier en Belgique.

La donation sera à la fois imposable en Belgique et en France, à défaut de convention en la matière.

2°) **Fiscalité des biens ou valeurs placés dans un Trust étranger au regard des droits de mutation à titre gratuit**

Après un arrêt du 20 février 1996 n° 93-19.855, **Zieseniss**, au moyen duquel la Cour de Cassation qualifiait de *donation indirecte* la transmission résultant d'un Trust révocable, cette même Haute juridiction a confirmé cette imposition en se basant cette fois sur une mutation à titre gratuit *sui generis* (Cass. com. 15 mai 2007 n° 05-18.268, **Consorts Tardieu de Maleissye**), alors que dans cette même affaire la CA de Rennes avait purement et simplement appliqué au trust irrévocable en cause la qualification de donation indirecte comme dans l'arrêt de 1996.

Concernant plus précisément l'affaire **Tardieu de Maleissye**, il s'agissait de la remise de biens à un trust aux USA selon la loi américaine, devenu irrévocable, à charge de remise des biens en cas de décès du constituant à ses descendants ou à des bénéficiaires désignés par testament.

Interrogés par le fisc français, les services fiscaux américains avaient indiqué que ce trust n'était pas taxé aux USA et que s'agissant de valeurs mobilières détenues par un résident français n'ayant pas la citoyenneté américaine, seule la France pouvait taxer ce bien compte tenu des articles 5, 6 et 7 de la convention franco-américaine.

La question précisément posée était de savoir si cette opération constituait lors de son dénouement une donation rapportable à la succession du constituant taxable aux droits de mutation à titre gratuit en vertu de l'article 784 du CGI.

A cette occasion, la Cour de Cassation avait donc écarté les qualifications de legs, de donation indirecte, de donation conditionnelle pour retenir une notion « sui generis » qui restait contestable selon le Doyen Bernard Hatoux, cette qualification (à la supposer exacte par ailleurs) n'entrant pas selon lui dans le champ des droits de mutation à titre gratuit limité aux donations et aux successions par les dispositions combinées des articles 634 et 750 ter du CGI, sauf dérogation légale expresse (assurance-vie visée par les articles 757 B et 990 I et tontine relevant de l'article 754 A du code général des impôts).

Pour ce théoricien du droit, il devait appartenir au seul législateur de combler le vide juridique et non au juge de créer le droit.

Cela a précisément fait l'objet de l'article 6 de la loi de finances rectificative pour 2011, dont le dispositif est entré en vigueur le 31 juillet 2011.

Le I du nouvel article 792-0 bis du CGI donne une définition du trust en son 1 « *ensemble des relations juridiques créées dans le droit d'un Etat autre que la France par une personne qui a la qualité de constituant, par acte entre vifs ou à cause de mort, en vue d'y placer des biens ou droits, sous le contrôle d'un administrateur, dans l'intérêt d'un ou plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé* » et du constituant en son 2 « *soit la personne physique qui l'a constitué, soit, lorsqu'il a été constitué par une personne physique agissant à titre professionnel ou par une personne morale, la personne physique qui y a placé des biens et droits* ».

La définition du 1 s'applique à l'ensemble des dispositions du CGI alors que celle du 2 est limitée aux dispositions relatives aux droits d'enregistrement et à l'ISF.

Le 3 de l'article 792-0 bis, II du CGI définit par ailleurs un constituant fiscal afin de permettre l'imposition aux DMTG des transmissions successives des avoirs restant dans le trust de génération en génération.

Cette disposition permet donc de taxer à chaque changement de bénéficiaire du fait du décès du parent. Ainsi, pour les trusts dont le constituant initial est décédé à la date d'entrée en vigueur de la loi, le bénéficiaire est également assimilé au constituant lui-même.

Mais il n'a pas été prévu de taxer rétroactivement toutes les transmissions intervenues antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi.

Le II du nouvel article 792-0 bis du CGI assujettit donc aux DMTG toutes les transmissions à titre gratuit réalisées via un trust, qu'elles puissent être ou non qualifiées de donation ou de succession au regard des règles de droit commun.

Extension du champ d'application territorial défini jusque là par l'article 750 ter du CGI afin de comprendre les biens ou droits composant un trust ainsi que les produits qui y sont capitalisés, dès que le constituant ou le bénéficiaire réside en France ou que les avoirs sont situés en France.

Extension du champ de la présomption de propriété de l'article 752 du CGI s'agissant des actions, obligations, parts de fondateur ou bénéficiaires, parts sociales et toutes autres créances dont le défunt a eu la propriété, a perçu les revenus ou à raison desquelles il a effectué une opération quelconque moins d'un an avant le décès, avec l'adjonction des biens ou droits placés dans un trust tel que défini à l'article 792-0 bis du CGI.

Modalités de taxation

a) Si la transmission d'actifs réalisée via un trust peut être qualifiée de donation ou de succession, celle-ci se fera en fonction du lien de parenté existant entre le constituant et le bénéficiaire. La valeur des avoirs placés en trust étant ajoutée à celle des autres biens reçus en tant qu'héritier du constituant.

Cette transmission sera soumise aux règles de droit commun (rapport fiscal des donations antérieures, abattements, réduction des droits, barème).

b) Dans le cas où la donation ou la transmission par décès ne pourra être établie, la transmission sera soumise à des règles d'imposition spécifiques décrites à l'article 792-0 bis, II-2 du CGI, selon les trois situations suivantes :

* Transmission, lors du décès, d'une part déterminée à un bénéficiaire déterminé : taxation en fonction du lien de parenté,

* Transmission globale à plusieurs descendants du constituant, sans possibilité de répartition : droits de succession dû au taux marginal de 45 % (incertitude toutefois pour ce qui concerne les situations d'indivision).

* Dans tous les autres cas, la succession sera soumise au taux marginal de 60 %. Seront notamment visés ici les avoirs demeurant dans le trust ou une transmission globale à des personnes dont certaines ne sont pas des descendants.

Pour les deux dernières situations, les droits seront acquittés par l'administrateur du trust (à défaut les bénéficiaires seront solidairement responsables).

Le décès du constituant constituera le fait générateur de ces droits de mutation « sui generis », que les biens soient transmis au décès du constituant ou à une date postérieure.

c) Par exception au dispositif précité, les droits de donation et de succession seront dus au taux marginal de 60 % (cela indépendamment du lien de parenté et de la nature de la part, déterminée ou globale) :

- lorsque l'administrateur du trust est soumis à la loi d'un ETNC,
- lorsque le trust a été créé après le 11 mai 2011 par un constituant fiscalement domicilié en France lors de sa constitution.

Il est rappelé le rescrit en date du 23/12/2011 qui a apporté des précisions sur les obligations déclaratives des administrateurs. Voir supra l'exposé concernant l'ISF.

Nota : l'imposition aux droits de mutation des transmissions à titre gratuit réalisés via un trust est indépendante de ces obligations déclaratives.

3°) Incidence des conventions fiscales

Il importe de rappeler, en préalable, qu'il n'y a pas de convention sur les successions avec le Canada, le Danemark, la Grèce, l'Irlande, Israël, le Luxembourg, la Norvège, les Pays-Bas, le Portugal, le Québec, la Russie, pour ne citer que les principaux pays susceptibles d'avoir des ressortissants qui y sont résidents, propriétaires de biens meubles ou immeubles en France.

Certaines sont toutes récentes, comme la convention sur les successions et les donations avec l'Allemagne qui n'est entrée en vigueur que le 3 avril 2009.

La définition conventionnelle de la résidence fiscale en la matière est, le plus souvent, identique à celle retenue pour les besoins de l'impôt sur le revenu.

Il existe cependant parfois des différences, comme par exemple la convention franco-britannique du 21 juin 1963 sur les successions qui ne s'applique, côté britannique, qu'aux personnes qui ont un domicile d'origine ou de choix ou ont séjourné au Royaume-Uni durant plus de 17 ans au cours des 20 dernières années.

C'est dire que les résidents britanniques ne remplissant pas ces conditions ne sont pas protégés par la convention et peuvent donc se voir imposés en France sans limitation si les héritiers sont résidents de France.

TAU v MOYEN

Ou encore celle sur les successions et donations avec l'Italie, dans la mesure où le point b) du Protocole de la convention du 20 décembre 1990 prévoit qu'en cas de décès d'une personne dans un Etat, alors qu'elle n'y résidait que de façon temporaire et qu'elle avait la nationalité de l'autre Etat, cette personne doit être considérée comme résidente de l'Etat dont elle possédait la nationalité si elle avait manifesté la volonté de conserver son domicile dans l'Etat dont elle avait la nationalité et si elle avait séjourné moins de cinq ans dans l'autre Etat au cours des sept années précédant son décès.

Le modèle OCDE de convention en matière successorale et de donation est très simple puisqu'il accorde à l'Etat de résidence du donateur ou du défunt le droit d'imposer l'ensemble de la donation ou de la succession, à l'exception des biens immobiliers et des établissements ou bases fixes situés dans l'autre Etat qui sont imposables localement.

En fait c'est beaucoup plus compliqué car il convient également de tenir compte des spécificités du droit successoral de l'Etat contractant et de les combiner avec le droit successoral français, lequel prend en considération la réserve vis-à-vis des enfants notamment.

a) L'exclusion de l'article 750 ter 3° du CGI

Les conventions définissent donc l'Etat dans lequel les droits de mutation doivent être payés ; elles permettent ce faisant d'écarter notamment les modifications intervenues en 1999 sur la détention familiale de plus de 50 % de droits dans une société détenant même indirectement un immeuble (deuxième alinéa du 2°) ou la domiciliation de l'héritier ou du donataire (3°), pour ce qui concerne bien évidemment les conventions signées à une date antérieure.

Néanmoins, lorsque la méthode d'imputation n'a pas été retenue, l'application du taux effectif dans le cadre de la méthode d'exonération permet à la France d'appliquer, sur les biens imposables, le taux moyen qui aurait été applicable s'il avait été tenu compte de l'ensemble des biens imposables en vertu du seul droit interne.

Contrairement à l'impôt sur le revenu, ce taux effectif est en effet également applicable aux non-résidents pour les biens français qui, selon la convention ne seraient imposables que dans l'autre Etat (exemple pour une créance sur un débiteur français ou pour la détention de valeurs mobilières françaises).

↓ FIN. SOCC

A 2000
FRANCE

Pire, les biens imposables selon certaines conventions (telles que l'Autriche, la Belgique, l'Espagne, les Etats-Unis, l'Italie, la Suède et la Suisse) pourront être imposés en France au taux moyen qui résulterait de l'application de l'article 750 ter 3° du CGI.

Ainsi pour un résident de Belgique qui décède en Belgique avec un immeuble en France et un important patrimoine mobilier qu'il laisse à son fils résident de France, le taux applicable à l'immeuble français prendra en compte l'ensemble des biens laissés par le père à son fils (avant 1999 seule la valeur de l'immeuble aurait été imposée au taux progressif).

Il est rappelé que la pratique française consiste à retenir le plus souvent la méthode de l'exonération, avec donc le taux effectif, mais que parfois c'est la méthode de l'imputation qui a été retenue (conventions notamment avec la Nouvelle-Calédonie, le Royaume-Uni).

Parfois, il y a même combinaison des deux méthodes en se plaçant par rapport à la résidence du défunt : exemple de la convention franco-américaine avec méthode de l'exonération côté français et celle de l'imputation côté américain ; exemple également de la convention franco-belge avec méthode de l'exonération côté belge et celle de l'imputation côté français.

En tout état de cause, dans la méthode de l'imputation, l'impôt payé dans l'autre Etat n'est imputable sur l'impôt français que dans la limite de ce dernier.

b) Le cas des sociétés à prépondérance immobilière

Il existe deux familles de conventions :

- celles qui ne retiennent que la notion de prépondérance immobilière (conventions avec l'Autriche, le Cameroun, le Congo, l'Italie, la Nouvelle-Calédonie, Saint Pierre et Miquelon et la Suède), d'où imposition possible en France si l'immeuble y est situé ; S C E

- celles qui ne font référence qu'au droit interne (conventions avec l'Espagne, les Etats-Unis, la Finlande, le Royaume-Uni, la Suisse...), d'où impossibilité d'assimiler les parts ou actions d'une société à un bien immobilier en France et donc imposition dans le seul Etat de résidence.

S'agissant plus particulièrement du Royaume-Uni, pour les sociétés à prépondérance immobilière il convient de distinguer selon qu'il s'agit de sociétés de capitaux ou de sociétés civiles. Les premières sont réputées situées dans l'Etat de constitution, alors que les secondes sont réputées situées dans l'Etat de situation des immeubles.

Par ailleurs la convention franco-monégasque du 1^{er} avril 1950, qui ne concerne que les seuls français et nationaux monégasques (*), est de nature tout à fait particulière puisque le défunt qui est considéré comme résident fiscal de Monaco lors de son décès n'est en pratique imposable en France que sur les seuls immeubles qui y sont situés ainsi que les biens meubles corporels qui s'y trouveraient.

L'ameublement d'un immeuble en France est donc particulièrement recommandé (que ce soit par l'intermédiaire d'une SCI française ou monégasque) puisqu'il permet aux héritiers de celui-ci d'échapper à tout droit de succession, y compris à Monaco dès lors qu'il s'agit d'une transmission en ligne directe ou entre conjoint.

Par ailleurs Monaco n'imposant que les biens qui se trouvent en Principauté, les autres biens étrangers ne pourront être imposés que selon le droit fiscal interne de chaque Etat concerné.

(*) Toutefois, la succession de certains étrangers résidant en Principauté ne peut être concernée par le dispositif de l'article 750 ter 3^o, dès lors qu'elle est susceptible de pouvoir bénéficier de la clause de non discrimination fiscale contenue dans la convention signée entre la France et le pays dont ils ont la nationalité (si celle-ci ne fait pas obligation de résidence dans l'un des deux Etats concernés, ce qui est précisément le cas des italiens entre autres).

Cela, en dépit de la jurisprudence du TGI de Nice dans l'affaire **Testot-Ferry** le 26/09/2002, confirmé par la Cour d'Appel d'Aix en Provence en 2004.

En effet, tirant toutes les conséquences de l'arrêt du Conseil d'Etat **Epoux Biso** du 11 juin 2003, intervenu sur l'application de l'article 164 C, l'administration centrale a renoncé au bénéfice de cette jurisprudence considérant qu'elle pourrait être battue en brèche par tout contribuable étranger pouvant se prévaloir d'une telle clause.

Elle a dû admettre, ce faisant, que cette clause ne visait pas uniquement la situation du redevable mais également celle du défunt. Dès lors, la succession reçue devait être traitée sur un plan fiscal de manière identique à celle d'une personne de nationalité française résidant à Monaco et placée dans la même situation que le défunt.

Or, en application de la convention franco-monégasque du 1^{er} avril 1950 en matière successorale, des biens identiques à ceux légués en l'espèce, qui seraient transmis par un défunt de nationalité française résident fiscal de Monaco en la matière à l'un de ses enfants résident français, ne seraient pas imposés en France au titre de l'article 750 ter 3^o du CGI.

En définitive, les dispositions de cet article 750 ter 3^o du CGI ne devraient plus concerner que les étrangers résidents de la Principauté et non protégés par une clause applicable quelque soit l'Etat de résidence (ressortissants américains, autrichiens, britanniques, suisses, belges, espagnols...), si l'on se réfère à la typologie du commissaire du gouvernement Gilles Bachelier concernant cette fois les conventions sur les successions

Cela étant, certaines clauses de non discrimination contenues dans les conventions concernant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune ont une portée universelle, en ce sens qu'elles concernent tous les impôts (voir précisions ci-après).

4°) Le danger du rappel fiscal lors d'un retour ou d'une installation en France

En vertu de l'article 784 du CGI toutes les donations antérieures de moins de 6 ans doivent faire l'objet d'un rappel fiscal à la succession du donateur, tout au moins si celle-ci est régie par le droit français.

Délai porté à nouveau à 10 ans à compter de l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2011, puis à 15 ans à compter du 17 août 2012.

Les conventions sur les donations ne concernent que l'Allemagne, l'Autriche, le Canada, les Etats-Unis, la Guinée, l'Italie, la Nouvelle-Calédonie, le Portugal, St Pierre-Miquelon et la Suède.

A défaut de convention, seul le droit interne commun aux donations et successions s'applique.

a) Application quant aux personnes

Cela concerne tout aussi bien le défunt ou donateur domicilié en France, que le donataire ou l'héritier domicilié en France, lorsqu'il l'a été pendant 6 ans au cours des 10 dernières années.

Dans l'hypothèse où le bénéficiaire d'une donation ou d'une mutation par décès d'une personne domiciliée hors du territoire français et n'incluant aucun bien situé en territoire français est un enfant résidant en France, âgé de moins de 6 ans, celui-ci n'a pas pu, du fait de son jeune âge, avoir son domicile fiscal en France pendant plus de 6 ans au cours des 10 dernières années précédant celle au cours de laquelle il a reçu les biens. La transmission n'entre donc pas dans le champ d'application des DMTG en application de l'article 750 ter 3° du CGI (RM Zimmermann AN 12/7/2005 p. 6873 n° 58326).

b) Application quant aux actes

La dispense de rappel suppose une donation ou un don manuel présenté à l'enregistrement depuis le délai imparti indiqué ci-dessus.

Cette nouvelle donne va impacter les donations se situant dans le nouveau délai imparti pour ce faire.

Exemple (antérieur au dernier allongement) : donation d'un bien consentie le 1/1/2007. Le contrôle valeur se prescrit au 31/12/2010. Si le décès intervient le 30 mars 2012 la déclaration de succession devra reprendre la donation effectuée donc depuis moins de 10 ans alors que cela n'aurait pas été nécessaire auparavant.

D'où, de surcroît, l'importance de révéler en France un don manuel originairement non taxable car réalisé entre non-résidents (par exemple de Grande-Bretagne ou de Belgique notamment), y compris par acte authentique, avant de devenir ultérieurement résident fiscal de France, dès lors que la donation ne portait pas sur un bien imposable en France selon le droit interne français pour ce qui concerne un ex non-résident non couvert par une convention.

A l'inverse, un français ayant transféré sa résidence fiscale en Suisse doit se garder ensuite de faire une donation portant sur des parts d'une société à prépondérance immobilière en France ou sur une créance en compte courant dans celle-ci, sous peine d'être recherché en paiement des droits de donation en France, dans la mesure où la convention franco-suisse ne couvre pas les droits de donation.

A noter qu'il est possible d'obtenir une exonération de DMTG en Belgique au titre d'un don manuel non enregistré, à condition toutefois que le donateur ne décède pas dans les trois ans de la donation.

5°) Précisions diverses

* Les conventions reprennent rarement l'intégralité du modèle de l'OCDE **concernant la répartition des dettes**, modèle reposant sur les quatre principes suivants:

- dans l'Etat de situation des biens, le passif afférent à un bien immobilier notamment doit être déduit de la valeur du bien considéré,
- dans l'Etat de situation des biens, le passif excédant la valeur d'un bien peut être reporté sur un autre bien (compensation donc entre les divers biens),
- s'il reste un passif excédentaire dans un Etat, cet excédent remonte vers l'autre Etat et cela peut même jouer dans les deux sens (situs vers résidence ou l'inverse),
- mais si un Etat doit déduire une dette de manière plus large qu'en droit interne, la déduction n'est possible que si l'autre Etat n'est pas tenu de déduire la même dette en vertu de sa législation (cela afin d'éviter la double déduction).

Il peut donc en résulter des surimpositions puisqu'un Etat peut être amené à taxer alors qu'il y a globalement un passif successoral (tel peut être le cas de la convention franco-américaine du 24/11/1978 ou même de la convention franco-britannique du 21/6/1963, laquelle ne comporte pas même de règles pour la déduction des dettes).

A noter cependant que la pension qu'un contribuable non-résident a été condamné à payer à son ex-épouse domiciliée en France, c'est-à-dire au profit d'un créancier français par une décision française de justice, et de plus portable en France, constitue un passif français qui peut être déduit de ses biens français imposables (CA Paris 17 mars 2006 n° 04-10556, 1ère ch. B, **Regazzacci**).

* Certaines conventions, comme la convention franco-américaine ou même la convention franco-suédoise, ne contiennent pas de clause de non-discrimination. Mais cela peut être sans conséquences si, comme ces deux conventions, la convention fiscale en matière d'IR et d'ISF postérieure prévoit l'application du principe d'égalité de traitement à tous impôts, même non visés par la convention.

Exemple également pour une succession d'une britannique résidente de Monaco pour la succession de laquelle il a été écarté l'application de l'article 750 ter 3° du CGI (une douzaine d'héritiers résidents de France pour deux portefeuilles importants de valeurs mobilières sis à Genève et à Monaco), du seul fait du caractère plus récent de la convention en matière d'impôt sur le revenu (22 mai 1968), par rapport à celle sur les droits de succession (21 juin 1963) ne comportant, par elle-même, aucune clause de non discrimination.

En l'espèce il a été admis par l'administration centrale que la succession pouvait revendiquer le bénéfice de l'égalité de traitement ressortant de la convention propre à l'impôt sur le revenu alors applicable (ce qui ne serait plus possible avec la nouvelle convention entrée en application le 1^{er} janvier 2010), dès lors que celle-ci comportait un champ territorial conventionnel non restreint à la résidence dans l'un des deux Etats, avec une clause d'égalité de traitement ne visant que les **nationaux** certes, mais applicable cependant aux impôts de toute nature.

Autrement dit, si une convention sur les successions ne permet pas d'invoquer l'égalité de traitement fiscal, l'on peut toujours recourir à une convention plus récente ne visant pas spécifiquement l'impôt concerné, dès lors que celle-ci peut s'avérer plus favorable au regard de la clause de non discrimination (il suffit pour cela que la clause dont la lecture peut se faire indépendamment des autres articles conventionnels soit susceptible de pouvoir s'appliquer aux impôts de toute nature).

C'est ainsi que, il y a quelque temps, le soussigné a été amené à considérer que la France ne pouvait appliquer l'article 750 ter 3° du CGI à une suédoise décédée à Monaco, où elle résidait, pour des biens immobiliers sis en Principauté, légués à une américaine résidente de France.

En effet, si la convention franco-suédoise sur les successions du 8 juin 1994 ne comporte pas de clause de non-discrimination, force est de constater qu'une telle clause existe dans la convention franco-suédoise du 27 novembre 1990 concernant l'impôt sur le revenu et l'ISF, laquelle lui est donc antérieure, et que cette clause est applicable quel que soit l'Etat de résidence et pour les impôts de toute nature ou dénomination.

* Certains Etats ont mis en place des législations spéciales leur permettant de suivre leurs ressortissants même domiciliés à l'étranger afin d'éviter que des personnes fortunées ne décident, à la fin de leur vie, de changer de domicile pour éviter la lourdeur des droits de succession.

Il en va ainsi de la Suède, lorsque le défunt ou le donateur a été domicilié dans ce pays durant au moins 5 ans au cours des 7 dernières années précédant le décès ou la donation et qu'il possédait à ce moment la nationalité suédoise mais non celle des deux Etats contractants. Dans cette situation, la Suède accorde cependant la déduction de l'impôt étranger payé dans l'Etat du domicile sur l'impôt suédois.

Exemple également des USA, pour un américain domicilié en France qui y décèderait moins de 5 ans après son installation. Dans ce cas, la France ne peut imposer la succession comme Etat du domicile car le défunt est réputé l'avoir conservé aux USA.

* La convention avec le Royaume-Uni prévoit que l'Etat du domicile du défunt peut imposer la succession de celui-ci sans limitation. L'autre Etat ne peut en revanche imposer que les biens qui en vertu de la convention étaient réputés situés sur son territoire et les biens qui auraient été imposables selon sa législation interne et qui échappent à l'impôt dans l'Etat du domicile sans que cette non-imposition résulte d'une exonération spéciale.

C'est ainsi que lorsque le défunt était domicilié au RU, les droits de succession sont exigibles en France notamment sur :

- les immeubles et les meubles corporels situés en France,
- les éléments incorporels (clientèles, droit de bail, et corporels (agencements, stocks) des fonds de commerce exploités en France,
- les actions, parts bénéficiaires, parts de fondateurs ou autres droits analogues émis par les sociétés de capitaux ayant leur siège en France.

En revanche aucun droit n'est dû sur les obligations émises par les sociétés françaises, ni sur des titres de même nature (y compris rentes et bons négociables émis par l'Etat français ou les collectivités publiques françaises).

La convention fiscale exclue l'application du taux effectif dans l'Etat dans lequel le défunt n'avait pas son domicile.

Pour éviter les doubles impositions, l'Etat du domicile accorde un crédit d'impôt, dont le montant ne peut cependant excéder le montant perçu dans ce dernier à raison des biens imposables dans les deux Etats,

* Par décision en date du 8 juin 2010 n° 09-3968 le TGI de Bobigny a considéré que par application combinées des articles 796-0 bis du CGI et de l'article 515-7-1 du Code civil, le « civil partnership » de droit anglais conclu entre deux personnes produit pleinement ses effets juridiques et fiscaux en France.

L'administration a entériné cette décision et précisé dans le cadre de l'instruction 7 G-2-10 n° 2 que deux ressortissants britanniques domiciliés en France et unis par un « civil partnership » enregistré au Royaume-Uni bénéficient, en cas de décès de l'un d'eux, de l'exonération de droits de mutation par décès prévue à l'article 196-0 bis du CGI.

* **Concernant la taxation des contrats d'assurance-vie en cas de décès, le prélèvement de 20 % pourra concerner dorénavant les contrats dont le souscripteur n'était pas fiscalement domicilié en France au moment de la souscription :**

- lorsque le bénéficiaire a son domicile fiscal en France au moment du décès ou qu'il l'a eu pendant au moins six années au cours des dix années précédant le décès.
- lorsque l'assuré a, au moment du décès, son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI.

Prélèvement de 20 % étendu également à la part revenant au nu-proprétaire en cas de démembrement de la clause bénéficiaire, l'abattement de 152 500 € étant alors réparti entre lui et l'usufruit au prorata des droits de chacun.

Le taux de ce prélèvement a été porté à 25 % pour la fraction de chaque part nette bénéficiaire supérieure à 902 838 €.

Application des nouvelles dispositions à raison des décès intervenus à compter du 31 juillet 2011 ainsi qu'à tous les contrats souscrits à compter de cette même date.

* Le rapport fiscal des donations antérieures modifié le 31/7/2011 (porté de 6 à 10 ans) devaient bénéficier d'un système de lissage, dans la mesure où le montant à rapporter faisait l'objet d'un abattement allant de 20 % à 80 % selon que la donation avait été passée depuis plus de 6 ans jusqu'à plus de 9 ans.

Cette mesure n'aura plus lieu d'être appliquée du fait de la réforme intervenue récemment, applicable à compter du 17 août 2012.

*** La loi entrée en application à cette même date a durci le régime des droits de mutation à titre gratuit sur plusieurs points :**

- abattement en ligne directe ramené de 159 325 € à 100 000 €,
- délai de rappel fiscal des donations allongé de 10 à 15 ans, y compris les donations-partages transgénérationnelles et de transmissions à titre gratuit des biens ruraux loués à long terme ou à bail cessible, et de parts de GFA,
- le seuil au-delà duquel l'exonération partielle affectant les biens ruraux et les parts de GFA passe de 75 % à 50 % de leur valeur a été fixé à 101 897 €
- extension du contrôle valeur des donations antérieures mis en place fin juillet 2011 lors de l'appréciation du seuil d'exonération partielle des biens ruraux et parts de GFA,
- délai pour bénéficiaire à nouveau de l'exonération des dons familiaux en espèces allongé à 15 ans (&)
- principe d'actualisation des différents abattements, tarifs et seuils supprimés,

(&) Plus particulièrement les dons familiaux de sommes d'argent (31 865 € depuis 2011) pourront désormais être effectués tous les 15 ans à partir du premier don enregistré, par un donateur de moins de 80 ans, s'agissant des dons consentis à un enfant, petit-enfant, arrière petit-enfant, ou à défaut d'une telle descendance à un neveu ou une nièce (majeurs ou émancipés).

Cette mesure ne jouera en pratique qu'à partir du 22 août 2022, du fait de l'entrée en vigueur de la loi TEPA le 22/8/2007.

Ces dons de sommes d'argent n'ont toujours pas à être rapportés pendant fiscalement dans les 15 ans à une succession ou à d'autres donations.

Le 9 juillet 2012 a été paraphé une nouvelle convention entre la France et la Suisse portant sur les droits de succession. Il est prévu que l'entrée en application se fasse au plus tard à la date du 1^{er} janvier 2014.

La France a forcé la main à la Suisse en la menaçant de dénoncer unilatéralement la convention de 1953 si elle ne voulait pas renégocier le traité, mesure qui lui aurait permis d'appliquer purement et simplement son droit interne, ce dont la Suisse a souhaité éviter pour assurer une certaine sécurité juridique à ses concitoyens.

Ce faisant c'est une véritable révolution qui s'annonce puisque l'on va substituer au droit du pays du défunt de taxer celui où réside l'héritier, contrairement au système OCDE.

La réforme va donc concerner les français établis en Suisse au forfait fiscal ou non, mais aussi tous les héritiers domiciliés en France de résidents suisses et tous les propriétaires suisses de biens immobiliers sis en France (article 11).

En outre, la notion de biens immobiliers est étendue aux titres de sociétés à prépondérance immobilière ou même simplement propriétaire d'un immeuble dès lors qu'il est détenu dans le cadre du groupe familial plus de la moitié des titres ou droits, directement ou indirectement (article 5).

Selon l'article 11, la France pourra imposer désormais l'ensemble des biens corporels qui s'y trouvent si le défunt est domicilié en Suisse (b) et même l'ensemble des biens où qu'ils se trouvent (y compris en Suisse !) si l'héritier est en France depuis 6 ans (c). Seul l'impôt éventuellement payé en Suisse pourra être déduit de l'impôt français !

Ainsi les héritages de biens mobiliers (actions, comptes bancaires, assurances vie...) seront taxés en fonction du lieu du domicile du bénéficiaire et non pas du défunt... Cela pour autant que ledit bénéficiaire ait vécu en France pendant au moins 6 ans au cours des 10 dernières années (quelle que soit la nationalité).

Enfin, pour définir le domicile fiscal du défunt, l'article 4 permettra désormais de prendre en considération le pays dans lequel celui-ci a ses intérêts personnels et économiques (entreprise par exemple).

L'article 10 anti-abus pourrait permettre par ailleurs à la France de considérer comme artificielle la domiciliation en Suisse d'héritiers potentiels peu avant la mort du propriétaire. En clair de faire en sorte que la domiciliation en Suisse soit motivée par d'autres considérations que fiscales pour éviter les foudres de l'administration.

L'article 14 prévoit également d'élargir le champ d'application de l'échange d'informations entre les autorités fiscales des deux pays à la question des successions.

Ainsi à l'ouverture d'une succession portant sur un bien immobilier en France cette dernière pourra demander à la Suisse si celle-ci ne comporte pas des comptes en Suisse.

Seul point sur lesquels la Suisse n'a pas lâché : elle ne prêterait pas assistance à la France pour le recouvrement des créances fiscales en la matière (contrairement à l'IR et à l'ISF).

De ce fait, les résidents suisses auront tout intérêt à rester en Suisse définitivement !

Il est rappelé, à toutes fins utiles, qu'en Suisse il n'existe pas d'impôt fédéral et que les Cantons imposent peu (0 % dans celui de Genève, le Valais et Schwitz... et 7 % dans celui de Vaud, le maximum) ; le % étant guère plus élevé si l'héritage revient à une nièce ou un ami...

La solution d'avenir passera donc pour un français par le fait de s'expatrier en Suisse avec ses héritiers potentiels et de ne plus rien posséder en France, que ce soit de manière ou indirecte.

Il pourra tout au plus garder sa nationalité française jusqu'au jour où le législateur français entendra imposer le français partout où il se situe dans le monde, à l'instar des USA.

Ce jour-là, il ne lui restera plus qu'à demander à être déchu de sa nationalité française pour autant que l'Etat français ne s'y oppose...

LOI APPLICABLE AUX SUCCESSIONS INTERNATIONALES

On rencontre deux systèmes possibles de règles de rattachement :

- les systèmes unitaires, qui confèrent à une loi unique le règlement de toute la succession.

Il peut s'agir de la loi nationale du de cuius au moment de son décès, quelle que soit la nature des biens et le pays dans lequel ils se trouvent (Allemagne, Autriche, Espagne, Italie, Liban, Maroc; Portugal, Qatar, Suède...), de la loi du dernier domicile du défunt (Danemark, Finlande, Israël, Norvège, Russie, Suisse...), de la loi de situation des biens meubles et immeubles (Panama, Uruguay...).

- les systèmes dualistes, qui morcellent la succession selon la nature des biens (loi de l'Etat du lieu de situation de l'immeuble et loi du domicile pour la succession mobilière). Sont concernés de la sorte, la Belgique, le Canada, les Etats-Unis, le Luxembourg, l'île Maurice, le Royaume-Uni...

Ou encore loi nationale pour les meubles, loi de situation pour les immeubles (Monaco...)

A- Rappels sur l'application de la loi française

Le droit international privé français a adopté ce principe du morcellement de la loi successorale : succession immobilière soumise à la loi de l'Etat de situation, alors que la succession mobilière relève de l'Etat du domicile, quelle que soit la nationalité.

Exemple : succession d'un français domicilié à son appartement de Nice et propriétaire d'un chalet en Suisse et d'un compte titres dans une banque de Zurich.

Le bien sis à Nice (loi du lieu de situation) et le compte titres suisse (loi du dernier domicile) seront soumis à la loi successorale française, le chalet en Suisse à la loi suisse (loi du lieu de situation).

La première opération consiste à qualifier juridiquement le problème posé, au regard de huit catégories qui possède sa propre règle de conflit, à savoir :

loi nationale de la personne – loi du lieu de situation du bien – loi désignée dans le contrat – loi d'autonomie du régime matrimonial – loi successorale de situation pour les immeubles et du dernier domicile pour les meubles – loi du lieu du dommage – loi du lieu où l'acte est établi – loi du for c'est-à-dire du juge qui a été saisi.

Par ailleurs deux Etats ayant les mêmes catégories de rattachement et les mêmes règles de conflit, peuvent désigner une loi différente s'ils ne qualifient pas de la même manière le problème posé.

Par exemple la France qualifie en droit civil les parts de sociétés comme étant des biens mobiliers ; elle considère donc celles-ci comme devant être soumises à la loi de l'Etat du lieu du dernier domicile du défunt.

Au contraire, de nombreux Etats étrangers qualifient les parts de SCI comme étant un immeuble et les considèrent donc comme étant soumises à la loi de situation de l'immeuble.

La qualification du problème rencontré va donc s'effectuer au regard de la loi du for (loi du notaire ou du juge saisi), cette autorité devant appliquer d'office la règle de conflit.

Faute de convention internationale en vigueur en France, la règle de conflit applicable aux successions internationales résulte du droit interne français, lequel conduit :

- au morcellement de la succession, la France ne connaissant pas la *professio juris* ; il y aura donc autant de successions que d'Etats concernés, étant précisé qu'il conviendra d'une part de qualifier les actifs successoraux et, d'autre part de bien définir le lieu du véritable dernier domicile du défunt ;

- à l'application de la loi étrangère désignée résultant soit de l'absence de conflit de systèmes de conflits de lois (succession d'un lillois ayant une maison en Belgique), soit de l'existence d'un tel conflit (succession d'un niçois propriétaire à San Remo).

Dans ce dernier cas, la loi française renvoie à la loi italienne, mais cette dernière renvoie à la loi française (intégralité de la succession à la loi nationale du défunt). C'est ce qu'on appelle le conflit de lois négatif, la France acceptant de la sorte la théorie du renvoi, y compris donc en matière immobilière.

Il peut tout aussi bien y avoir un conflit positif (espagnol propriétaire d'une villa à Nice), dont la solution dépendra de l'autorité saisie ou d'une négociation entre les conseils.

B- Conséquences et difficultés pratiques pour l'investisseur immobilier non-résident

Du fait notamment de notre réserve héréditaire pour des immeubles situés en France, laquelle revêt, de surcroît, un caractère d'ordre public, Celle-ci pourrait être contournée si la France avait signé la convention de La Haye du 1^{er} août 1989 qui a choisi de faire prévaloir le rattachement unitaire (signée par l'Italie, la Suisse, le Luxembourg, les Pays-Bas par exemple) sur la loi applicable aux successions à cause de mort qui a rejeté le système dualiste de rattachement en vigueur en France, à condition toutefois que le *de cuius* ne choisisse, dans le cadre d'un testament *professio juris*, la loi qui régira sa succession s'il a la nationalité de l'Etat choisi ou y a sa résidence habituelle.

Le rattachement retenu par cette convention de la Haye est un rattachement de proximité :

- en premier, loi de la dernière résidence habituelle du défunt qui possédait également la nationalité de cet Etat,
- à défaut de nationalité, résidence durant au moins 5 ans avant le décès,
- dans les autres cas, succession régie par l'Etat de la nationalité.

Du fait également de l'existence de parts de SCI donnant droit à la jouissance d'un appartement. Le juge français s'est ainsi prononcé en faveur de la qualification de meuble, même si celle-ci a suscité de nombreuses discussions. La succession relative à ces biens sera donc réglée par application de la loi du domicile du défunt. La même règle concernera d'ailleurs les parts d'une société de « time sharing ».

C - Quelles stratégies pour le non-résident ?

L'ameublement du bien immobilier détenu en France, dévolu selon la loi du dernier domicile du propriétaire (la prépondérance immobilière n'ayant aucune influence en la matière), à condition toutefois que le droit étranger n'y fasse évidemment obstacle en renvoyant à la loi française pour ce type d'actif...

C'est ainsi que des français résidant en Italie qui investissent en France se verront appliquer la loi française, quelle que soit la structure d'investissement (dès lors qu'ils ne sont pas italiens et qu'ils n'ont pas 5 ans de résidence en Italie lors du décès). La solution dans ce cas, consiste à profiter de la *professio juris* (choix par testament de la loi qui régira sa succession), admise par le droit italien (en se référant à la résidence habituelle).

L'adaptation du régime matrimonial en application de la Convention de La Haye du 14 mars 1978, entrée en vigueur en France le 1^{er} septembre 1992.

C'est ainsi que des époux anglais peuvent soumettre leur régime matrimonial anglais à la loi française uniquement pour l'immeuble acquis en France, en optant pour le régime de la communauté universelle avec clause d'attribution intégrale en pleine propriété au conjoint survivant, sans que cela ne nécessite d'homologation judiciaire.

Le démembrement de propriété, suite à l'acquisition séparée de l'usufruit et de la nue-propriété, si les nus-propriétaires peuvent bénéficier d'un régime de don manuel fiscalement favorable dans leur pays de résidence. Mais il convient alors d'éviter, pour l'usufruitier, la présomption fiscale de l'article 751 du CGI.

MISE EN ŒUVRE FRANÇAISE DE LA TRANSMISSION

Les instruments de transmission de droit interne français sont affectés par un testament international, lequel est issu d'une convention internationale.

1. Mise en œuvre à l'étranger d'instruments français.

A – Transmission anticipée : la donation entre vifs

Exemple : un espagnol, domicilié en France, procède à la donation d'un bien immobilier situé en Espagne, au profit de ses enfants également domiciliés en France.

La donation peut être passée devant un notaire français. Elle devra toutefois faire l'objet ensuite d'un dépôt au rang des minutes d'un notaire espagnol pour les besoins de la publicité foncière espagnole. Passée en la forme authentique devant un notaire français, la loi applicable à la donation sera la loi française.

Ses effets, au décès du donateur, seront en revanche soumis à la loi successorale espagnole, la France donnant compétence à la loi du lieu de situation (loi espagnole) et l'Espagne à la loi de la nationalité (loi espagnole).

A défaut de convention fiscale entre la France et l'Espagne sur les donations, il y aura double imposition, en France où se trouve le donateur, en Espagne lieu de l'immeuble. La France devra néanmoins accorder un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt payé en Espagne. Au final le montant total des droits payés correspondra au montant le plus élevé des deux Etats. S'il y avait eu attente de la succession, l'imposition n'aurait été opérée qu'en Espagne.

B – Transmission à cause de mort : le testament

Exemple : Une Sud-africaine, domiciliée à Monte-Carlo, souhaite procéder à la rédaction d'un testament olographe français pour organiser la transmission de ses biens, tant situés en France que ceux situés en Afrique du Sud.

La France et l'Afrique du Sud ayant ratifié la Convention de la Haye du 5 octobre 1961 sur la loi applicable en la forme des testaments, ledit testament sera considéré comme valable dans ce dernier pays.

D'une manière générale il est conseillé d'éviter une pluralité de testaments. La Convention de Bâle du 16 mai 1972 a créé un système uniforme d'inscription des testaments

L'ouverture du testament se fera en France et le tribunal compétent sera celui du ressort du notaire du fait du domicile à Monaco. Les mesures d'exécution du testament seront soumises à la loi du lieu de l'exécution, soit en France d'une part, en Afrique du Sud d'autre part.

2. Mise en œuvre en France d'instruments étrangers.

A – Effet en France d'une donation étrangère

Le danger du rappel fiscal, dans un contexte international, réside dans le fait qu'il peut concerner des donations qui n'étaient pas soumises, au jour de leur conclusion, à la loi fiscale française.

Exemple : des parents, résidents belges, procèdent à des dons manuels de sommes d'argent au profit de leurs enfants, également résidents belges.

Il résulte du droit fiscal belge que ces dons sont exonérés de droits de donation, sous réserve que le donateur survive pendant trois ans. Aussi est-il courant en Belgique de ne rien déclarer et de parier sur la survie du donateur.

En supposant que les parents décèdent 10 ans après le don et qu'au jour de leur décès, l'un des enfants est devenu résident fiscal de France.

Au jour du décès des donateurs, par application de l'article 750 ter 3° du CGI, la part mondiale de succession reçue par l'enfant devenu résident français a vocation (sous réserve de la convention fiscale) à être taxée en France.

Au cas particulier, le don n'ayant donné lieu à aucun acte, le fisc français sera en mesure de considérer qu'il n'a date certaine qu'au jour du décès. Il sera donc soumis au rappel fiscal et réintégré dans la masse taxable de la succession.

B – Effet en France d'un testament étranger

Exemple : une américaine, domiciliée à Los Angeles, propriétaire d'une villa sur la Côte, est décédée en l'état d'un testament américain.

Aux USA un jugement d'homologation sera rendu par la *Probate Court* ; l'exécution du testament sera par contre soumise aux règles françaises.

C – Effets en France d'un trust

Se reporter aux importantes modifications intervenues récemment, développées ci-avant, permettant dorénavant de fiscaliser toutes les situations, quel que soit le type de trust.

Exemples de calculs lorsque le défunt est fiscalement domicilié à l'étranger

Rappel des principes

En l'absence de convention, et si l'héritier est lui-même fiscalement domicilié à l'étranger, la France ne peut taxer que les biens ayant une assise matérielle en France (immeubles, parts de sociétés à prépondérance immobilière, immeubles détenus de façon indirecte).

Si l'héritier est lui-même domicilié fiscalement en France, celle-ci retrouve sa vocation à taxer le patrimoine mondial (article 750 ter 3° du CGI).

En présence d'une convention fiscale, la France perd une partie de son droit d'imposer le patrimoine mondial si l'héritier est en France. Cela concerne :

- les parts de sociétés à prépondérance immobilière, sauf pour les conventions les plus récentes,
- les immeubles détenus de manière indirecte (sauf avec les USA et l'Allemagne).

Règle du taux effectif et Etat du lieu de situation

Normalement prévue pour l'Etat de résidence en présence d'une convention appliquant la méthode de l'exonération (franco-belge par exemple), cette règle peut également s'appliquer parfois pour le calcul de l'impôt dû dans l'Etat du lieu de situation (cela quelle que soit la méthode d'élimination des doubles impositions applicables).

Ainsi la France, en tant qu'Etat du lieu de situation, peut être amenée à tenir compte également de la valeur des biens imposables pour déterminer le taux de son impôt. Il en va ainsi de la convention franco-italienne qui retient par ailleurs la méthode de l'imputation.

Exemple : soit la succession d'une personne, domiciliée fiscalement en Italie, laissant pour seul héritier un enfant unique (domicilié en France). Son patrimoine, d'une valeur totale de 520 000 €, se compose : en Italie d'une habitation principale (300 000 €) et d'un compte bancaire (100 000 €), en France d'un terrain (100 000 €) et d'un compte bancaire (20 000 €).

L'Italie taxera donc le patrimoine mondial, à charge pour elle d'accorder un crédit d'impôt au titre des biens français.

La France peut taxer uniquement le terrain et le compte français, soit 120 000 €.

La convention fiscale permet cependant à la France d'appliquer la règle du taux effectif dans un tel cas.

L'héritier étant domicilié en France, la part théorique taxable en application de la loi française se compose de l'entier patrimoine mondial, soit 520 000 €.

Sur cette part théorique, l'impôt théorique s'élève à : $(520\,000 - 159\,325) \times (20\% - 1\,805) = 70\,330 \text{ €}$ et le taux moyen d'imposition est égal à $70\,330 / 520\,000 = 13,52\%$

L'impôt effectivement dû en France sera égal à $120\,000 \times 13,52 = 16\,224 \text{ €}$

En l'absence de la règle du taux effectif, l'impôt dû serait de 0 €.

Dans l'hypothèse où certains héritiers sont domiciliés en France et d'autres à l'étranger, il convient d'apprécier le taux effectif héritier par héritier.

Peu importe d'ailleurs le fait que la convention applique la méthode de l'exonération ou celle de l'imputation.

SITUATIONS

Disposition d'une résidence en France et obligation déclarative

Exemple n° 1

Un Syrien est propriétaire d'une villa à St Jean Cap Ferrat depuis un certain nombre d'années. Le service est informé d'une résidence également à Monaco, de moindre importance.

S'appuyant sur la propriété de cette villa importante, où du personnel domestique est employé à l'année, le service lui adresse une demande de déclaration sur la base de l'article 170 bis du CGI qui stipule que sont assujettis à la déclaration, quel que soit le montant de leur revenu...^{3°} les personnes qui ont à leur disposition une ou plusieurs résidences secondaires, permanentes ou temporaires, en France ou hors de France...

En l'absence de réponse le service a taxé d'office.

Imposition séparée des époux

Exemple n° 2

Un britannique, marié sous un régime de séparation de biens, travaille habituellement en France où il dispose d'un studio. Il se rend tous les week-end, ainsi que lors de ses congés, au Royaume où réside son épouse et son fils.

Exemple n° 3

Une française, établie en France où elle exerce une activité commerciale, est mariée à un ressortissant canadien sous un régime de communauté. Ce dernier exerce sa profession de chirurgien au Québec. Le couple se voit périodiquement au moyen de visites réciproques de quelques semaines dans l'année.

Foyer et lieu de séjour principal en France

Exemple n° 4

Un contribuable, jusqu'alors non domicilié en France, a séjourné en France 170 et 175 jours sur deux années successives, alors que son épouse venu au chevet de sa mère très malade y a passé pendant ces mêmes années 275 et 273 jours.

Couple mixte

Exemple n° 5

Un oligarque russe, n'exerçant son activité professionnelle qu'en Russie, marié à une Ukrainienne sous un régime de communauté, a installé à l'année son épouse avec sa fille dans une villa de la côte aux fins de leur assurer la sécurité. Il subvient aux besoins de sa famille et leur rend visite périodiquement pour satisfaire notamment les besoins conjugaux.

Madame n'a aucun revenu de source française mais dispose d'un revenu immobilier en provenance de Monaco, pour un bien acquis en communauté avec son mari.

Monsieur n'a pour revenu qu'une rémunération d'administrateur d'une société Suisse Holding et de dividendes distribués par cette dernière, plus sa quote-part de revenu foncier à Monaco. Il est toutefois en mesure de faire valoir qu'il doit être considéré comme résident fiscal de Russie au regard de la convention.

Conflit de résidence fiscale entre deux pays conventionnés

Exemple n° 6

Un tunisien souscrit ses déclarations de revenus en France en faisant état de sa résidence principale à Paris et a fait l'objet d'un ESFP. A l'issue de ce dernier, il est imposé sur d'importants revenus non dénommés.

Dans le cadre contentieux il fait valoir qu'en fait il aurait dû être considéré comme résident fiscal de Tunisie, n'ayant d'ailleurs aucune activité professionnelle en France.

Quelle démarche doit-on adopter, étant précisé qu'il possède des intérêts beaucoup plus importants en France qu'en Tunisie, même si dans ce pays ils ne sont pas négligeables, alors même que son épouse vit en Tunisie. Le patrimoine français se compose d'ailleurs de cinq autres appartements, d'un portefeuille de valeurs mobilières, de participations importantes dans trois sociétés et de comptes bancaires où figurent des sommes importantes ?

Il se prévaut de la qualité de résident fiscal en Tunisie, ce qui n'est pas contestée au vu du justificatif délivré par ce pays.

Annexe

Liste des conventions fiscales internationales

4000. Nous reproduisons ci-après la liste des pays avec lesquels la France a signé une convention fiscale bilatérale destinée à éviter les doubles im. Sont indiqués respectivement : le nom du pays (col. 1), l'abréviation utilisée dans nos publications (col. 2), la date de la convention (et éventuell l'avenant qui la modifie), la référence au Journal officiel dans lequel elle a été publiée (col. 3) et les impôts visés (col. 4).

Pays	Abréviation	Date de la convention (et le cas échéant de l'avenant)	Impôts visés IR : impôt sur le reve IF : impôt sur la fortu S : successions DE : droits d'enregistrer DO : donations
Afrique du Sud	AFS	Convention du 8 novembre 1993 (JO 23-11-1995)	IR-IF
Albanie	ALB	Convention du 24 décembre 2002 (JO 21-10-2005)	IR-IF
Algérie	ALG	Convention du 17 octobre 1999 (JO 26-12-2002)	IR-IF-S
Allemagne	ALL	Convention du 21 juillet 1959 (JO 8-11-1961)	IR-IF
		Avenant du 9 juin 1969 (JO 22-11-1970)	
		Avenant du 28 septembre 1989 (JO 7-11-1990)	
		Avenant du 20 décembre 2001 (JO 20-9-2003)	
		Avenant du 16 février 2006	
Arabie Saoudite	ARSA	Convention du 12 octobre 2006 (JO 2-5-2009)	S-DO
		Convention du 18 février 1982 (JO 6-7-1983)	IR-S
		Avenant du 2 octobre 1991 (JO 3-9-1995)	IF
Argentine	ARG	Convention du 4 avril 1979 (JO 10-3-1981)	IR-IF
		Avenant du 15 août 2001 (JO 12-10-2007)	
Arménie	ARM	Convention du 9 décembre 1997 (JO 31-5-2001)	IR-IF
Australie	AUS	Avenant sous forme d'échange de lettres des 5 février 2003 et 3 février 2004 (JO 15-5-2007)	
		Convention du 13 avril 1976 (JO 4-12-1977)	IR
		Avenant du 19 juin 1989 (JO 28-9-1990)	
Autriche	AUT	Convention du 20 juin 2006 (JO 21-6-2009)	IR
		Convention du 26 mars 1993 (JO 14-12-1994)	IR-IF
		Convention du 26 mars 1993 (JO 20-12-1994)	S-DO
Azerbaïdjan	AZE	Convention du 20 décembre 2001 (JO 21-10-2005)	IR-IF
Bahrein	BAH	Convention du 10 mai 1993 (JO 6-8-1994)	IR-IF-S
		Avenant du 7 mai 2009 (1)	
Bangladesh	BAN	Convention du 9 mars 1987 (JO 30-8-1988)	IR
Belgique	BEL	Convention du 10 mars 1964 (JO 15-8-1965)	IR
		Avenant du 15 février 1971 (JO 6-12-1973)	
		Avenant du 8 février 1999 (JO 24-6-2000)	
		Avenant du 12 décembre 2008 (1)	
		Avenant du 7 juillet 2009 (1)	
Bénin (ex-Dahomey)	BEN	Convention du 20 janvier 1959 (JO 19-8-1960 et rectificatifs JO 8-1-1962)	S-DE
		Convention du 27 février 1975 (JO 10-1-1978)	IR-S-DE
Bolivie	BOL	Convention du 15 décembre 1994 (JO 30-11-1996)	IR-IF
Botswana	BOT	Convention du 15 avril 1999 (JO 12-6-2003)	IR
Brésil	BRE	Convention du 10 septembre 1971 (JO 27-11-1972)	IR
Bulgarie	BUL	Convention du 14 mars 1987 (JO 19-4-1988)	IR
Burkina Faso (ex-Hte-Volta)	BFAS	Convention du 11 août 1965 (JO 1-6-1967)	IR
		Avenant du 3 juin 1971 (JO 17-5-1975)	IR-S-DE

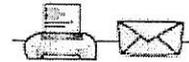
3653 Vente nouvelle d'Ascq et imprimé p
 -JLG, B, 2, 0, 0, 1, 4

Pays	Abréviation	Date de la convention (et le cas échéant de l'avenant)	Impôts visés IR : impôt sur le revenu IF : impôt sur la fortune S : successions DE : droits d'enregistrement DO : donations
Cameroun	CAM	Convention du 21 octobre 1976 (JO 11-9-1979) Avenant du 31 mars 1994 (JO 26-1-1997) Avenant du 28 octobre 1999 (JO 11-1-2003)	IR-S-DE
Canada	CANA	Convention du 2 mai 1975 (JO 10-10-1976) Avenant du 16 janvier 1987 (JO 13-10-1988) Avenant du 30 novembre 1995 (JO 16-9-1998)	IR-IF
Centrafrique	CEAF	Convention du 13 décembre 1969 (JO 24-5-1971)	IR-S-DE
Chili	CHIL	Convention du 7 juin 2004 (JO 3-9-2006)	IR-IF
Chine	CHI	Accord du 30 mai 1984 (JO 28-2-1985)	IR
Chypre	CHY	Convention du 18 décembre 1981 (JO 30-3-1983)	IR-IF
Congo	CONG	Convention du 27 novembre 1987 (JO 15-9-1989)	IR-S-DE
Corée du Sud	COR	Convention du 19 juin 1979 (JO 6-2-1981) Avenant du 9 avril 1991 (JO 3-6-1992)	IR
Côte-d'Ivoire	IVO	Convention du 6 avril 1966 (JO 22-1-1969) Avenant du 25 février 1985 (JO 25-2-1989) Avenant du 19 octobre 1993 (JO 6-5-1995)	IR-S-DE-IF
Croatie	CRO	Convention du 19 juin 2003 (JO 21-10-2005)	IR
Danemark	DAN	Convention du 8 février 1957 applicable jusqu'au 31-12-2008 (JO 10-8-1958)	IR-IF
Egypte	EGY	Convention du 19 juin 1980 (JO 24-1-1983) Avenant du 1 ^{er} mai 1999 (JO 22-5-2004)	IR-IF
Emirats arabes unis	EAU	Convention du 19 juillet 1989 (JO 19-7-1990) Avenant du 6 décembre 1993 (JO 21-6-1995)	IR-S IF
Equateur	EQU	Convention du 16 mars 1989 (JO 8-5-1992)	IR
Espagne	ESP	Convention du 10 octobre 1995 (JO 11-7-1997) Convention du 8 janvier 1963 (JO 29-11-1963)	IR-IF S
Estonie	EST	Convention du 28 octobre 1997 (JO 31-5-2001)	IR-IF
Etats-Unis	USA	Convention du 31 août 1994 (JO 22-3-1996) Avenant du 8 décembre 2004 (JO 24-1-2007) Avenant du 13 janvier 2009 (1) Convention du 24 novembre 1978 (JO 1-10-1980) Avenant du 8 décembre 2004 (JO 24-1-2007)	IR-IF S-DO
Ethiopie	ETH	Convention du 15 juin 2006 (JO 31-7-2008)	IR
Finlande	FIN	Convention du 11 septembre 1970 (JO 22-4-1972) Convention du 26 août 1958 (JO 27-8-1959)	IR-IF S
Gabon	GAB	Convention du 21 avril 1966 (JO 24-4-1969) Avenant du 23 janvier 1973 (JO 13-9-1973) Avenant du 2 octobre 1986 (JO 1-2-1990) Convention du 20 septembre 1995 (JO 23-3-2008)	IR-S-DE
Ghana	GHA	Convention du 5 avril 1993 (JO 14-5-1997)	IR
Grèce	GRE	Convention du 21 août 1963 (JO 1 et 2-2-1965)	IR
Guinée	GUI	Convention du 15 février 1999 (JO 26-9-2004)	IR-IF-S-DO
Hongrie	HON	Convention du 28 avril 1980 (JO 6-1-1982)	IR-IF
Ile Maurice	IMA	Convention du 11 décembre 1980 (JO 27-10-1982)	IR-IF
Inde	INDE	Convention du 29 septembre 1992 (JO 6-8-1994)	IR-IF
Indonésie	INDO	Convention du 14 septembre 1979 (JO 14-4-1981)	IR-IF
Iran	IRAN	Convention du 7 novembre 1973 (JO 30-4-1975)	IR
Irlande	IRL	Convention du 21 mars 1968 (JO 10-9-1971)	IR
Islande	ISL	Convention du 29 août 1990 (JO 23-6-1992)	IR
Israël	ISR	Convention du 31 juillet 1995 (JO 18-9-1996)	IR-IF
Italie	ITA	Convention du 5 octobre 1989 (JO 8-5-1992) Convention du 20 décembre 1990 (JO 4-4-1995)	IR-IF S-DO
Jamaïque	JAM	Convention du 9 août 1995 (JO 9-10-1998)	IR
Japon	JAP	Convention du 3 mars 1995 (JO 16-5-1996) Avenant du 11 janvier 2007 (JO 29-11-2007)	IR
Jordanie	JOR	Convention du 28 mai 1984 (JO 10-4-1985)	IR
Kazakhstan	KAZA	Convention du 3 février 1998 (JO 12-10-2000)	IR-IF
Kenya	KEY	Convention du 4 décembre 2007 (1)	IR

Pays	Abréviation	Date de la convention (et le cas échéant de l'avenant)	Impôts visés IR : impôt sur le revenu IF : impôt sur la fortune S : successions DE : droits d'enregistrement DO : donations
Koweït	KOW	Convention du 7 février 1982 (JO 15-9-1983) Avenant du 27 septembre 1989 (JO 26-9-1991)	IR-S IF
Lettonie	LETT	Avenant du 27 janvier 1994 (JO 10-3-1995)	IF
Liban	LIB	Convention du 14 avril 1997 (JO 31-5-2001)	IR-IF
Libye	LYB	Convention du 24 juillet 1962 (JO 8-1-1964)	IR-S
Lituanie	LITU	Convention du 22 décembre 2005 (JO 19-9-2008)	IR
Luxembourg	LUX	Convention du 7 juillet 1997 (JO 31-5-2001) Convention du 1 ^{er} avril 1958 (JO 9-4-1960) Avenant du 8 septembre 1970 (JO 8-1-1972) Avenant du 24 novembre 2006 (JO 16-1-2008) Avenant du 3 juin 2009 (1)	IR-IF IR
Macédoine	MK	Convention du 10 février 1999 (JO 3-7-2004)	IR-IF
Madagascar	MAD	Convention du 22 juillet 1983 (JO 11-12-1984)	IR
Malaisie	MALA	Convention du 24 avril 1975 (JO 24-4-1977) Avenant du 31 janvier 1991 (JO 23-6-1992)	IR
Mali	MALI	Convention du 22 septembre 1972 (JO 17-5-1975)	IR-S-DE
Malte	MALT	Accord du 25 juillet 1977 (JO 16-11-1979) Avenant du 8 juillet 1994 (JO 25-9-1997) Avenant du 29 août 2008 (1)	IR-IF
Maroc	MAR	Convention du 29 mai 1970 (JO 24-12-1971) Avenant du 18 août 1989 (JO 22-12-1990)	IR-IF
Mauritanie	MAU	Convention du 15 novembre 1967 (JO 27-4-1969)	IR-S-DE
Mayotte (Conv. Comores)	MAY	Convention des 27 mars et 8 juin 1970 (JO 23-6-1971) (2)	IR-S-DE
Mexique	MEX	Convention du 7 novembre 1991 (JO 6-3-1993)	IR
Monaco	MON	Convention du 18 mai 1963 (JO 27-9-1963) Avenant du 25 juin 1969 (JO 25-12-1969) Avenant du 26 mai 2003 (JO 1-9-2005) Echange de lettres du 9 décembre 1966 et du 1 ^{er} août 1971 (JO 24-2-1967, 21-3-1968 et 8-1-1972)	Convention particulière
Mongolie	MONG	Convention du 1 ^{er} avril 1950 (JO 10-6-1953)	S
Namibie	NAM	Convention du 18 avril 1996 (JO 1-1-1999)	IR-IF
Niger	NIG	Convention du 29 mai 1996 (JO 29-5-1999) Convention du 1 ^{er} juin 1965 (JO 1-12-1966) Avenant du 16 février 1973 (JO 13-3-1977)	IR-IF IR-S-DE
Nigeria	NIGA	Convention du 27 février 1990 (JO 19-7-1991)	IR
Norvège	NOR	Convention du 19 décembre 1980 (JO 25-10-1981) Avenant du 14 novembre 1984 (JO 27-10-1985) Avenant du 7 avril 1995 (JO 17-10-1996) Avenant du 16 septembre 1999 (JO 20-2-2003)	IR-IF
Nouvelle-Calédonie	NCAL	Convention des 31 mars et 5 mai 1983 (JO 27-7 et 6-10-1983)	IR-S-DE-DO
Nouvelle-Zélande	NZE	Convention du 30 novembre 1979 (JO 16-5-1981)	IR
Oman	OMA	Convention du 1 ^{er} juin 1989 (JO 1-8-1990) Avenant du 22 octobre 1996 (JO 30-4-2004)	IR-S
Ouzbékistan	UZ	Convention du 22 avril 1996 (JO 13-2-2004)	IR-IF
Pakistan	PAK	Convention du 15 juin 1994 (JO 18-10-1996)	IR
Pays-Bas	HOL	Convention du 16 mars 1973 (JO 21-4-1974) Avenant du 7 avril 2004 (JO 1-9-2005)	IR-IF
Philippines	PHI	Convention du 9 janvier 1976 (JO 4-10-1978) Avenant du 26 juin 1995 (JO 26-6-1998)	IR

Pays	Abréviation	Date de la convention (et le cas échéant de l'avenant)	Impôts visés IR : impôt sur le revenu IF : impôt sur la fortune S : successions DE : droits d'enregistrement DO : donations
Pologne	POLO	Convention du 20 juin 1975 (JO 1-12-1976)	IR-IF
Polynésie française	POLY	Convention des 28 mars et 28 mai 1957 (JO 15-8-1957)	Revenus-mobiliers
Portugal	POR	Convention du 14 janvier 1971 (JO 4-1-1973)	IR
Qatar	QAT	Convention du 4 décembre 1990 (JO 22-12-1994) Avenant du 14 janvier 2008 (31-7-2009)	IR-IF-S
Québec (Province du)	QUE	Entente fiscale du 1 ^{er} septembre 1987 (JO 29-10-1988) Avenant du 3 septembre 2002 (JO 1-9-2005)	IR IR
Roumanie	ROU	Convention du 27 septembre 1974 (JO 20-10-1975)	IR-IF
Royaume-Uni	GB	Convention du 22 mai 1968 (JO 24 et 25-11-1969) Avenants des 10 février 1971 et 14 mai 1973 (JO 2 et 3-8-1971 et du 28-2-1974) Avenant du 12 juin 1986 (JO 20-6-1987) Avenant du 15 octobre 1987 (JO 4-2-1988) Convention du 19 juin 2008 (1) Convention du 21 juin 1963 (JO 1-8-1964)	IR S IR-IF IR
Russie (Fédération de)	RUS	Convention du 26 novembre 1996 (JO 29-5-1999)	IR-IF
Saint-Pierre-et-Miquelon	STPM	Convention du 30 mai 1988 (JO 4-1 et 14-1-1989)	IR-S-DE-DO
Sénégal	SENE	Convention du 29 mars 1974 (JO 29-11-1976 et 11-5-1978) Avenant du 16 juillet 1984 (JO 25-2-1986) Avenant du 10 janvier 1991 (JO 27-2-1993)	IR-S-DE
Singapour	SING	Convention du 9 septembre 1974 (JO 3-10-1975)	IR
Slovaquie (3)	SLQI	Convention du 1 ^{er} juin 1973 (JO 2-10-1975)	IR-IF
Slovénie	SLO	Convention du 7 avril 2004 (JO 22-3-2007)	IR-IF
Sri-Lanka (ex-Ceylan)	SRIL	Convention du 17 septembre 1981 (JO 30-1-1983)	IR
Suède	SUE	Convention du 27 novembre 1990 (JO 8-4-1992) Convention du 8 juin 1994 (JO 16-3-1996)	IR-IF S-DO
Suisse	SUI	Convention du 9 septembre 1966 (JO 9-10-1967) Avenant du 3 décembre 1969 (JO 2-11-1970) Avenant du 11 avril 1983 (frontaliers) (JO 25-2-1987) Avenant du 22 juillet 1997 (JO 27-8-1998) Convention du 31 décembre 1953 (JO 28-3-1955)	IR-IF S
Syrie	SY	Convention du 17 juillet 1998 (JO 3-7-2009)	IR
Rép. Tchèque	CZ	Convention du 28 avril 2003 (JO 3-8-2005)	IR-IF
Thaïlande	THA	Convention du 27 décembre 1974 (JO 21-11-1975)	IR
Togo	TOG	Convention du 24 novembre 1971 (JO 6-8-1975)	IR-S-DE
Trinité-et-Tobago	TRI	Convention du 5 août 1987 (JO 18-4-1989)	IR
Tunisie	TUN	Convention du 28 mai 1973 (JO 12-11-1975)	IR-S-DE
Turquie	TUR	Convention du 18 février 1987 (JO 6-7-1989)	IR
Ukraine	UKR	Convention du 31 janvier 1997 (JO 9-12-1999)	IR-IF
ex-URSS (4)	URSS	Convention du 4 octobre 1985 (JO 28-5-1987)	IR
Venezuela	VEN	Convention du 7 mai 1992 (JO 12-1-1994)	IR
Viêt-nam	VIET	Convention du 10 février 1993 (JO 20-12-1994)	IR-IF
ex-Yougoslavie (5)	YOU	Convention du 28 mars 1974 (JO 19-3-1975)	IR
Malawi	MWI	La convention franco-britannique du 14 décembre 1950 (JO 20 et 21-8-1951) entre la France et le Royaume-Uni continue à produire ses effets dans les relations de la France avec le Malawi et la Zambie	IR
Zambie	ZAM		
Zimbabwe	ZIM	Convention du 15 décembre 1993 (JO 16-3-1997)	IR-IF

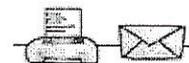
1. Convention ou avenant non encore ratifié ou publié.
2. Convention conclue à l'origine avec les Comores, mais qui n'a plus d'effet actuellement qu'à l'égard de Mayotte.
3. La convention signée avec l'ex-Tchécoslovaquie demeure provisoirement applicable à la Slovaquie.
4. Cette convention demeure provisoirement applicable à la Biélorussie, à la Géorgie, au Kirghizistan, à la Moldavie, au Tadjikistan et au Turkménistan.
5. Cette convention demeure applicable (à la Slovénie jusqu'au 31 décembre 2007), à la Serbie-et-Monténégro et à la Bosnie-Herzégovine.



☼☼ Textes récemment entrés en vigueur

En savoir plus

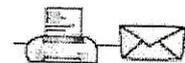
- ▼ Accord fiscal conclu avec Hong Kong le 21/10/2010 - en vigueur au 01/12/2011
- ▼ Convention avec Saint-Martin signée le 21/12/2010 - en vigueur au 01/05/2011
- ▼ Avenant à la convention avec Bahrein du 07/05/2009 - en vigueur au 01/02/2011
- ▼ Avenant à la convention avec Singapour du 13 /11/2009 - en vigueur au 01/01/2011
- ▼ Avenant à la convention avec la Malaisie du 12/11/2009-en vigueur au 01/12/2010
- ▼ Avenant à la convention avec la Suisse du 27/08/2009 - en vigueur au 04/11/2010
- ▼ Convention avec le Kenya signée le 04/12/2007 - en vigueur au 01/11/2010
- ▼ Avenant à la convention avec Luxembourg signé le 3/06/09- en vigueur au 29/10/10
- ▼ Avenant franco-maltais du 29/08/2008 - entré en vigueur le 01/06/2010
- ▼ Convention avec la Géorgie du 07/03/2007 entrée en vigueur le 01/06/2010



Textes récemment entrés en vigueur

 Fermer la fenêtre

Annexe 2



••
•• **Textes signés mais non encore entrés en vigueur (en cours de ratification)**

En savoir plus

➤ **Avenant à la convention avec la Belgique signé le 7/07/09 - Non entré en vigueur**



Textes signés mais non encore entrés en vigueur (en cours de ratification)

 **Fermer la fenêtre**

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 63 DU 26 JUILLET 2011

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

14 A-7-11

INSTRUCTION DU 15 JUILLET 2011

LISTE DES ETATS ET TERRITOIRES NON COOPERATIFS AU 1^{ER} JANVIER 2011

(C.G.I., art. 238-0 A)

NOR : ECE L 11 40009 J

Bureau E 1

La liste des Etats et territoires non coopératifs publiée par arrêté du 12 février 2010 (*Journal officiel* du 17 février 2010, n°0040, page 2923, texte n°11) a été actualisée au 1^{er} janvier 2011 conformément aux dispositions prévues au 2 de l'article 238-0 A du code général des impôts.

L'arrêté du 14 avril 2011 publié au *Journal Officiel* le 29 avril 2011 (*Journal officiel* n°0100, page 7477, texte n°14) fait apparaître les évolutions suivantes :

- ont été retirés de la liste à compter du 1^{er} janvier 2011 en application du a. du 2. de l'article 238-0 A du code général des impôts : Saint-Kitts-et-Nevis et Sainte-Lucie ;

- ont été ajoutés à la liste à compter du 1^{er} janvier 2011 :

- Oman en application du b. du 2. de l'article 238-0 A du code général des impôts ;
- les Iles Turques-et-Caïques en application du V de l'article 22 de la loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

La liste des Etats et territoires non coopératifs au 1^{er} janvier 2011 s'établit donc comme suit :

Anguilla	Grenade	Liberia	Panama
Belize	Guatemala	Montserrat	Philippines
Brunei	Iles Cook	Nauru	Saint-Vincent-et-les Grenadines
Costa Rica	Iles Marshall	Niue	
Dominique	Iles Turques-et-Caïques	Oman	

- 1 -

26 juillet 2011

3 507063 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

Version Imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : CDFIP

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est - 93192 Noisy-le-Grand cedex

Parmi les Etats et territoires figurant sur cette liste, les suivants ont d'ores et déjà signé avec la France une convention d'assistance administrative qui n'est, toutefois, pas encore entrée en vigueur à ce jour : Anguilla, Belize, Brunei, Costa Rica, Dominique, Grenade, Iles Cook, Iles Turques-et-Caïques, Libéria, Panama et Saint-Vincent-et-les Grenadines.

Le conseiller maître

Christian Comolet-Tirman



- Accueil
- Actualités juridiques
- Actualités professionnelles
- Agenda
- Indices & Taux

- e-boutique
- Contact

Accueil > Articles

- Newsletter
- Alertes
- Archives
- Rss

Rechercher

Soumettre la req

Recherche avancée

Actualités

Fiscal & Comptable

Mise à jour de la liste des ETNC

Un arrêté du 4 avril 2012 met à jour la liste des États et territoires non coopératifs (ETNC).

Actu du Droit sur iPhone.

Accédez sur votre iPhone à toutes les actualités du Droit

Aux termes de l'article 238-0 A du Code général des impôts, à compter du 1^{er} janvier 2011, la liste des États et territoires non coopératifs fixée par arrêté des ministres chargés de l'Économie et du Budget après avis du ministre des Affaires étrangères, est mise à jour au 1^{er} janvier de chaque année.

- À compter du 1^{er} janvier 2012, cette liste est donc la suivante :
- Botswana ;
 - Brunei ;
 - Guatemala ;
 - Îles Marshall ;
 - Montserrat ;
 - Nauru ;
 - Niue ;
 - Philippines.

Ainsi, ne sont plus considérés comme des ETNC, les États et territoires suivants : Anguilla, Belize, Costa Rica, Dominique, Grenade, Îles Cook, Îles Turques-et-Caïques, Liberia, Oman, Panama et Saint-Vincent et les Grenadines.

En revanche, un pays a été ajouté à la liste : le Botswana.

Arr. 4 avr. 2012, NOR : EFIE1210124A, JO 12 avr.

19/04/2012

- Imprimer
- Envoyer par mail

S'abonner

- > **Newsletter** : recevez tous les jeudis le panorama de l'actualité juridique et professionnelle
- > **Alertes** : programmer des alertes sur vos recherches favorites

Suivre

Suivez-nous sur : Twitter, RSS, iPhone

Suivre @actusdroit

Cahiers pratiques de la LJA

- > Consulter les fiches pratiques

ANNEXE - Les nouvelles règles applicables aux opérations immobilières en matière de TVA et droits d'enregistrement (DMTO) à compter du 11 mars 2010

		ACHETEUR	
NOUVELLES RÈGLES A COMPTER DU 11 MARS 2010	OBJET DE LA MUTATION	Assujéti à la TVA	Non assujéti à la TVA
VENDREUR	Terrain NAB	TVA Exonéré de TVA (art. 261-5-1°), mais option possible (260-5° bis) pour une taxation sur le prix total. DMTO à 5,09 %.	TVA Exonéré de TVA (art. 261-5-1°), mais option possible (260-5° bis) pour une taxation sur le prix total. DMTO à 5,09 %.
	TAB ¹	TVA : - sur le prix total, lorsque le terrain avait ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant. - sur la marge lorsque le terrain n'avait pas ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant. DMTO : - si TVA sur prix total : 0,715 % (art. 1594 F quinquies) ou si engagement de construire exonération (art. 1594-0 G) ou si engagement de revendre 0,715 % (art. 1115) - si TVA sur marge : DMTO de droit commun (5,09 %) ou si engagement de revendre DMTO réduits à 0,715 % (art. 1115) ou si engagement de construire exonération (art. 1594-0 G).	TVA : - sur le prix total, lorsque le terrain avait ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant. - sur la marge lorsque le terrain n'avait pas ouvert droit à déduction lors de son acquisition par le cédant. DMTO : - 5,09 % lorsque la mutation est soumise à la TVA sur la marge - 0,715 % lorsque la mutation est soumise à la TVA sur le prix total (art. 1594 F quinquies).
	Immeuble neuf	TVA sur prix total + DMTO réduits à 0,715 % (art. 1594 F quinquies).	
	Immeuble autre qu'un immeuble neuf	TVA : Exonéré de TVA (art. 261-5-2°), mais option possible (260-5° bis) pour une taxation sur le prix total ou application du régime de la marge. DMTO : - aucun engagement : DMTO de droit commun (5,09 %) - si engagement de construire : exonération de DMTO (art. 1594-0 G) - si engagement de revendre : DMTO réduits à 0,715 % (art. 1115).	TVA : Exonéré de TVA (art. 261-5-2°), mais option possible (260-5° bis) pour une taxation sur le prix total ou taxation sur la marge. DMTO à 5,09 %.
	Terrain NAB	DMTO - si engagement de construire exonération (art. 1594-0 G) ; - si engagement de revendre : DMTO réduits à 0,715 % (art. 1115) - si aucun engagement : DMTO de droit commun (5,09%). TVA : hors du champ d'application.	Hors du champ d'application de la TVA - DMTO à 5,09 %.
	TAB	DMTO : - si engagement de construire : exonération de DMTO (art. 1594-0G) - si engagement de revendre : DMTO réduits à 0,715 % (art. 1115) - si aucun engagement : DMTO de droit commun (5,09%). Si le cédant avait au préalable acquis immeuble cédé comme immeuble à construire : TVA sur le prix total (257-4-3-b 1°) et DMTO réduits à 0,715 % (art. 1594 F quinquies)	Hors du champ d'application de la TVA - DMTO à 5,09 %.
	Immeuble neuf	Si le cédant n'avait pas acquis l'immeuble en tant qu'immeuble à construire, hors champ TVA - DMTO à 5,09 % (sauf engagement de revendre pris, DMTO à 0,715 % art. 1115).	Si le cédant n'avait pas acquis l'immeuble en tant qu'immeuble à construire, hors champ TVA et DMTO à 5,09 %.
	Immeuble autre qu'un immeuble neuf	Hors du champ d'application de la TVA DMTO à 5,09 % sauf. - si engagement de revendre (DMTO à 0,715 % - art. 1115) ; - si engagement de construire (exonération de DMTO : art. 1594-0G).	Hors du champ d'application de la TVA - DMTO à 5,09 %.

1 Modification de la définition du terrain à bâtir: terrains situés dans un secteur désigné comme constructible par un document d'urbanisme.

Annexe 4

Investissement immobilier en France par une personne physique non résidente

1 - Fiscalité des Revenus

Revenus de source française relevant de l'article 164 B imposable en tout état de cause.

	<u>Si détention directe ou au travers d'une SCI française ou monégasque</u>	<u>Si détention au travers d'une société française de capitaux</u>	<u>Si détention au travers d'une société étrangère de capitaux</u>	<u>Si détention indirecte par une société étrangère de capitaux avec interposition d'une SCI française ou d'une société de personne étrangère (ex.: partnership)</u>
<u>Si location</u> imposition à l'IR du RF avec minimum 20 % (sauf taux moyen inférieur) qu'il y ait une convention ou non	IS sur résultat prenant en compte éventuellement l'avantage en nature	IS sur résultat mais exonération pour stés luxembourgeoises ou danoises (fr. 115 quinquies)	IS sur résultat mais exonération pour stés luxembourgeoises ou danoises (fr. 115 quinquies)	Si location ou mise à disposition gratuite IR pour personne physique associée si location uniquement (avec minimum 20 %) IS pour la société étrangère sur quote-part résultat SCI en régime BIC (art. 238 bis K) quelque soit le mode d'occupation
<u>Si mise à disposition gratuite</u> : exonération sauf si application 164 C pour résidents de pays non conventionnés	RAS de 25 % ou ramenée à un taux inférieur si résident d'un pays conventionné (art. 115 quinquies)	Pas de RAS si pays conventionné RAS de 25 % si pays non conventionné (art. 115 quinquies)	Pas de RAS si pays conventionné RAS de 25 % si pays non conventionné (art. 115 quinquies)	RAS non applicable en considération de la jurisprudence et de la doctrine administrative
2 - Fiscalité des plus-values				
<u>Vente de l'immeuble détenu directement ou vente par une SCI monégasque jusqu'au 31.12.2003.</u> Prélèvement du tiers (article 244 bis A) <i>A compter du 01.01.2004.</i> Personnes physiques : 16 % si résident CEE - 1/3 si hors CEE 16 % + prélèv. sociaux si résident de France Personnes morales : prélèvement du 1/3	<u>Vente de l'immeuble par la société française de capitaux</u> IS sur PV professionnelle (art. 39 duodecies) + Impôt de distribution (art. 119 bis)	<u>Vente de l'immeuble par une société étrangère de capitaux</u> Prélèvement du tiers et IS sur la PV professionnelle <i>Exonération pour sociétés luxembourgeoises ou danoises</i> + RAS de 25 % si société de pays non conventionné (art. 115 quinquies)	<u>Vente de l'immeuble par la SCI française</u> Quote-part de PV à l'IR pour personnes physiques (minimum 25 %) avant le 1/1/2004 Quote-part de PV à l'IS pour une sté de capitaux (art. 238 bis K.) mais jusqu'à fin 2004 seulement pour stés de capitaux étrang. <i>A compter du 01.01.2004 :</i> 16 % pour toute personne physique <i>A compter du 01.01.2005</i> Voir traitement SCI monégasques	<u>Vente de l'immeuble par la SCI française</u> Quote-part de PV à l'IR pour personnes physiques (minimum 25 %) avant le 1/1/2004 Quote-part de PV à l'IS pour une sté de capitaux (art. 238 bis K.) mais jusqu'à fin 2004 seulement pour stés de capitaux étrang. <i>A compter du 01.01.2004 :</i> 16 % pour toute personne physique <i>A compter du 01.01.2005</i> Voir traitement SCI monégasques
<u>Cession des parts de la SCI française ou monégasque</u> Prélèvement du tiers (article 244 bis A) ou de 16 % s'il s'agit d'un résident d'un Etat de la CEE	<u>Cession des parts de la société française</u> Prélèvement du tiers (article 244 bis A) ou de 16 % s'il s'agit d'un résident d'un Etat de la CEE	<u>Cession des parts de la société étrangère</u> Prélèvement du tiers (art. 244 bis A) ou de 16 % s'il s'agit d'un résident d'un Etat de la CEE	<u>Cession des parts de la société étrangère</u> Prélèvement du tiers (art. 244 bis A) ou de 16 % s'il s'agit d'un résident d'un Etat de la CEE	<u>Cession des parts par la société étrangère</u> ou par les associés non résidents de cette dernière Prélèvement du tiers (art. 244 bis A) ou de 16 % s'il s'agit d'un résident d'un Etat de la CEE

3 - Impôt de Solidarité sur la Fortune

A - En l'absence de convention fiscale

a) Détention directe de l'immeuble ou d'un droit immobilier sis en France

b) Détention indirecte de tout bien ou droit immobilier

Par une société française quelle que soit la composition de l'actif. Mais la valeur du compte courant est considérée comme un placement financier, et donc exonéré

Article 1013 du CGI

* Mais les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation professionnelle n'ont pas à être pris en compte, de même que les titres de Sicomi non cotés

A plus de 50 % dans des personnes morales (françaises ou étrangères) propriétaires d'immeubles ou droits réels immobiliers *

c) Tous autres actifs français

- biens meubles corporels sis en France (autos, bateaux, meubles...)
- fonds de commerce exploités en France
- créances détenues sur un débiteur établi en France
- valeurs mobilières émises par l'Etat français ou une société ayant son siège social ou de direction effective en France

B - En présence d'une convention fiscale

(Visant l'ISF ou comportant des dispositions suffisantes pour cet impôt)

1) Biens immobiliers

- Imposition exclusive dans l'Etat de l'immeuble (*Danemark, Luxembourg, Egypte*) (jus de construction depuis 2009)
- Imposition dans les deux Etats avec crédit d'impôt dans l'Etat de résidence (*Autriche, Suède, Suisse...*)

2) Meubles meublants

- assimilation à l'immeuble (*Danemark, Luxembourg, Suisse*)
- régime des autres biens mobiliers pour la généralité des conventions

3) Parts ou actions de sociétés immobilières transparentes

- régime des immeubles en principe
- exception pour les *Pays-Bas*, assimilation à des biens meubles

4) Parts ou actions de sociétés à prépondérance immobilière

- régime des biens immobiliers (*Autriche, Espagne, Italie, Suède, Suisse, USA...*)

- régime des biens meubles (autres pays)

- cas particuliers de la convention franco-américaine

(détention à plus de 50 % dans société détenant un immeuble)

5) Participations substantielles

- Imposition dans l'Etat du siège de direction effective (*Autriche, Espagne, Norvège, Suède...*)
- Régime des biens meubles (autres pays)

IMPOSITION OU NON DES TITRES DE SOCIÉTÉS DITES A PRÉPONDERANCE IMMOBILIÈRE EN FRANCE

1) En droit français les parts ou actions de sociétés non transparentes à prépondérance immobilière ne sont pas des immeubles, quand bien même certaines dispositions tendent à aligner leur régime fiscal sur celui des immeubles.

Les conventions suivantes, qui renvoient au droit français pour la définition des biens immobiliers, ne permettent donc pas d'imposer la plus-value en France.

Convention franco-allemande

Article 3-4 : imposition des bénéfices résultant de l'aliénation des biens immobiliers dans l'Etat où ces biens sont situés

Article 3-2 : la notion de biens immobiliers se détermine d'après les lois de l'Etat contractant où est situé le bien immobilier

Deux autres dispositions corroborent, à contrario, cette analyse :

- l'article 19 qui prévoit expressément l'imposition à l'ISF des titres de sociétés à prépondérance immobilière

- l'article 7 qui prévoit que les revenus provenant de la cession d'une participation dans une société de capitaux ne sont imposables que dans l'Etat de résidence

Convention franco-belge

Même rédaction pour les articles 3-4 et 3-2 que la convention avec l'Allemagne

A contrario, confirmation par l'article 2 du Protocole final qui prévoit d'assimiler à des biens immobiliers les parts de sociétés de copropriété transparentes de l'article 1655 ter du CGI

Convention franco-luxembourgeoise

Les biens immobiliers n'y sont pas définis et la convention ne prévoit pas le renvoi aux droits internes pour l'interprétation des termes qu'elle ne définit pas

Le juge n'aura donc d'autre ressource que de constater qu'en droit français les titres d'une société à prépondérance immobilière ne sont pas des immeubles

Convention franco-danoise *(n'a plus cours depuis le 1/1/2000)*

Même constat que pour la convention franco-luxembourgeoise

La convention ne prévoit d'ailleurs aucun article sur les plus-values, d'où l'application de l'article 18 pour l'imposition de la totalité des plus-values dans l'Etat de résidence.

2) Les conventions suivantes permettent l'imposition en France des titres de sociétés à prépondérance immobilière, sauf superposition de sociétés

Convention franco-néerlandaise

Article 13-1 : les gains provenant de l'aliénation des parts ou droits analogues dans une société dont l'actif est composé principalement de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat où ces biens sont situés

L'article 7 sur les BIC ne s'y oppose pas lorsque la cession des titres se fait par une société de capitaux, puisque le paragraphe 6 de cet article précise bien qu'il n'a pas à influencer sur les éléments de revenus traités différemment

A contrario, le point II du Protocole assimile les titres de sociétés de copropriété transparentes de l'article 1655 ter à des biens immobiliers

Mais la superposition d'une autre société et la cession des titres de celle-ci ne permet plus d'imposer

3) La nouvelle convention franco-suisse, qui était auparavant comme celle avec les Pays Bas, ne permet plus cette superposition pour échapper à l'imposition

L'article 15-2 réécrit, élargit le champ d'application aux fiducie ou institution comparable et couvre la détention directe ou indirecte

L'article 7 sur les BIC ne s'oppose pas à l'imposition du fait de son paragraphe 7 qui permet de traiter séparément les revenus visés ailleurs. D'où possibilité d'imposer le profit réalisé par une SA suisse qui cède des titres d'une société à prépondérance immobilière en France (au prélèvement du tiers d'abord, à l'IS ensuite)

4) Les conventions suivantes sont plus élaborées mais ne résistent pas à la délocalisation du cédant ou à la localisation pertinente de la dette

Convention franco-britannique *(ancienne n'ayant plus cours de puis le 1/1/2010)*

Article 5-2-b : dispose que les parts ou actions et les droits dans une société ou une personne morale dont les actifs sont principalement constitués par des biens immobiliers situés dans un des Etats contractants sont considérés comme des biens immobiliers situés dans cet Etat

Cette formulation permet de remonter jusqu'au cédant britannique quel que soit le nombre de sociétés interposées

Mais l'affaire Société Hallminster Ltd du CE du 25 février 2004 a démontré que cette solution ne peut s'appliquer lorsque le cédant relève des BIC (comme une société de capitaux) car le paragraphe 5 de l'article 6 (qui définit l'expression BIC) n'exclut pas les revenus visés à l'article 13 (gains en capital), sans renvoyer au paragraphe 4 de l'article 5 (qui permettrait d'imposer séparément des BIC un tel gain)

Convention franco-américaine

Article 13-2 : définit l'expression biens immobiliers comme désignant les actions, parts ou droits dans une société dont l'actif est constitué pour au moins 50 % de sa valeur directement ou indirectement de biens immobiliers situés en France, mais aussi qui tire au moins 50 % de sa valeur, directement ou indirectement de biens immobiliers

Cette convention est donc beaucoup mieux conçue que les autres conventions puisque la notion de valeur indirecte qu'elle contient empêche de jouer sur l'effet diluant des éléments d'actifs autres que les biens immobiliers (comme par exemple des placements boursiers)

Mais pour l'application de ces deux conventions, l'interposition d'une société BV aux Pays Bas et la cession des titres par la BV suffit à écarter l'imposition car c'est la convention franco-néerlandaise qui est alors applicable.

Par ailleurs une localisation de la créance (représentant le financement par les filiales des acquisitions immobilières) chez la société holding ne permet plus à cette dernière de pouvoir être considérée comme à prépondérance immobilière, ni par qualification directe ni en valeur.

**IMPOSITION POSSIBLE EN FRANCE OU NON SELON LA CONVENTION APPLICABLE
AU NON-RESIDENT QUI CEDE LES TITRES DE SOCIETES A PREPONDERANCE
IMMOBILIERE OU DETIENT DES PARTICIPATIONS SUBSTANTIELLES**

Pays de résidence	Reconnaissance des sociétés de personnes	Titres de sociétés à prépondérance immobilière			Participations substantielles		Titres SPI pour	
		Cession par une personne physique	Cession par une société de capitaux	ISF au niveau de la personne physique	Plus-value imposable (au niveau personne physique et société)	ISF au niveau de la personne physique	Successions	Donc
Allemagne	Oui	Non	Non	Oui (19-2)	Non	Non	Oui (dr int)	Oui (
Belgique	Oui	Non	Non	Oui (droit interne)	Non	Oui si VMF (droit interne)	Non	Oui (
Danemark	Non	Non	Non	Non	Non	Non	Oui (dr int)	Oui (
Espagne	Oui (3-1 d)	Oui (13-1 b)	Oui (13-1 b)	Oui (13-1 b)	Oui (13-2 a)	Oui (13-2 a)	Non	Oui (
Etats-Unis	Oui (sous conditions)	Oui (13-2 ii)	Oui (13-2 ii)	Oui (23-1 b)	Non	Oui (23-2)	Non oui (1)	Non ou
Italie	Oui	Oui (Protocole 8a)	Non	Oui (Protocole 11a)	Oui (Protocole 8b)	Non	Oui (5-3)	Oui
Luxembourg	Oui	Non	Non	Non	Non	Non	Oui (dr-int)	Oui
Pays-Bas	Non	Oui (13-1)	Oui (13-1)	Non	Oui (13-5)	Non	Oui (dr int)	Oui
Royaume-Uni jusqu'au 31/12/2009	Oui (1 f)	Oui (13-1)	Non (CE 25/2/04 Sté Halifax)	Oui (droit inter)	Oui (13-4)	Oui si VMB (droit interne)	Oui (mais françaises seulement si Stés capitaux)	Oui
Suède	Oui (1 d)	Oui (13-2)	Oui (13-2)	Oui (22-2)	Oui (13-3)	Oui (22-4)	Oui (5-3)	Oui
Suisse	Oui (3-1 e)	Oui (15-2)	Oui (15-2)	Oui (24-1)	Non	Non (*)	Non	Oui

(*) Sont imposables toutefois les participations relatives à des sociétés de personnes dans l'Etat où celles-ci ont un Ets stable, donc en France s'il s'agit d'une SCI française

Nice le 26/10/2007

(1) Depuis le 21 décembre 2006 la définition des biens immobiliers comprend également les parts sociales à prépondérance immobilière (convention du 8/12/2006 faisant précéder la définition du droit fiscal sur les autres branches du droit de l'Etat qui applique la convention).

Annexe 8

TABLEAU RÉCAPITULATIF N° 1
TAUX D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES IMMOBILIERES
 (applicable à compter du 1^{er} janvier-2005)

		Dispositions applicables	Taux applicable	Prélèvements sociaux (3)
Personnes physiques				
Résidents de France		150 U - 200 B	16 %	11 %
Résidents hors de France	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)	244 bis A	16 %	†
	résident d'un autre Etat	244 bis A	33 1/3 %	†
Sociétés dont les bénéfices sont imposés au nom des associés				
Sociétés dont le siège est situé en France				
Associé personne physique	résident en France	150 U - 200 B	16 %	11 %
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)	150 U - 200 B	16 %	/
	résident d'un autre Etat	150 U 200 B - a	33 1/3 %	/
Associé personne morale	résident en France	150 U 200 B - a ou autre catégorie IR ou IS (2)	16 % ou taux IR ou IS	/
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)	150 U ou 244 bis A (4)	33 1/3 %	/
	résident d'un autre Etat	150 U ou 244 bis A (4)	33 1/3 %	/
Sociétés dont le siège est situé hors de France				
Associé personne physique	résident en France	244 bis-A	16 %	11 %
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)		16 %	†
	résident d'un autre Etat		33 1/3 %	†
Associé personne morale	résident en France	244 bis A (4)	33 1/3 %	†
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)		33 1/3 %	†
	résident d'un autre Etat		33 1/3 %	†
Autres sociétés				
Sociétés dont le siège est situé en France		IS	Taux IS	/
Sociétés dont le siège est situé hors de France		244 bis A (4)	33 1/3 %	/

(1) + Islande et Norvège.

(2) Selon le régime d'imposition des associés (CGI art.238.bis K)

(3) Pour l'imposition des plus-values des particuliers

(4) Assiette du prélèvement spécifique lorsque le cédant (ou l'associé) n'est pas assujéti à l'impôt sur le revenu.

* A ci du 1^{er} mars 2010 les Sts des pays de l'UE + Islande et Norvège, doivent être traités comme les Sts de capitaux français

Nota: Depuis le 17 août 2012 les prélèvements sociaux formant un total de 15,5% sont dus également par les non résidents sur les plus-values immobilières et les revenus immobilières

TABLEAU RÉCAPITULATIF N° 2
CONSÉQUENCES AU REGARD DE LA REPRÉSENTATION FISCALE
ET DES OBLIGATIONS DÉCLARATIVES
 (applicables à compter du 1^{er} janvier 2005)

	Désignation d'un représentant fiscal	Dépôt d'une déclaration
Personnes physiques domiciliées hors de France		
Associés personnes physiques domiciliés hors de France de sociétés de personnes ayant leur siège en France		
Prix inférieur ou égal à 15 000 €	non	non
Prix compris entre 15 000 € et 150 000 € (1) - si la cession donne lieu à une imposition - si la cession ne donne pas lieu à une imposition ou est exonérée	non	oui
	non	oui
Prix (1) supérieur à 150 000 € - si la cession donne lieu à une imposition - si la cession ne donne pas lieu à une imposition ou est exonérée	oui	oui
	oui	oui
Bien détenu depuis plus de 15 ans quel que soit le prix de cession	non	non
Personnes morales ou organismes dont le siège est hors de France		
Associés personnes morales dont le siège est hors de France de sociétés de personnes ayant leur siège en France		
Associés personnes physique ou personnes morales (résidents ou non-résidents) de sociétés ayant leur siège hors de France		
Toutes cessions	oui	oui

(1) ou fraction du prix correspondant au total des parts des associés non-résidents

Distense pour t.p. et sci françaises ayant des associés p.p. hors de France

	R F	Déclaration
Prix ≤ 15000 €	oui	oui
Prix entre 15000 € et 150000 €	oui	-
Cession de plus de 15 ans	oui	oui

244 bis A

	PV non-résidents	DMTO	DMTG-ISF	Taxe de 3 %
Nature titres	Actions et parts de sociétés cotées ou non (1)	Participation dans une personne morale	Actions et parts de société ou personne morale	Participation dans une personne morale
Date d'appréciation	Date de cession	Moment quelconque au cours de l'année précédant la cession	DE : date donation ou décès ISF : 1 ^{er} janvier de l'année d'imposition	1 ^{er} janvier de l'année d'imposition
Rapport de référence de la prépondérance immobilière selon les textes	Immeuble + droits immobiliers sur actif (1) même détenus indirectement	Imm + droits immob situés en France + participations PMPI sur actif	Imm + droits immob situés en France sur actif total	Imm + droits immob situés en France + participations dans PM possédant Imm. en France sur actifs français
Actifs exclus du numérateur selon les textes	Immeubles affectés à sa propre exploitation indust. com., agr., ou prof non com.	Aucun	Immeubles affectés à sa propre exploitation indust. com., agr., ou prof non com.	Immeubles affectés à sa propre activité professionnelle autre qu'immobilière
Actifs inclus au numérateur selon l'administration	-Immeubles correspondant aux placements de capitaux -Imm. du stock des SCV et MB -Imm. loués (tous) ou participation bailleur -Titres de SPI...	-Tous imm. et droits immobiliers français quelle que soit leur utilisation -Participations dans PMPI	-Immeubles non affectés à une activité de production ou négoce -Imm. du stock des SCV et des MB -Imm. loués (tous) -Titres de PMPI	-Immeubles possédés par une PM interposée -Imm. du stock des SCV et des MB -Titres de sociétés à prépondérance immobilière
Actifs inclus au dénominateur selon l'administration	Total des éléments de l'actif social (2)	Total des éléments d'actif français et étrangers	Actif situé en France uniquement (3)	Actifs français
Valeur des actifs à prendre en compte	Valeur réelle	Valeur vénale	Valeur nette comptable (4)	Valeur vénale

(1) Extension du champ d'application au 1^{er} janvier 2008 aux PV résultant de la cession des parts ou actions des Siic cotées ou Sppicav, ou équivalents étrangers pour ceux ayant au moins 10 % du capital.

Est considérée comme à prépondérance immobilière, la société dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession (ou si moins de 3 exercices à la clôture de l'exercice clos ou encore à la date de cession), principalement constitué directement ou indirectement par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

S'agissant de l'actif constitué indirectement des biens et droits, validation de la doctrine administrative exprimée dans le passé par Rép. Blum AN du 25 janvier 2005 p. 779 n° 39353 et approuvée par CAA Lyon du 26/01/2006 (n° 01-2364, 5^e ch Constant Giorgi), par la loi applicable à compter du 1^{er} janvier 2008 par le biais du 5^o du e ter de l'article 164 B-I du CGI auquel renvoie l'article 244 bis A réaménagé.

(2) La loi continue de prévoir que le dénominateur du rapport est l'actif de la société, sans préciser lequel.

L'administration s'est prononcée expressément pour la prise en compte de l'ensemble des éléments d'actif français et étrangers dans ses commentaires sur le rapport de référence applicable dans le cadre des DMTO, alors même que l'article 726, comme les articles 244 bis A et 171 ter A ann. II, n'emploie que le terme d'actif.

DB 8 M-513 et 8 M-124 du 1^{er} décembre 1995 et Ins. adm. 7 A-1-99 n°88 du 1^{er} juin 1999

(3) La doctrine administrative (DB 7 G-2141 du 20 décembre 1996 n° 24) ajoute au texte de l'article 750 ter qui ne fait référence que, soit à l'actif, soit à l'actif total de la société (selon la manière dont on le comprend, ledit texte ne précisant nullement que l'expression se limiterait au seul actif social situé en France. La CAA de Paris a toutefois confirmé la position administrative le 17/03/2006 dans l'affaire Regazzacci.

Il est vrai qu'après on ne prend en compte la valeur qu'au prorata de la valeur de l'immeuble français par rapport à la valeur de l'actif mondial (cf. affaire Regazzacci précitée).

(4) En l'absence de précision, tant du texte que de la doctrine administrative, il ne semble pas que l'on puisse retenir une autre valeur de référence que la VCN.

CONSEQUENCES DE L'AVENANT FRANCO-LUXEMBOURGEOIS SUR LES PLUS-VALUES REALISEES A L'OCCASION DE LA CESSIION DE PARTS DE SOCIETES

L'avenant ne vise pas les plus-values de cession de titres de sociétés disposant d'une personne morale distincte de celle de leurs associés.

Par ailleurs les sociétés à prépondérance immobilière, quelle que soit leur forme juridique, n'ont pas été assimilées à des droits immobiliers dans la convention.

Côté français, il en résulte que les plus-values de cession de titres de sociétés françaises à prépondérance immobilière (notamment), considérées comme disposant d'une personnalité morale propre réalisées par une entreprise résidente du Luxembourg (sans établissement stable en France), ne seront pas imposables en France.

Côté luxembourgeois, l'imposition ou non va dépendre de la forme juridique de la société vendeuse et selon le régime fiscal de la société dont les titres sont vendus.

1. Cession par une personne physique ou une société civile luxembourgeoise des titres d'une société commerciale française (de type SA, SARL, SAS, SCA...): imposition en vertu de l'article 18 de la convention franco-luxembourgeoise

2. Cession par une personne physique ou une société civile luxembourgeoise des parts d'une société de personnes française (SCI, SNC...): imposition au Luxembourg (article 19-2), sauf si la société dont les parts sont cédées est à prépondérance immobilière.

Dans ce dernier cas, il y aurait double exonération du fait que le Luxembourg considérerait qu'il s'agit de revenus immobiliers.

3. Cession par une société commerciale luxembourgeoise des parts d'une société commerciale française: imposition au Luxembourg (article 4) mais possibilité de bénéficier du régime de participation-exemption (exonération des plus-values et dividendes)

4. Cession par une société commerciale luxembourgeoise des parts d'une société de personnes française

- soit cette dernière n'est pas soumise à (mais possibilité de bénéficier) l'IS, la plus-value relève de l'article 19-2 et l'exception des sociétés à prépondérance immobilière demeure, d'où double exonération,

- soit cette dernière est soumise à l'IS par option, imposition sur la base de l'arrêt CA Luxembourg 20/07/2005 n° 20307 C « Sopares », sans possibilité de bénéficier du régime de participation-exemption,

- soit cette dernière est soumise de plein droit à l'IS (SCI exploitant un meublé): imposition au Luxembourg (article 4), du régime de participation-exemption (exonération des plus-values et dividendes)

En conclusion, pour ce qui concerne la plus-value immobilière, **la double exonération devrait pouvoir subsister :**

- sans condition, si la cession de parts d'une société de personnes française non soumise à l'IS est opérée par une personne physique, une société civile luxembourgeoise, ou même par une société commerciale luxembourgeoise

- sous condition du bénéfice du régime de participation-exemption, si la cession de parts opérée par une société commerciale luxembourgeoise concerne une société commerciale française ou encore une société de personnes française soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés.

Dans ce but, il pourrait donc être préconisé le schéma type suivant pour les cas les plus courants :

- soit une SCI française de gestion propriétaire d'un immeuble occupé en jouissance ou donné en location nue, détenue par une SCI luxembourgeoise ou par une Soparfi ou SARL luxembourgeoise,
- soit une SCI française exploitant un meublé détenue par une Soparfi ou une SARL luxembourgeoise.

EXEMPLE DE DETENTION INDIRECTE D'IMMEUBLE EN FRANCE AU REGARD DE L'ISF

Soit une société étrangère dont l'actif est composé d'un immeuble en France d'une valeur de 3 millions d'euros et de titres de sociétés françaises pour 4 millions d'euros et d'un immeuble à l'étranger pour 1 000 000 €.

Les titres de la société étrangère Brumar sont détenus par Monsieur Alfano à hauteur de 5 %, par son épouse à hauteur de 30 %, tous deux italiens demeurant à Monaco, Monsieur Berutti le frère de Mme à hauteur de 5 % et à 60 % par une autre société étrangère Paradisio, dont le capital est détenu à hauteur de 40 % par Monsieur Berutti, domicilié aux Bermudes, et 60 % par des tiers.

La société Brumar n'est pas à prépondérance immobilière en France, l'immeuble représentant moins de 50 % des actifs français (3 M. / 7 M.).

Monsieur Berutti détient dans le cadre du groupe familial plus de 50 % de la société Brumar, à savoir :

Détention directe par lui-même de 5 %

Détention directe par Monsieur Alfano de 5 %

Détention directe par Mme Alfano née Berutti de 30 %

Détention indirecte par Monsieur Berutti de $60 \times 40 = 24$ %

Détention totale directe et indirecte de 64 %

Au titre de sa participation dans la société Brumar, Monsieur Berutti doit être soumis à l'ISF en France à hauteur de 29 %, soit $3\,000\,000 \times 29\% = 870\,000$ € (soit 5 % + 40 % X 60 %)

Au titre de sa participation dans la société Brumar, Monsieur et Mme Alfano née Berutti doivent également déclarer à l'ISF en France à hauteur de 35 % de 3 000 000 €, soit 1 050 000 €.

Nota : s'il y avait eu une convention applicable pour les époux Alfano et pour Berutti cela n'aurait pas été possible (sauf éventuellement avec les USA qui est la seule convention fiscale signée par la France à avoir prévu cette extension en matière d'ISF).

Cette position en matière d'ISF, consistant à n'appliquer le régime fiscal des biens immobiliers aux parts ou actions de sociétés non transparentes que si cette solution résulte expressément de la convention, devrait être appliqué mutatis mutandis en matière de plus-values.

Cette manière de voir prévaut en tout état de cause pour les droits de mutation à titre gratuit (sauf pour les USA dont la convention ne s'écarte pas des autres en la matière).

Nice le 24 octobre 2008

DETENTION A RAISON DE PLUS DE 50 % DE TITRES DE SOCIETES NON A PREPONDERANCE IMMOBILIERE EN MATIERE DE DMTG

- Monsieur Graham Silver résident du Royaume-Uni décède laissant le patrimoine suivant :
- 20 % des titres d'une SA Belge Belco dont l'actif comprend 12 % d'une SRL italienne Italco pour une valeur de 4 millions d'euros et des biens français pour 6 millions d'euros. La valeur vénale d'un titre de Belco est de 10 000 €.
 - 50 % de titres d'une société allemande Germanco dont l'actif comprend 80 % du capital d'Italco pour une valeur de 10 millions d'euros et des biens français pour 20 millions d'euros. La valeur vénale d'un titre Germanco est de 30 000 €.
 - 8 % d'Italco dont l'actif comprend des immeubles français pour 4 millions d'euros, d'autres actifs français pour 5 millions d'euros et des actifs étrangers pour 1 million d'euros. La valeur vénale d'un titre d'Italco est de 20 000 €.

Par ailleurs Monsieur John Silver, fils de Graham, résident du Portugal détient 20% de Belco.

Monsieur Graham Silver détient dans Italco 52,8 % par l'intermédiaire de son groupe familial, soit : $8\% + (50 \times 80) + (20 \times 12) + (20 \times 12)$

Les titres de Germanco, Belco et Italco entrent donc dans le champ d'application de l'article 750 ter 2° du CGI, mais ne sont toutefois imposables qu'à hauteur de la valeur des immeubles français dans l'actif brut social, soit :

- Pour Italco $20\,000 \times 4/10 = 8\,000 \text{ €}$ (soit 4 M. / 4 + 5 + 1)
- Pour Germanco : les titres d'Italco représentent 1/3 de la valeur de Germanco. Ces derniers sont donc imposables à hauteur de $30\,000 \times 1/3 \times 4/10 = 4\,000 \text{ €}$
- Pour Belco, les titres d'Italco représentent 40 % de la valeur de Belco. Les titres de Belco sont donc imposables à hauteur de $10\,000 \times 40\% \times 4/10 = 1\,600 \text{ €}$.

Au total les droits de mutation dus en France au titre des participations de Monsieur Graham Silver seront assis sur :

- 8 % des titres d'Italco pour une valeur de 8 000 € par titre
- 50 % des titres de Germanco pour une valeur de 4 000 € par titre
- 20 % des titres de Belco pour une valeur de 1 600 € par titre

Nota :

Pour ce qui est de l'Allemagne, pour les besoins des droits de mutation à titre gratuit, en droit interne, les citoyens allemands sont considérés comme résidents d'Allemagne pendant les cinq années qui suivent leur départ.

Tant que la convention en la matière entre les deux pays n'est pas entrée en vigueur chaque Etat impose selon son droit interne et la correction se fait en France par le crédit d'impôt.

Pour ce qui est de la Belgique, les titres de sociétés à prépondérance immobilière ne sont pas imposables en France pour les DMTG (ni en Belgique pour les PV), mais prise en compte des effets de l'article 750 ter 3° à travers le taux effectif.

Pour ce qui est de l'Espagne, l'imposition des titres de sociétés à prépondérance immobilière est réservée à l'Etat de résidence du défunt pour les DMTG, alors qu'ils sont imposables dans l'Etat de l'immeuble pour les PV et l'ISF (mais 5 ans de suspension pour la résidence en France des espagnols).

Pour ce qui est du Royaume-Uni, les titres de sociétés à prépondérance immobilière sont réputés situés dans l'Etat du lieu de l'immeuble s'il s'agit de sociétés civiles et dans l'Etat du lieu de constitution de la société s'il s'agit de sociétés de capitaux. Pas de possibilité de taux effectif pour les non-résidents.

Nice le 24 octobre 2008

Application de la règle du taux effectif en matière d'impôt sur les successions

La plupart des conventions signées par la France (à l'exception notable de Monaco et du Royaume-Uni) prévoient la possibilité de calculer l'impôt exigible en France à raison des biens héréditaires imposables en France en vertu de ces conventions d'après le taux moyen qui serait applicable s'il était tenu compte des biens imposables en vertu de la législation française.

En principe, contrairement aux conventions concernant l'impôt sur le revenu, la règle du taux effectif s'applique en l'espèce aussi bien lorsque le défunt (ou donateur) est domicilié ou non en France au moment du fait générateur.

Par exception à ce principe, certaines conventions ne prévoient l'application du taux effectif qu'à l'égard des non-résidents (il en va ainsi par exemple de celles signées avec l'Autriche, la Belgique, l'Italie et la Suède).

D'autres ne prévoient le taux effectif qu'à l'égard des résidents (Bahrein, EAU, Koweït, Oman, Qatar).

La règle du taux effectif s'applique par ailleurs aux redevables des droits de succession (ou de donation), c'est-à-dire aux héritiers, donataires ou légataires, quel que soit leur domicile.

Exemple d'une succession d'une personne domiciliée en France, décédée le 3 mars 2010, qui comprend les biens suivants avec application de l'article 36 de la convention franco-espagnole sur les successions du 8/1/196. Un seul héritier au cas particulier.

Un appartement en Espagne évalué 300 000 + le mobilier le garnissant 20 000

Un immeuble en France évalué 800 000 + le mobilier le garnissant 50 000

Un fonds de commerce de restaurant en France évalué 500 000

Des valeurs mobilières françaises évaluées 130 000

Du numéraire (au domicile) pour 20 000

Passif déductible de 80 000 garanti pour 30 000 par l'appartement situé en Espagne mais afférent au fonds de commerce situé en France (il est fait abstraction de la déduction forfaitaire pour frais funéraires de 1 500 €)

En l'absence de convention franco-espagnole, l'impôt serait exigible en France sur l'ensemble des biens (non exonérés) appartenant au défunt, à savoir :

Total de l'actif brut 1 820 000 – passif 80 000 = 1 740 000 – abattement 156 974 = 1 583 026

Droits exigibles selon le barème 453 387

Soit un taux moyen de 28,64 %

Du fait de la convention précitée, l'impôt effectivement exigible sera calculé en fonction des seuls biens imposables en France avec application de ce taux moyen, soit :

800 000 + 50 000 + 500 000 + 130 000 + 20 000 = 1 500 000

Moins le passif résiduel déductible sur le fonds de commerce sis en France, soit 50 000

Impôt dû réellement 1 450 000 X 28,64 % = 415 280

En l'absence de l'application de ce taux effectif les droits de succession dus en France n'auraient été que de 406 826 €

Autre exemple concernant la succession, le 1^{er} avril 2010, d'un défunt résident de Belgique qui a pour légataire universel son fils résident de France auquel il lègue un immeuble sis en France (300 000 €), un compte bancaire au Luxembourg (150 000 €) et un immeuble en Belgique (250 000 €).

La convention franco-belge sur les successions donne à la France le droit d'imposer le seul immeuble.

Depuis le 1^{er} janvier 1999 il convient de prendre en compte la valeur de la totalité des biens laissés par le défunt résident de Belgique pour déterminer le taux applicable à la valeur de l'immeuble français.

Total actif brut et net (sans aucun passif donc) $300\ 000 + 15\ 000 (5\ %) + 150\ 000 + 250\ 000 = 715\ 000\ €$

Impôt théorique dû $715\ 000 - 156\ 974 = 558\ 026\ €$

Impôt théorique 111 212 €

Taux moyen $111\ 212 / 715\ 000 = 23,70\ %$

Impôt dû réellement en France sur la seule base taxable $315\ 000 \times 23,70\ % = 74\ 655\ €$

Au lieu de 61 221 € si l'on ne s'en était tenu qu'au seul barème

Nota : les biens imposables en France sont évalués selon les règles de droit commun mais sans déduction des abattements personnels, déjà pris en compte pour le calcul de la cotisation de base et donc pour la détermination du taux moyen de l'impôt (cf. RM Bourgeois, député JO débats AN 25/01/1975, p. 262).

Pour ce qui est des biens mobiliers situés à l'étranger, le forfait de 5 % applicable aux meubles meublants est déterminé compte tenu de l'ensemble des biens imposables en France d'après la législation interne.

En raison de la portée générale des articles 800 et 802 du CGI, la déclaration de succession doit en principe indiquer la totalité des biens laissés par le défunt même si ces biens ne sont pas soumis à l'impôt en France en application d'une convention internationale.

Les Non résidents peuvent-ils bénéficier des réductions d'impôts instituées par la loi fiscale ?

Par un arrêt en date du 12 novembre 2004 (n° 01-4218, 2° ch B, min. c/Philippe) la CAA de Paris a jugé que les dispositions de l'article 164 A du CGI, selon lesquelles aucune des charges déductibles du revenu global ne peut être déduite des revenus de source française pour les personnes n'ayant pas leur domicile fiscal en France, n'exclut pas ces personnes du bénéfice des réductions d'impôt.

Dès lors, une personne fiscalement domiciliée hors de France qui, imposable sur ces revenus de source française a la qualité de contribuable, peut bénéficier de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 nonies du CGI qui visait tout contribuable réalisant certains investissements immobiliers locatifs (article n'ayant plus cours actuellement).

En l'espèce le ministre faisait valoir que l'article 164 A issu de la loi du 29/12/1976 ne pouvait concerner des réductions ou crédits d'impôts institués en 1983.

Mais la Cour a considéré que le fait que l'article 199 septies B (relatif à la réduction d'impôt au titre des primes d'assurance-vie) prévoit l'exclusion des non-résidents par une disposition expresse empêche précisément d'interpréter les dispositions de l'article 164 A comme visant implicitement les réductions d'impôt.

Une même exclusion explicite a été posée ultérieurement pour l'article 199 sexies, sauf en cas d'affectation de l'immeuble à la résidence principale.

De la même façon, l'article 199 septvicies du CGI concernant les investissements effectués dans le cadre de la loi Scellier réserve la réduction d'impôt aux seuls contribuables domiciliés en France.

Même chose pour les opérations de restauration immobilière dite Loi Malraux (article 199 tervicies du CGI)

En conclusion, il y aura donc lieu chaque fois d'examiner scrupuleusement le texte pour voir si effectivement le non-résident est exclu de la réduction ou du crédit d'impôt.

A défaut de mention expresse écartant cette catégorie de contribuable du bénéfice de la mesure, il y aura droit en application de cette jurisprudence.

Cela pourrait être le cas notamment des investissements immobiliers locatifs effectués dans le secteur touristique (articles 199 decies E, 199 decies EA et 199 decies G).

Nice le 13 octobre 2010

Pierre VINAS