

NEWSLETTER N°2 – JUILLET 2022

Actualité en matière de fiscalité patrimoniale

Fiscalité internationale.....	1
Résidents britanniques et prélèvements sociaux post « Brexit »	1
Régimes fiscaux de faveur et accès aux conventions fiscales	2
Cession de parts de SCI françaises par un résident belge	2
Nouvelle convention fiscale signée le 4 février 2022 entre la France et le Danemark	3
Actualité autour de l'article 123 bis du CGI (dispositif « anti-structures offshore »)	3
Fiscalité française et droit patrimonial	5
Régime Dutreil Transmission.....	5
Usufruit sur les parts sociales.....	5

Fiscalité internationale

Résidents britanniques et prélèvements sociaux post « Brexit »

Les non-résidents sont en principe assujettis aux prélèvements sociaux en France sur leurs revenus immobiliers et plus-values immobilières de source française, sauf disposition contraire d'une convention fiscale internationale.

Le taux applicable est de 17,2% mais il est ramené à 7,5% pour les personnes qui résident et sont affiliées au régime obligatoire de sécurité sociale d'un Etat membre de l'Union européenne (ou de Suisse) sans être à la charge du système de sécurité sociale français.

Les résidents britanniques devaient en principe relever du taux de 17,2% depuis la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne.

Par tolérance, l'administration fiscale française admet que les résidents britanniques continuent à bénéficier du taux réduit de 7,5% sous réserve qu'ils soient affiliés au régime de sécurité sociale britannique sans être à la charge du système français.

Dans ce contexte, les contribuables ayant versé à tort des prélèvements sociaux au taux de 17,2% peuvent en obtenir le remboursement par voie de réclamation contentieuse.

Ayant déjà la pratique des réclamations contentieuses en matière de prélèvements sociaux pour les non-résidents sur le fondement des jurisprudences « de Ruyter » et « Dreyer », notre cabinet est à même d'accompagner les clients dans leur réclamation.

Régimes fiscaux de faveur et accès aux conventions fiscales

Il est rappelé que les conventions fiscales ne s'appliquent qu'aux personnes ayant la qualité de résidentes de l'un des deux Etats contractants.

Le Conseil d'Etat avait déjà jugé qu'à la qualité de résident au sens des conventions fiscales une personne physique assujettie à l'impôt dans un Etat en raison de son domicile, de sa résidence ou d'un lien personnel analogue, peu importe en revanche l'étendue de son obligation fiscale (par exemple, imposition sur les revenus mondiaux ou sur les seuls revenus de source locale).

Ainsi, une personne physique imposée en Chine du fait de son domicile, mais bénéficiant d'une exonération temporaire sur ses revenus étrangers en application d'un régime de faveur réservé par la législation fiscale chinoise aux nouveaux résidents (impatriés), pouvait néanmoins être considérée comme résidente fiscale de Chine et bénéficier de l'ancienne convention fiscale franco-chinoise (Conseil d'Etat, 9 juin 2020 n°434972).

Le Conseil d'Etat transpose cette jurisprudence aux personnes morales dans deux décisions (Conseil d'Etat, 2 février 2022, n°443018 et 446664) relatives à des sociétés tunisiennes bénéficiant d'une exonération temporaire d'impôt sur les bénéfices issus de leurs exportations mais imposées dans les conditions de droit commun sur les bénéfices réalisés sur le marché local.

Le Conseil d'Etat leur reconnaît la qualité de résident au sens de la convention fiscale franco-tunisienne dans la mesure où leur exonération partielle s'explique par un régime de faveur réservé par la législation fiscale tunisienne à certaines sociétés que la Tunisie considère comme résidentes.

Tel ne serait pas le cas en revanche d'une société offshore que la Tunisie considérerait comme non résidente et qui bénéficierait de ce fait d'un régime fiscal dérogatoire.

Il convient donc d'aller rechercher ce qui, dans la législation fiscale locale, justifie l'exonération d'une personne physique ou d'une société, pour déterminer si une personne est résidente au sens de la convention fiscale et peut bénéficier de ses dispositions.

Ces décisions démontrent que la résidence fiscale est une notion complexe et qu'il convient d'être accompagné par un professionnel qui pourra effectuer une analyse juridique approfondie.

Cession de parts de SCI françaises par un résident belge

Un résident belge a été imposé en France sur la plus-value réalisée lors de la cession de parts d'une SCI détenant un bien immobilier en France. L'imposition ayant été confirmée par le juge d'appel, il se pourvoit en cassation.

Le Conseil d'Etat (décision du 27 décembre 2021 n°451625) refuse d'admettre le pourvoi et confirme que pour l'application de la convention fiscale signée entre la France et la Belgique, les parts d'une SCI doivent être considérées comme des biens immobiliers, dans la lignée de sa décision du 24 février 2020 (n°436392).

Il s'appuie sur la législation fiscale française qui prévoit des modalités d'imposition de la plus-value comparables selon que le bien cédé est un bien immobilier ou des parts de SCI.

Cette décision confirme la méthode à retenir pour qualifier les SCI dans le cadre des conventions fiscales mais ne présente qu'un intérêt historique dans le cadre franco-belge dans la mesure où la nouvelle convention (non encore en vigueur) prévoit expressément que les plus-values de cession de parts de SCI sont imposées au lieu de situation des biens immobiliers qu'elles détiennent.

Nouvelle convention fiscale signée le 4 février 2022 entre la France et le Danemark

Le Danemark avait dénoncé avec effet au 1^{er} janvier 2009 la précédente convention fiscale qui le privait du droit d'imposer les pensions de retraite de source danoise perçues par des résidents français.

La nouvelle convention a pour objet d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu sans créer de possibilité de situation de double non-imposition. Elle ne vise pas l'impôt sur la fortune immobilière (IFI).

Elle garantit notamment l'imposition des pensions de retraite dans les deux Etats avec un mécanisme d'élimination de la double imposition et comporte d'autres clauses visant à éviter l'utilisation abusive de la convention (clause générale anti-abus, clause anti-abus spécifique pour les sociétés à prépondérance immobilière, clause de bénéficiaire effectif pour les revenus « passifs »).

Elle reconnaît par ailleurs sous conditions la transparence fiscale des sociétés de personnes ou entités similaires.

Elle entrera en vigueur dès qu'elle sera ratifiée par les deux Etats.

Actualité autour de l'article 123 bis du CGI (dispositif « anti-structures offshore »)

L'article 123 bis du CGI permet d'imposer en France par transparence le bénéfice réalisé par une entité étrangère bénéficiant d'un régime fiscal privilégié.

Tel est le cas lorsque l'entité n'est pas du tout imposable ou est soumise à un impôt inférieur de plus de 40% à celui dont elle serait redevable en France si elle y était établie. Il convient dans ce cas de comparer l'impôt étranger à celui que la société aurait payé en France.

➤ Appréciation du régime fiscal privilégié

Il est rappelé que le régime « mère-fille » prévu par le droit français prévoit une exonération d'impôt sur les sociétés sur les dividendes distribués par une filiale à sa société mère, sous certaines conditions (notamment la société mère doit être assujettie à l'impôt sur les sociétés en France au taux normal) et sous réserve de la réintégration d'une quote-part de frais et charges de 5%.

Ce régime conduit donc à exclure de l'assiette de l'impôt 95% des dividendes reçus des filiales.

SOPARFI luxembourgeoise

Pour déterminer si une SOPARFI luxembourgeoise bénéficie d'un régime fiscal privilégié, le Conseil d'Etat considère (Conseil d'Etat, Carrozza, 14 février 2022 n°442061 et 442062) qu'il convient de comparer l'impôt payé par la société au Luxembourg avec celui qu'elle aurait supporté en France en application du droit commun, notamment du régime « mère-fille ».

Il casse donc l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Versailles qui avait refusé de prendre en compte le régime « mère-fille » en raison de son caractère optionnel, sans rechercher si l'entité étrangère aurait rempli les conditions pour en bénéficier si elle avait été établie en France.

Il appartiendra à la Cour de Versailles de rejuger l'affaire et de déterminer dans un premier temps si la SOPARFI aurait rempli les conditions du régime « mère-fille » français si elle était établie en France, dans un second temps si le régime holding Luxembourgeois conduit à une imposition plus légère que le régime « mère-fille » français.

Cela revient indirectement à statuer sur la qualification fiscale de la quote-part des frais et charges de 5%.

Société implantée à Gibraltar

Dans une décision plus récente (Conseil d'Etat, Lazarov, 21 juin 2022, n°449408), le Conseil d'Etat confirme que pour déterminer si l'entité étrangère bénéficie d'un régime fiscal privilégié, il convient de rechercher si elle aurait rempli les conditions pour en bénéficier si elle avait été établie en France.

La circonstance que l'entité étrangère n'ait pas effectivement été soumise à l'impôt sur les sociétés en France au taux normal (ce qui est une évidence puisqu'il s'agit d'une entité étrangère sans établissement en France) ne fait pas obstacle à la prise en compte du régime « mère-fille ».

Il convient uniquement de rechercher si l'entité étrangère aurait satisfait les conditions du régime mère-fille français si elle avait été établie en France, et notamment si elle aurait été soumise à l'impôt sur les sociétés au taux normal.

➤ Détenion de la structure étrangère (Conseil d'Etat, Librati, 12 mai 2022, n°444994)

Ce dispositif s'applique sous réserve notamment que la personne physique détienne plus de 10% des actions, parts, droits financiers ou droits de vote et que l'actif de l'entité soit principalement constitué d'actifs financiers.

Le Conseil d'Etat confirme dans la lignée de sa décision Bartolini (Conseil d'Etat, 10 mars 2020, n°427104) que cette condition de détention doit être considérée comme remplie lorsque la personne physique exerce un contrôle sur l'entité étrangère.

La détention peut donc être qualifiée par d'autres éléments que la seule détention capitalistique.

Ainsi le bénéficiaire économique du compte bancaire ouvert au nom de l'entité étrangère peut être considéré comme remplissant cette condition de détention.

Au cas d'espèce, les juges l'ont qualifié de bénéficiaire économique pour les raisons suivantes :

- il détenait des pouvoirs exclusifs sur le compte bancaire ouvert auprès d'une banque en Suisse par une société panaméenne,
- il avait alimenté ce compte à l'aide de ses revenus professionnels non déclarés,
- il avait l'intention de léguer à ses enfants les avoirs bancaires et un bien immobilier acquis à l'aide des fonds,
- il apparaissait comme le seul associé sur les documents comptables de la société panaméenne.

Par ailleurs, l'imposition du « détenteur » de l'entité est en principe proportionnelle au nombre de parts ou actions qu'il détient.

Le Conseil d'Etat juge au cas présent que le contribuable exerçait seul le contrôle de la société panaméenne compte tenu des éléments factuels susvisés et qu'en conséquence, il devait être imposé sur la totalité de son bénéfice.

Cette solution présente un intérêt historique pour les entités panaméennes. En effet, une disposition récente prévoit que la condition de détention est présumée satisfaite lorsque l'entité est établie dans un Etat non coopératif. Or tel est toujours le cas du Panama (cf. liste publiée au JO du 16 mars 2022).

Fiscalité française et droit patrimonial

Régime Dutreil Transmission

L'exonération de 75% prévue en cas de transmission (par donation ou succession) de parts ou actions d'une société s'applique à condition notamment qu'elle exerce une activité économique éligible (activité industrielle, commerciale, agricole, artisanale ou libérale) ou qu'elle soit une holding animatrice de groupe dont l'actif est principalement constitué de titres de sociétés exerçant l'une des activités éligibles.

L'administration fiscale exige dans sa doctrine que cette condition soit satisfaite jusqu'au terme des engagements collectif et individuel de conservation des titres prévus par ce régime (au total 6 ans).

C'est pour cette raison qu'elle a contesté l'exonération dont s'est prévalu l'héritière de titres d'une holding animatrice de groupe au motif que la holding avait vendu dans les quelques mois suivant le décès, donc avant le terme de l'engagement individuel de conservation des titres, six des sept filiales commerciales et était devenue une holding financière gérant le produit de ces ventes.

A cette occasion, la Cour de cassation juge dans une décision de principe (C. Cass. 1^{ère} civ. 25 mai 2022, n°19-25.513) que la loi impose l'existence d'une activité éligible uniquement au jour de la transmission des titres de la société (par donation ou succession).

Elle en déduit que le maintien de l'activité éligible après la transmission et avant le terme de l'engagement individuel de conservation n'est pas une condition expressément prévue par la loi et ne peut fonder la remise en cause de l'exonération partielle.

Autrement dit, la Cour confirme le droit à l'exonération bien que la holding soit devenue purement patrimoniale avant le terme de l'engagement de conservation des titres.

Cet arrêt aura certainement un impact important sur les contentieux en cours mais conduit à une solution très éloignée de l'objectif initial du législateur qui était de réserver cette exonération aux sociétés ayant une activité économique éligible et aux holdings animatrices de filiales ayant une telle activité, en excluant les sociétés ou holdings patrimoniales.

Cela rend probable une énième réforme de la loi « Dutreil » dans les mois à venir.

Usufruit sur les parts sociales

Tranchant un débat doctrinal ancien, la Cour de cassation, dans la lignée de l'avis rendu le 1^{er} décembre 2021, juge que l'usufruitier de parts sociales n'a pas la qualité d'associé en s'appuyant sur l'article 578 du Code civil qui définit l'usufruit.

En conséquence, seul le nu-proprétaire a la qualité d'associé.

L'usufruitier peut toutefois jouir de certaines prérogatives d'associé, notamment le droit de provoquer une délibération des associés sur une question ayant une incidence directe sur son droit de jouissance des parts.