

La fiscalité immobilière des non-résidents

IACF - Paris, le 24 mars 2015

Eric Ginter, Gilbert Ladreyt, Julien Saiac,
Charles Scheer, Pierre Ullmann

I. ACTUALITE CONVENTIONNELLE

□ **Convention fiscale France Luxembourg - Avenant du 5 septembre 2014**

- Objet: suppression des cas de double non-imposition des plus-values immobilières non éliminées par l'avenant du 24/11/2006. Imposition des dividendes inchangée.
- Application: Si ratification en 2015:
 - ➔ à compter du 1^{er} janvier 2016 pour les sommes imposables par voie de RAS;
 - ➔ pour les impôts sur le revenu non perçus par voie de RAS, aux revenus afférents, suivant les cas, à l'année civile 2016 ou tout exercice commençant après le 01/01/2016.
- Période de transition: attention aux réorganisations abusives.
(Voir avis du Comité de l'abus de droit fiscal – 22 mai 2014 – affaires 2013-29 à 2013-32).
- Incitation à l'investissement immobilier au Luxembourg ?

❑ Conventions fiscales « concurrentes » dans le domaine immobilier

- Belgique: convention ancienne de 1964. Pas d'article plus-value sur cessions de titres → revenus innomés.

Mais voir paragraphe 2 du protocole final et BOI-INT-CVB-BEL-10-10, n°120 et 130.

Une réunion de renégociation serait prévue pour juin 2015 entre les deux administrations.

- Pays-Bas: convention ancienne de 1973. Article 13-1 – Définition restrictive d'une SPI. Que penser des doubles structures de SCI détenues par une BV?

La France souhaiterait engager en 2016 des discussions pour négocier une nouvelle convention.

- ❑ Dans les deux cas, la nouvelle définition des sociétés immobilières s'inspirerait de celle de l'avenant franco-lux.

□ Autres conventions

- Liban: Convention ancienne de 1962. Voir Articles 9 et 10.
Les profits d'entreprise ne sont imposables que dans l'Etat où elles disposent d'un établissement stable.
La détention d'un immeuble n'est pas en soi constitutive d'un établissement stable et l'article « profits immobiliers » ne s'applique pas aux entreprises.
⇒ Imposition au Liban des profits et plus-values immobiliers.
(CE 22 mai 1992, n°63266 SPA Raffaella; CE 18 mars 1994, n° 79971, Sté d'Investissement Agricole et Forestier).
- Irlande: Convention ancienne de 1968.
Les plus-values de cession de titres ne sont pas visées par la convention
➔ revenus innommés imposables dans l'Etat de résidence (art. 20).
L'Irlande n'exonère cependant que les plus-values sur cessions de titres de sociétés qualifiées de « *trading companies* » par opposition aux « *investment companies* ».

❑ **Convention franco-suisse droits de succession du 31 décembre 1953**

- ❑ Dénouciation unilatérale par la France le 17 juin 2014, effective le 1^{er} janvier 2015, à la suite du refus du Parlement suisse d'approuver la convention signée le 11 juillet 2013.
- ❑ Conséquences:
 - Conflit de résidence possible;
 - Imposition en France des héritiers résidents de France d'un défunt résident de Suisse;
 - Imposition en France des biens situés (ou réputés situés) en France revenant à un héritier non résident (y compris parts de sociétés étrangères détenant des immeubles en France – CGI art. 750 ter);
 - Double imposition partiellement évitée (CGI art. 784 A).

LUTTE CONTRE LES RÈGLES FISCALES DISCRIMINATOIRES DES ÉTATS MEMBRES : EFFICACITÉ COMPARÉE DU TRAITÉ ET DES CONVENTIONS BILATÉRALES

Leçons tirées de la jurisprudence française sur les contentieux art. 244 bis A / 164 C

	Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE)	Conventions fiscales bilatérales
Forme	Multilatérale	Bilatérale
Objectif	Libre accès / fluidité du marché intérieur	Protection des nationaux de l'autre Etat contractant
Interprétation	CJUE ⇒ Interprétation unique volontariste ⇒ s'impose aux Etats membres	Juridictions nationales Risques de divergences d'interprétation selon les pays
Impact de la JP sur les règles nationales	Destruction de pans entiers de la fiscalité des Etats membres	Impact faible

LUTTE CONTRE LES RÈGLES FISCALES DISCRIMINATOIRES DES ÉTATS MEMBRES : EFFICACITÉ COMPARÉE DU TRAITÉ (TFUE) ET DES CONVENTIONS BILATÉRALES

CONDITIONS D'ACCES

TFUE	Conventions fiscales bilatérales
<ul style="list-style-type: none"> • <u>Investissements patrimoniaux</u> (liberté de circulation des capitaux – art. 63 TFUE) <ul style="list-style-type: none"> ➤ Objet : Investissements immobiliers / financiers réalisés par des particuliers, OPCVM, prises de participations minoritaires, ➤ Liberté de circulation des capitaux bénéficie aux investissements en provenance des Etats membres et des Etats tiers. ➤ Clause de gel inapplicable (arrêt WELTE 17 oct. 2013 aff. C-181/12) • <u>Investissements d'entreprises</u> (liberté d'établissement – art. 49 TFUE) <ul style="list-style-type: none"> ➤ Bénéficie : <ul style="list-style-type: none"> ▪ directement aux résidents des Etats membres ; ▪ indirectement aux résidents des Etats tiers en cas de création d'une holding européenne dotée d'une véritable substance (CJUE 1^{er} avril 2014 C-80/12 Felixstowe Dock and Railways Cie) 	<ul style="list-style-type: none"> • Existence d'une convention fiscale • Existence d'une clause de non discrimination • Condition de nationalité • Condition de résidence • OPCVM Arrêt Santander • Limité au domaine fiscal • Complexité liée aux sociétés de personnes

LUTTE CONTRE LES RÈGLES FISCALES DISCRIMINATOIRES DES ÉTATS MEMBRES : EFFICACITÉ COMPARÉE DU TRAITÉ (TFUE) ET DES CONVENTIONS BILATÉRALES

INTERPRÉTATION DE LA NOTION DE DISCRIMINATION

TFUE

Lutte plus efficace contre les discriminations cachées à l'encontre des non résidents : CJUE vérifie que des différences de traitement fiscal reposant, en apparence sur un critère objectif tel que la résidence ne dissimulent pas des discriminations fondées en réalité sur la nationalité.

⇒ le traitement différencié doit s'appuyer sur une raison objective au regard de la règle nationale concernée

Arrêt Schumaker (CJCE 14 février 1995 aff. 279/93)

Arrêt Hollmann (CJCE 11 octobre 2007 aff. 443/06)

Conventions fiscales bilatérales

Interdiction des discriminations fondées sur la nationalité

Discrimination fondée sur la résidence justifiée et ne pouvant être assimilée à une discrimination dissimulée fondée sur la nationalité (mise à jour des commentaires de 2008)

Pour plus de détails, cf article de Gilbert Ladreyt - Revue de Droit Fiscal du 27/11/2014, n°48, p.41 à 48

II. FISCALITÉ DES NON-RÉSIDENTS **PERSONNES PHYSIQUES** **(CGI ART. 164 C ET 244 BIS A)**

1- OU EN SOMMES-NOUS ?

□ Aboutissement des contentieux reposant sur le droit communautaire contraint la France à adapter sa législation

- **CGI Art. 164 C**: IR des non résidents non conventionnés établi sur un revenu forfaitaire égal à 3 fois la valeur locative de la résidence qu'ils ont à leur disposition en France (sous réserve de quelques exceptions)
- **CGI Art. 244 bis A**: plus-values immobilières réalisées directement ou indirectement par des personnes physiques non résidentes: prélèvement de 33,33%, réduit à 19% lorsqu'elles sont résidentes d'un Etat membre de l'UE ou de l'EEE (hors Liechtenstein)

□ Principe communautaire de liberté de circulation des capitaux

Art. 63 TFUE: prohibe restrictions aux mouvements de capitaux entre Etats membres et entre Etats membres et pays tiers.

Art. 64 TFUE: permet le maintien de restrictions avec pays tiers à deux conditions cumulatives (clause de gel) :

- ✓ La restriction existe de façon ininterrompue depuis le 31/12/1993; et
- ✓ La restriction implique des investissements directs, y compris des investissements immobiliers.

Art. 65, 1 et 3 TFUE (clause de sauvegarde):

- ✓ les Etats membres peuvent établir des distinctions entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation au regard de leur résidence ou du lieu où sont investis leurs capitaux
- ✓ Les mesures prises ne doivent pas cependant constituer un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux.

- **CGI Art.164 C: CE 11 avril 2014, n°332885 Lappe**
- Aboutissement de décisions précédentes reposant sur art. 65 TFUE
- « Antichambre » de la décision SCI Saint Etienne du CE sur les plus-values.
 - Citoyenne allemande résidente de Monaco imposée en application de CGI art.164 C au titre d'une résidence secondaire en France
 - Contestation couronnée de succès sur le fondement de l'article 65 TFUE.

- **CJUE 17 octobre 2012, aff. C-181-12, Yvon Welte**
 - Résident suisse hérite d'un terrain en Allemagne et ne bénéficie pas des abattements applicables aux résidents allemands
 - Un terrain n'est pas un investissement direct au sens du TFUE
 - Clause de gel inapplicable; application de l'abattement.
- **CE 6 décembre 2013, n°360488, Kramer**
 - Citoyen allemand domicilié à Monaco imposé sur 3 x VL d'une résidence secondaire possédée en France
 - Invocation de l'arrêt Welte. Une résidence secondaire ne constitue pas un investissement direct, car non effectué en vue de l'exercice d'une activité économique.
 - Clause de gel inapplicable; décharge de l'imposition pour entrave à la liberté de circulation des capitaux .

- **Apport de la décision Lappe:**

- Compte tenu de la jurisprudence antérieure, la non application de la « clause de gel » ne faisait plus débat ;
- L'application de l'art. 164 C dépend de la résidence du contribuable. Le CE juge qu'il n'existe pas de différence de situation entre un résident et un non résident au titre de la détention d'une résidence en France → la différence de traitement constitue une discrimination.
- Il n'existe pas de motif impérieux d'intérêt général justifiant cette discrimination → celle-ci constitue une restriction prohibée aux mouvements de capitaux entre Etats membres et pays tiers.
- Faut-il abroger l'article 164 C du CGI?

▪ **CGI Art. 244 bis A – CE 20 octobre 2014, n°367234, SCI Saint-Etienne**

- La SCI Saint Etienne a pour associés deux personnes physiques résidentes de Suisse.
- Plus-value réalisée par la SCI sur la vente d'un immeuble situé en France a été soumise au prélèvement d'un 1/3 en application de l'art. 244 bis A du CGI.
- La SCI demande la restitution de la différence entre le taux de 33.33% et celui de 16% applicable aux SCI dont les associés sont des personnes physiques résidentes de France.
- Le CE lui donne nécessairement raison à la suite de l'arrêt Lappe.

- La différence de taux constitue une restriction aux mouvements de capitaux (réduction du taux de rentabilité)
- La clause de gel ne peut être invoquée:
 - La différence de traitement du taux du prélèvement en fonction de la résidence de l'associé résulte de la LFR pour 2004 et n'a donc pas existé de façon ininterrompue depuis le 31/12/1993.
 - Inutile en conséquence de rechercher au cas particulier si l'immeuble constituait ou non un investissement direct.
- La clause de sauvegarde ne peut être invoquée: le taux du prélèvement dépend de la résidence de l'associé. Or il n'existe pas de différence objective de situation entre une SCI dont les associés sont résidents de France, de l'UE ou de l'EEE (hors Liechtenstein) et une SCI dont les associés sont résidents d'un pays tiers. → restriction prohibée à liberté de circulation des capitaux .

❑ **Décision du Conseil constitutionnel 2014-708 DC du 29/12/2014**

- Invalidation des dispositions de l'article 60 de la LFR 2014 visant à porter à 75 % le taux d'imposition des plus-values immobilières réalisées par les personnes ou entités domiciliées, constituées ou établies dans un ETNC.
- Motif : « *le régime dérogatoire fait peser sur les contribuables une charge excessive au regard de leur capacité contributive et est contraire au principe d'égalité devant les charges publiques* ».

Prélèvement :	75,0 %
CSG-CRDS :	<u>15,5 %</u>
Total :	90,5 %

□ Epilogue (provisoire): Loi de finances rectificative pour 2014

- Unification des taux d'imposition applicables aux plus-values immobilières réalisées par les non-résidents (Article 60 LFR)

⇒ Les plus-values immobilières réalisées par des personnes physiques résidentes et non résidentes, directement ou par l'intermédiaire d'une société trans lucide d'un FPI sont désormais imposées au taux unique de 19% (CGI Art. 244 bis A, III bis nouveau, al. 2).

⇒ Les plus-values immobilières réalisées par les personnes morales non résidentes, directement ou par l'entremise d'une société de personnes ou d'un FPI restent soumises au taux de 33,33% (CGI Art. 244 bis A, I.1 et Art. 200 B).

Y compris pour les personnes domiciliées ou établies dans un ETNC dans l'attente d'un ajustement des taux lors d'une prochaine Loi de finances (communiqué de presse du Minefi n°143 du 29/12/2014).

- **Suppression de l'obligation de représentation fiscale pour les résidents de l'UE et de l'EEE (Art. 62 LFR 2014).**
 - Arrêt CJUE du 5 mai 2011 (aff. 267/09 – Commission c/ Portugal) portant sur un régime similaire
 - Mise en demeure notifiée par la Commission à la France le 25 avril 2013 de modifier ces dispositifs qui constituent une restriction à la liberté de circulation.

⇒ **Suppression en faveur des résidents de l'UE et EEE
(hors Liechtenstein) de:**

IR/ISF : l'obligation de désignation d'un représentant fiscal habilité à recevoir des communications relatives à l'assiette, recouvrement et en contentieux de l'impôt (CGI art. 164 D et 885 X).

IS/Taxe de 3 % : l'obligation de désigner un représentant fiscal (CGI art. 223 *quinquies* A et 990 F, al. 4).

Plus-values mobilières et immobilières : l'obligation de désigner un représentant fiscal responsable du paiement du prélèvement –
Lorsque le cédant est une société de personnes, appréciation au regard de la nature de chaque associé (CGI art. 244 bis A IV, al. 5 et 244 bis B, al. 4).

2- QUESTIONS EN SUSPENS

Quel délais de réclamation ?

Texte applicable

1^{ère} solution : 31 déc. de la deuxième année qui suit celle du paiement de l'impôt
(LPF art R 196 -1er alinéa)

⇒ Délais de réclamation général dont bénéficient les résidents

Ou

2^{ème} solution : 31 déc. de l'année qui suit l'année au cours de laquelle les retenues à la source et les prélèvements ont été opérés **(R 196 -1 2^{ème} alinéa)** ?

⇒ Délais plus court pour les non résidents ?

⇒ Position adoptée par l'administration : moyen d'ordre public

⇒ Jurisprudence

- CAA Paris, 9 décembre 1997, n° 95PA03981
- TA Paris 16 octobre 2013 n° 1218875 et 1218924

2- QUESTIONS EN SUSPENS

Quels délais de réclamation ?

4 arguments pour contester la position de l'administration / JP existante

1 - Le prélèvement art. 244 bis A n'est ni une retenue ni un prélèvement à la source :

Depuis 2004, technique d'imposition des PV immobilières identique pour résidents et non résidents :

- base imposable identique,
- paiement lors de la passation de l'acte,
- taux proportionnel (mais différence de taux jusqu'au 31 déc. 2014).

Art. 150 VF : « *L'impôt sur le revenu correspondant à la plus-value* » immobilière est « *versé par la personne physique, la société ou le groupement qui cède le bien ou le droit* »

=> Faute de tiers partie versante, le prélèvement art 244 bis A n'est ni une retenue ni un prélèvement à la source.

2 - Apparition du mot « prélèvement » lors de la codification du LPF en 1981

Codification de l'ancien art. 1932 du CGI qui devient l'art R*196 -1 du LPF : le terme « *prélèvement* » ne figurait pas dans l'art. 1932 du CGI.

2- QUESTIONS EN SUSPENS

Quel délais de réclamation ?

4 arguments pour contester la position de l'administration

3 - Violation du principe de libre circulation des capitaux

Principe de libre circulation des capitaux a sanctionné le taux de 33,1/3 %
car il n'existe « *objectivement aucune différence de situation de nature à justifier une inégalité de traitement fiscalentre les deux catégories d'assujettis* » (CAA de Versailles, 11 septembre 2014, n°11VE02290; CE 20 octobre 2014 n° 3672234, 3e et 8e s.-s., min. c/ SCI Saint-Etienne)

Le même principe doit sanctionner les délais de réclamations plus courts pour les non-résidents
Une discrimination peut résulter de règles de procédure différentes (CJUE, 15 septembre 2011aff. C-132/10, Halley)

4 – Pour les contentieux plus anciens: Art. L 80 A du LPF

Doctrines administrative : délais spéciaux (délais courts du R196-1, 2ème al.) ne doivent pas être opposés dans l'hypothèse où le délai général de réclamation R196- 1 1er al.) est encore ouvert.

« Il y a toujours lieu de faire bénéficier le contribuable du délai qui lui est le plus favorable, c'est-à-dire celui qui vient en dernier à expiration » (BOI 13-O-2121 du 30 avril 1996).

Article L 80 A du LPF applicable aux délais (reprise, déclaration, réclamation).

Solution reprise par CE du 5 juillet 2010 (3e et 8e ss-sect., n°310945, min. c/SNC Serater).

Non repris au Bofip le 12 sept 2012.

2- QUESTIONS EN SUSPENS

Prélèvements sociaux sur les revenus fonciers et PV immobilières des non résidents (depuis le 17 aout 2012)

Etats membres

Principe de l'unicité de rattachement en matière de sécurité sociale :

- règlement de base (CEE) n° 1408/71 du Conseil du 14 juin 1971
- règlements (CE) de coordination n° 883/2004, n° 987/2009, n°1231/2010

Application du principe de libre circulation des travailleurs.

Prélèvements sociaux sur les salaires perçus par des résidents français, travailleurs frontaliers, sont contraires à la règle du non cumul (CJUE, 15 février 2000, C 34/98).

Champs d'application des règlements :

Territorial : Ressortissants de l'UE, EEE et Suisse (Accord sur la libre circulation des personnes (ALCP) du 1er juillet 2002).

Actifs / non actifs : Les non-actifs sont également visés par le règlement (art 11.3-e) du règlement (CE) n°883/2004) : affiliation dans le pays de résidence uniquement.

Apport de l'arrêt de Ruyter (CJUE 26 février 2015C- 623/13)

Etend le principe de l'interdiction du cumul aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine.

Conséquence:

Prélèvements sociaux sur les revenus fonciers et PV immobilières des non résidents contraires au règlement 1408/71 lorsque le non résident (UE, EEE et Suisse) est affilié à un régime de sécurité sociale dans son état de résidence.

2- QUESTIONS EN SUSPENS

Prélèvements sociaux sur les revenus fonciers et PV immobilières des non résidents (depuis le 17 aout 2012)

Etats tiers

Principe de libre circulation des travailleurs non invocable

Possibilité d'invoquer la liberté de circulation des capitaux – art. 63 TFUE?

Discrimination : taxation identique de personnes (résidents / non résidents) se trouvant dans une situation différente (au regard de la possibilité de bénéficier de la protection sociale financée par les prélèvements sociaux).

Système de vases communicants entre :

- les cotisations sociales sur revenus d'activité (insuffisante pour assurer l'équilibre des régimes de sécurité sociale),
- et les prélèvements sociaux qui comblent cette insuffisance.

Absence de contrepartie directe des prélèvements sociaux, mais les résidents français (considérés dans leur ensemble) bénéficient du système de vases communicants entre l'insuffisance des cotisations sociales qu'ils supportent sur les revenus du travail, insuffisance comblée par les prélèvements sociaux.

Les non-résidents ne bénéficient pas du système de vases communicants car exclus du système de protection.

3- L'ISF et les DMTG

I. L'ISF

Trois points retiendront notre attention :

- le champ d'application de cet impôt (1)
- le dispositif particulier de l'article 885 T ter (2)
- l'élimination des doubles impositions (3)

1. Le champ d'application de cet impôt aux non résidents

Les non-résidents ne sont soumis à l'ISF qu'au titre des « biens français » leur appartenant.

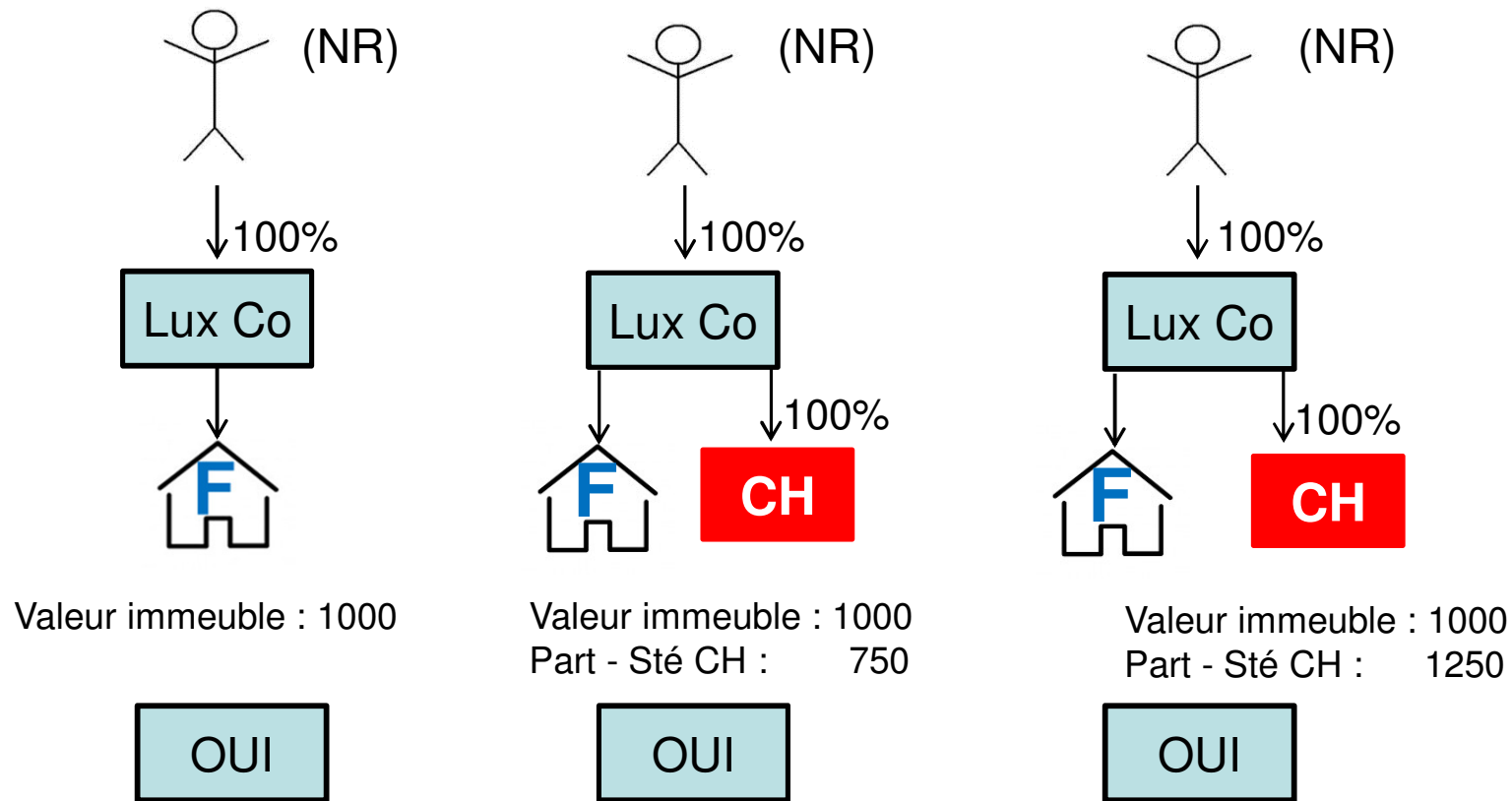
La notion de « biens français » est celle du 2° de l'article 750 ter.

Pour les immeubles, il s'agit :

- des immeubles ou droits immobiliers dont l'assiette matérielle est en France
- des actions ou parts de sociétés dont l'actif est principalement constitué d'immeubles situés en France, à proportion de la valeur de ceux-ci dans l'actif de la société ; sont exclus les immeubles affectés par la société à son exploitation
- des immeubles situés en France affectés au patrimoine d'un trust ou d'une institution équivalente.

Application pratique

Imposition du Non-Résident à l'ISF dans les 3 hypothèses suivantes :



2. Le dispositif particulier de l'article 885 T ter

En cas de détention d'un bien immobilier par l'intermédiaire d'une société, l'assiette de l'ISF est constituée de la valeur des parts de la société qui se calcule comme suit :

Actif net comptable – VNC du bien immobilier + Valeur réelle du bien

L'actif net comptable intègre les dettes de la société, y compris, le cas échéant, les comptes courants d'associés.

Problème : au contraire des résidents, les non-résidents ne sont pas taxables sur leurs placements financiers et donc notamment sur leurs comptes courants (CC).

Donc deux situations différentes :

- Résidents : déduction des CC pour calculer l'ANC mais intégration des CC dans l'assiette de l'ISF
- Non-résidents : déduction des CC non réintégrés dans l'assiette de l'ISF.

D'où l'intervention de l'art. 885 T ter (LFR du 29.7.11 n° 2011-900)

Non déductibilité des créances détenues directement ou non par des non-résidents dans des sociétés immobilières pour la détermination de la valeur de leurs parts.

A noter : la non déductibilité s'applique au prorata de toutes les créances détenues par des associés non-résidents, comme le montre l'exemple donné par la documentation administrative :

Répartition du capital : A = 25% / B = 50% / C = 25%

Bilan de la société

Immeuble	1 000 000	Capital	200 000
Trésorerie	50 000	CC A (R)	300 000
		CC B (NR)	500 000
		CC C (NR)	50 000
	<hr/>		<hr/>
	1 050 000		1 050 000

<i>Assiette de l'ISF de A (R) =</i>	<i>Titres 200 000 x 0,25 + CC 300 000 =</i>	<i>350 000</i>
<i>Assiette de l'ISF de B (NR) =</i>	<i>(1 050 000 – 300 000) x 0,50 =</i>	<i>375 000</i>
<i>Assiette de l'ISF de C (NR) =</i>	<i>(1 050 000 – 300 000) x 0,25 =</i>	<i>187 500</i>
		<hr/>
		<i>912 500</i>

Peut-on parler de discrimination contraire aux conventions et aux principes communautaires ?

Ce n'est guère évident pour au moins deux raisons :

- il faudrait que le Non-Résident soit taxé plus fortement qu'il ne le serait dans l'hypothèse où il aurait été Résident. Or ce n'est pas forcément le cas :

Exemple :

Si B était R (et que C le soit aussi), l'assiette de son ISF serait :

$$(200\ 000 \times 0,5) + 500\ 000 = 600\ 000$$

Si C était R (et que B le soit aussi), l'assiette de son ISF serait :

$$(200\ 000 \times 0,25) + 50\ 000 = 100\ 000$$

- Résidents et Non-Résidents ne sont pas dans une situation analogue : la discrimination ne peut être sanctionnée que si elle résulte du fait que le contribuable soit étranger et non pas résident.

3. L'incidence des conventions fiscales

Détention directe de biens immobiliers : imposition en France et crédit d'impôt dans l'Etat de résidence afin d'éliminer la double imposition.

Détention indirecte de biens immobiliers :

- Personne morale dont le siège est en France : conformément à l'article 750 ter 2° du CGI, sont toujours considérées comme françaises les valeurs mobilières, détenues par un donateur ou un défunt domicilié hors de France, qui sont émises par une société dont le siège est situé en France, et ce, quelle que soit la composition de son actif. Dès lors, il convient de retenir, pour la liquidation des droits, la valeur totale des titres de la personne morale, que ceux-ci permettent ou non au donateur ou au défunt de détenir plus de 50% des actions, des parts ou des droits d'un immeuble ou d'un droit immobilier situé sur le territoire français.
- Personne morale dont le siège est situé à l'étranger et dont le défunt ou le donateur possède plus de 50% des droits : dans cette hypothèse, seule la fraction de la valeur des actions, parts ou droits détenus par le donateur ou le défunt, représentative de la valeur de l'immeuble et du droit immobilier, situé en France réputé possédé indirectement, est soumise aux droits en France. La valeur des immeubles ou droits immobiliers possédés indirectement est déterminée par la proportion de la valeur de ces biens ou des actions, parts ou droits représentatifs de tels biens dans l'actif total de la personne morale.

Exonération particulière des Etats-membres du CCG (Arabie Saoudite, Bahreïn, EAU, Koweït et Qatar) : exonération des biens immobiliers si la valeur des actifs français détenus par le Non-Résident est supérieure à celle des immeubles (ou assimilés).

3. L'incidence des conventions fiscales

Détention directe de biens immobiliers : imposition en France et crédit d'impôt dans l'Etat de résidence afin d'éliminer la double imposition.

Détention indirecte de biens immobiliers :

- Personne morale dont le siège est en France : conformément à l'article 750 ter 2° du CGI, sont toujours considérées comme françaises les valeurs mobilières, détenues par un donateur ou un défunt domicilié hors de France, qui sont émises par une société dont le siège est situé en France, et ce, quelle que soit la composition de son actif. Dès lors, il convient de retenir, pour la liquidation des droits, la valeur totale des titres de la personne morale, que ceux-ci permettent ou non au donateur ou au défunt de détenir plus de 50% des actions, des parts ou des droits d'un immeuble ou d'un droit immobilier situé sur le territoire français.
- Personne morale dont le siège est situé à l'étranger et dont le défunt ou le donateur possède plus de 50% des droits : dans cette hypothèse, seule la fraction de la valeur des actions, parts ou droits détenus par le donateur ou le défunt, représentative de la valeur de l'immeuble et du droit immobilier, situé en France réputé possédé indirectement, est soumise aux droits en France. La valeur des immeubles ou droits immobiliers possédés indirectement est déterminée par la proportion de la valeur de ces biens ou des actions, parts ou droits représentatifs de tels biens dans l'actif total de la personne morale.

Exonération particulière des Etats-membres du CCG (Arabie Saoudite, Bahreïn, EAU, Koweït et Qatar) : exonération des biens immobiliers si la valeur des actifs français détenus par le Non-Résident est supérieure à celle des immeubles (ou assimilés).

II. Les DMTG (donation/succession)

1. Champ d'application (article 750 ter du CGI)

Les trois paragraphes de cet article :

- 1 : défunt ou donateur résident de France : imposition de tous les meubles et immeubles ;
- 2 : défunt ou donateur non résident de France : imposition uniquement des biens situés en France (notamment immeubles et droits immobiliers) ;
- 3 : héritier ou donataire résident de France au moins 6 années dans les 10 années précédant le fait générateur : imposition des meubles et immeubles situés en France ou hors de France.

NOTA :

- ↳ définition du résident : par référence à l'article 4B du CGI ou à la convention fiscale éventuellement applicable
- ↳ biens situés en France : immeubles ou droits immobiliers ayant une assiette française ou sociétés à prépondérance immobilière

2. Valeur imposable des participations

- Personnes morales dont le siège est en France : sont considérées comme françaises les valeurs mobilières émises par une société dont le siège est en France ; assujettissement aux DMTG pour leur valeur totale, quelle que soit la proportion de biens immobiliers dans l'actif de la société.
- Personnes morales dont le siège est hors de France et dont le défunt ou donateur détient plus de 50% : seule la fraction de la valeur des parts sociales correspondant aux biens immobiliers situés en France sera assujettie aux DMTG. Définition des sociétés à prépondérance immobilière donnée par le 4^e alinéa du 750 ter 2^e (voir ci-avant).

3. Elimination des doubles impositions en l'absence de convention fiscale

- Article 784 A du CGI : applicable uniquement aux situations visées au 1° et au 3° du 750 ter (dans le cas visé au 2°, la double imposition est en principe évitée par les dispositions du droit de l'Etat où réside le défunt ou le donateur)

NOTA : application de l'article 784 A pour l'élimination des doubles impositions en l'absence de convention fiscale applicable à l'ISF

- Imputation sur l'impôt français des droits acquittés à l'étranger mais uniquement au prorata des droits acquittés sur les biens meubles et immeubles situés hors de France (soit par imputation directe si les droits ont été acquittés, soit par réclamation si les droits étrangers sont payés après les droits français)
- L'application de l'article 784 A ne permet pas toujours d'éliminer complètement la double imposition comme le montre l'exemple suivant :

Patrimoine du défunt (N.R.) = 1500 (étranger) + 500 (français) = 2000	
Droits payés à l'étranger 20% =	400
Droits dus en France au taux de 25% =	Total = 525
• Si 2° du 750 ter : 500 x 25% =	125
• Si 3° du 750 ter : 2000 x 25% =	500
Crédit d'impôt Art 784 A = 1500 x 20% =	300
Droits dus en France =	200
	Total = 600

4. Les conventions fiscales internationales

Conventions signées par la France en matière de succession : 36

Conventions signées par la France en matière de donation : 7

Convention modèle OCDE applicable aux donations et successions (1982-83) :

- critères de résidence : ceux de la convention IR (foyer / centre des intérêts vitaux / séjour habituel / nationalité / procédure amiable) ;
- droit d'imposer : immeubles et assimilés : Etat de situation des biens
autres biens : Etat de résidence du défunt ou donateur

NOTA : non prise en compte de l'Etat de résidence du donataire ou légataire contrairement au 750 ter 3°.

- élimination des doubles impositions : 2 méthodes classiques
 - exonération sous réserve de l'application du taux effectif
 - imputation d'un crédit d'impôt qui ne peut excéder l'impôt français.

Quelques exemples de conventions fiscales

Les conventions fiscales sur les droits de successions en matière immobilières

Convention	Impôts visés	Date	Définition du domicile fiscal	Dispositions afférents aux biens immobiliers détenus en direct	Dispositions afférents aux biens immobiliers détenus indirectement	Elimination des doubles impositions
Autriche	Successions et donations	26-mars-93	Définition OCDE	Les biens immobiliers sont imposables dans l'Etat où ils sont situés (article 5)	(750 ter 2° 4) Sont visées les sociétés à prépondérance immobilière (article 5-3) - Imposition lieu de situation de l'immeuble (750 ter 2° 2) Parts et actions d'une société dont le défunt détient plus de 50% avec sa "famille" - Imposition dans l'Etat de situation de résidence (article 8)	Coté France - Méthode de l'imputation Coté Autriche - Méthode de l'exonération avec taux effectif
Allemagne	Successions et donations	12-oct-06	Définition OCDE + dispositions particulières : Rattachement national pour les personnes qui se trouvent temporairement dans un Etat + Droit de suite en faveur de l'Allemagne	Les biens immobiliers sont imposables dans l'Etat où ils sont situés (article 5)	(750 ter 2° 4) Sont visées les sociétés à prépondérance immobilière (article 5-3) - Imposition lieu de situation de l'immeuble (750 ter 2° 2) Parts et actions d'une société dont le défunt détient plus de 50% avec sa "famille" - Imposition dans l'Etat de situation de l'immeuble (article 5-4)	Coté France et Allemagne - Méthode de l'imputation
Belgique	Successions	20-janv-59	Premier critère - le terme domicile désigne le lieu où le défunt avait son "Foyer permanent d'habitation" c'est-à-dire pays dans lequel la personne a le centre de ses intérêts vitaux (relations personnelles les plus étroites). Second critère - séjour de manière principale. troisième critère - nationalité	Les biens immobiliers sont imposables dans l'Etat où ils sont situés (article 4)	Les droits immobiliers sont imposables dans l'Etat où sont situés les immeubles auxquels ces droits s'appliquent. Le caractère d'un droit immobilier est déterminé d'après la législation de l'Etat dans lequel est situé le bien considéré ou le bien sur lequel porte sur le droit envisagé.	Cas de défunts domiciliés en Belgique : Méthode de l'exonération + application du taux effectif. Cas de défunts domiciliés en France : Méthode de l'imputation.
Koweït	Succession	07-févr-82	Définition OCDE	Les biens immobiliers sont imposables dans l'Etat où ils sont situés (article 17-1)	Biens immobiliers détenus indirectement ne sont pas rattachables à la France - Imposition dans l'Etat de résidence	Exemption avec taux effectif
Monaco	Succession	01-avr-50	Le domicile est le lieu où le "de cuius" avait son principal établissement. La convention n'est pas applicable aux français qui n'ont pas résidé au moins 5 ans à la date de leurs décès.	Les biens immobiliers sont imposables dans l'Etat où ils sont situés (article 2-1)	La répartition du droit d'imposer s'oppose à l'application de l'article 750 ter 2°.	Méthode de l'exonération sans la règle du taux effectif
Royaume-Uni	Succession	21-juin-63	Définition OCDE	Les biens immobiliers sont imposables dans l'Etat où ils sont situés (article 4)	Les droits immobiliers sont imposables dans l'Etat où sont situés les immeubles auxquels ces droits s'appliquent. Le caractère d'un droit immobilier est déterminé d'après la législation de l'Etat dans lequel est situé le bien considéré ou le bien sur lequel porte sur le droit envisagé.	Imputation
USA	Successions et donations	24-nov-78	Définition OCDE + dispositions particulières : Rattachement national pour les personnes qui se trouvent temporairement dans un Etat	Les biens immobiliers sont imposables dans l'Etat où ils sont situés (article 4)	(750 ter 2° 4) Sont visées les sociétés à prépondérance immobilière (article 5-3) - Imposition lieu de situation de l'immeuble (750 ter 2° 2) Parts et actions d'une société dont le défunt détient plus de 50% avec sa "famille" - Imposition dans l'Etat de situation de résidence (article 8)	Coté France : Imputation Coté USA : distinction entre résidents de France ne possédant la nationalité américaine et ceux la possédant

Conclusion

Un certain « retard technologique » pour l'application des DMTG dans un contexte international :

- absence de définition uniforme de certaines notions (les biens immobiliers notamment)
- difficultés pour traiter les situations triangulaires (résidents dans 2 Etats différents, biens immobiliers dans un troisième)
- imparfaite élimination des doubles impositions en l'absence de convention
- rareté de conventions visant les donations dans un contexte international où celles-ci sont de plus en plus nombreuses.

III. RESTRUCTURATION INTERNATIONALES IMMOBILIERES

Restructurations internationales et immobilier

1- Régimes de sursis d'imposition

Restructurations internationales immobilières (1)

- ❑ Article 244 bis A du CGI -> Les plus-values réalisées à titre occasionnel par des contribuables domiciliés hors de France lors de la cession d'immeuble ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière sont soumises à un prélèvement spécifique.
- ❑ Taux normalement applicable est fixé à 33,1/3%. Il est réduit à 19% pour:
 - ❑ Les personnes physiques, les associés personnes physiques de sociétés de personnes françaises et les porteurs de parts d'un FPI, quel que soit leur lieu de résidence (France, UE, EEE ou Etat tiers).
 - ❑ Les personnes morales résidentes d'un Etat de l'UE ou de l'EEE (sauf Liechtenstein) pour les opérations qui bénéficieraient de ce taux si elles étaient réalisées par une personne morale résidente de France.
- ❑ Calcul de la plus value:
 - ❑ Pour les personnes physiques: détermination dans les mêmes conditions que pour les personnes domiciliées en France.
 - ❑ Pour les personnes morales :
 - Si elles sont résidentes de l'UE ou de l'EEE, la plus-value est soumise au prélèvement selon les règles d'assiette et de taux prévues en matière d'impôt sur les sociétés en France.
 - Sinon, la plus-value est déterminée par différence entre le prix de cession du bien et son prix d'acquisition diminué, pour les immeubles bâtis, d'une somme égale à 2% de son montant par année entière de détention

Restructurations internationales immobilières (2)

- ❑ Par renvoi à l'article 164 B du CGI, l'article 244 bis A du CGI ne semble désormais viser que les « cessions à titre onéreux ».
- ❑ Toutefois, la doctrine administrative antérieure au BoFip (Inst. 18 mai 2000, 8 M-2-00) considérait que l'article 244 bis A s'appliquait en cas d'échanges, de partages, d'apports et de dissolutions de sociétés.
- ❑ De plus, selon le BoFip: « *Par cession à titre onéreux, il y a lieu d'entendre toutes les transmissions qui comportent une contrepartie en faveur du cédant. Elles comprennent notamment, en dehors des ventes proprement dites, les échanges, les apports en sociétés, les partages et les licitations.* » (BOI-RFPI-SPI-10-30 n° 10)

Restructurations internationales immobilières (3)

- ❑ Jurisprudence sur la rédaction antérieure de l'article 244 bis A ou sur l'article 150-0 A:
 - ❑ Jugement TA Paris du 19 mars 2008, n°02-7950/1, Sté Teif Property
 - ❑ Arrêt CAA Marseille du 22 novembre 2005, n°03-1064, Sté Immobilière Le Dauphin
 - ❑ Arrêt CE du 28 novembre 2011, n°327512, Blain
 - ❑ Arrêt CE du 21 mars 2012 n°340245, SCI du 14 rue de la Ferme

- ❑ Une opération de restructuration entraînant la dissolution d'une société pourrait donc entraîner l'application de l'article 244 bis A si cette dernière détient un immeuble ou des titres de sociétés à prépondérance immobilière situés en France.

Restructurations internationales immobilières (4)

- ❑ Le traitement de la plus-value diffère selon les parties:
 - ❑ Non résidents personnes physiques: renvoi explicite à l' article 150 UB, II et III du CGI qui prévoit un sursis d'imposition en cas d'échange de titres de sociétés à prépondérance immobilière réalisé dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres d' un cédant soumis à l' impôt sur le revenu à une société soumise à l'impôt sur les sociétés.
 - ❑ Non résidents personnes morales: l' article 244 bis A n' opère pas de renvoi explicite à l' article 210 A et suivants du CGI qui prévoit un sursis d' imposition des plus-values dans le cadre du régime de faveur des fusions.

- ❑ La doctrine administrative relative à l' article 244 bis A prévoit toutefois que:
« Cela étant, en cas d'échanges de titres à l'occasion d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, aucune imposition immédiate n'est établie. Cette exception n'est pas applicable aux échanges avec soulte lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable excède 10% de la valeur nominale des titres reçus (se reporter au II de l'article 150 UB du CGI auquel renvoie le 1^{er} du II de l'article 244 bis A du CGI) »

- ❑ Portée de cette doctrine ?

Restructurations internationales immobilières (5)

- ❑ Situation des sociétés étrangères soumises à l'IS en France
 - ❑ Cas de détention directe d'immeubles en France : régime de faveur de plein droit en principe

- ❑ Situation des sociétés étrangères associées de sociétés de personnes françaises
 - ❑ Selon l'analyse française des sociétés de personnes, ces sociétés sont imposables en France en raison de leur participation à la société française
 - ❑ Cf. jurisprudence CE Quality Invest du 11 juillet 2011 et CE Hubertus AG du 9 février 2000
 - ❑ Ces sociétés sont-elles « passibles de l'IS » au sens de l'article 210 C du CGI ?

- ❑ Situation des sociétés étrangères non soumises à l'IS en France
 - ❑ L'administration semble considérer que les conditions pour bénéficier du régime de faveur de plein droit ne sont pas remplies

Restructurations internationales immobilières (6)

- ❑ Compatibilité avec le droit de l'Union européenne? Violation du principe de non-discrimination ?
 - ❑ Une restructuration internationale placée sous le régime de faveur de l'article 210 A se verrait appliquer le prélèvement du tiers alors qu'une restructuration franco-française placée sous le régime de faveur bénéficierait de plein droit du sursis d'imposition
 - ❑ La restructuration internationale est soumise à l'IS en France (cf. prélèvement du tiers non libératoire)
 - ❑ Possibilité de prendre les engagements de l'article 210 A 3 du CGI
- ❑ En pratique, nécessité de solliciter un agrément de l'administration fiscale.

2- Application de la Jurisprudence « Quéméner » dans un contexte international

CE 16 février 2000 n°133396, SA Ets Quéméner

Rappel du principe Quéméner

Ajustement du prix de revient:

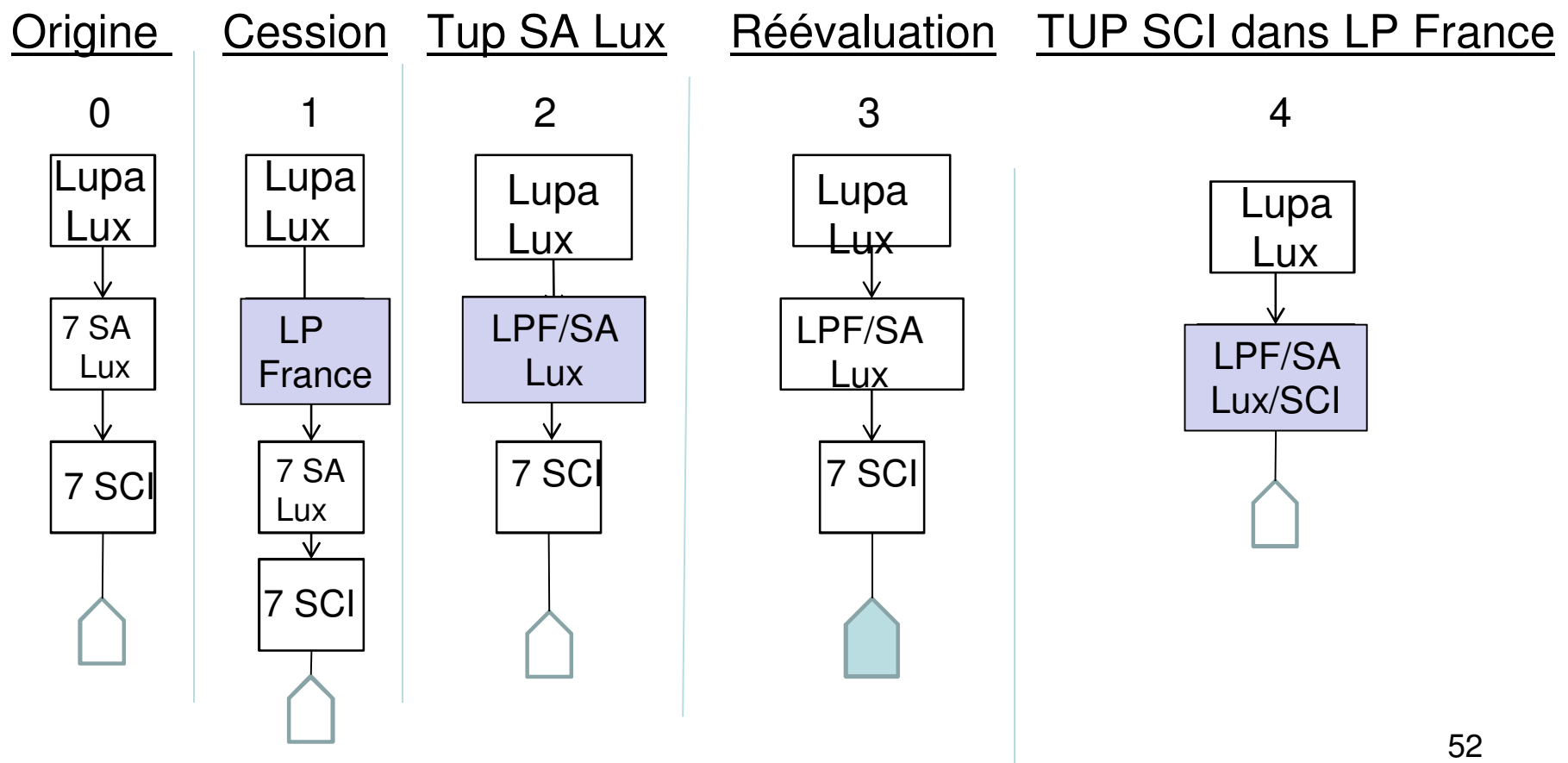
- + profits imposés
- + pertes comblées
- pertes fiscales déduites
- profits distribués

SCI		SAS après TUP	
VNC: 100	Cap. 20	Im 170	Cx 90
VR: 170	Banque 80		Bque 80
Autres <u>10</u>	Autres <u>10</u>	A <u>10</u>	A <u>10</u>
110	110	180	180

SCI acquise 70 + 20 = 90 par SAS; TUP de SCI

. Plus-value imposable s/immeuble:	70
. Prix de revient comptable SCI:	90
. Ajustement prix de revient :	<u>70</u>
Prix de revient ajusté:	(160)
. Actif net reçu:	<u>90</u>
Moins-value annulation parts:	(70) (70)
Résultat net:	0

CAA Paris 18 février 2014, n°12 PA03962, LUPA SA



CAA Paris 18 février 2014, n°12 PA03962, LUPA SA

- Opérations effectuées entre le 28 mars et le 31 mars 2006
 - (1) Non imposé en France – convention fiscale
 - (2) Non imposé en France:
 - Pas de plus-value pour LP France
 - Convention fiscale pour SA Lux
 - (3) Profit imposable chez LPF
 - (4) Moins-value d'annulation des parts des SCI imputées sur profit de réévaluation.
- Réévaluation des actifs en simplifiant le structure, sans impôt en France ni au Luxembourg.*

CAA Paris 18 février 2014, n°12 PA03962, LUPA SA

- Position évolutive de l'administration:
 - TA: invocation d'un abus de droit; caractère artificiel de la cession dont le but exclusif était de permettre l'application de la jurisprudence Quéméner après réévaluation libre. Thèse abandonnée en appel
 - CAA: Nouveau moyen : la jurisprudence Quéméner n'est pas applicable aux opérations de confusion de patrimoine portant sur des titres de SCI ayant procédé à la réévaluation de leurs immeubles.

CAA Paris 18 février 2014, n°12 PA03962, LUPA SA

- CAA confirme la décharge de l'imposition
- Le profit de réévaluation a bien été fiscalement appréhendé par LPF.
- Aucune raison n'interdit d'appliquer la jurisprudence Quéméner permettant d'ajuster le prix de revient fiscal des parts des SCI.
- Voir également rescrits 2007/54 (FE) du 11/12/2007 et 2012/12 (FE) du 28/02/2012.

- Portée de l'arrêt: confirme faculté de TUPER après l'acquisition.
- Question: la décision aurait-elle été identique si le contentieux avait porté sur le fait que la séquence des opérations avait pour objet d'éviter que les SCI soient Tupées à l'origine dans leur associé unique, la SA Lux ?

Voir CE 12 juin 2013, n°351702, BNP Paribas: une provision afférente à une moins-value n'est pas déductible lorsque qu'une convention fiscale internationale prive la France du pouvoir d'imposer le gain (Convention fiscale France-Canada).

→ SA Lux aurait-elle été en droit d'imputer la moins-value d'annulation des parts sur le profit de réévaluation de l'immeuble?

3- Application du principe de subsidiarité en matière immobilière

Principe de subsidiarité

ou la difficile articulation du droit interne et des conventions fiscales

- **CE, 28 juin 2002, n° 232276, *Sté Schneider Electric* :**

Consécration du principe de subsidiarité des conventions fiscales:

Priorité du droit interne et primauté du droit conventionnel

Si une convention peut conduire à écarter la loi fiscale nationale (art. 55 de la Constitution),

elle ne peut pas, en elle-même directement, servir de base légale à une imposition

Principe de subsidiarité

ou la difficile articulation du droit interne et des conventions fiscales

Clarification de la méthode et de la démarche :

– 1ère étape : vérifier en premier lieu si le contribuable est imposable en France au regard du droit interne (principe de priorité)

Si oui :

– 2ème étape : vérifier ensuite si une convention fait obstacle aux règles de droit interne en réduisant ou supprimant l'impôt dû en France (principe de primauté).

Si non :

– 2ème étape : Le juge n'a pas à analyser d'office la situation du contribuable au regard des stipulations de la convention (à nuancer par l'application de l'article 209, I du CGI combinée avec les stipulations de la convention)

Principe de subsidiarité

ou la difficile articulation du droit interne et des conventions fiscales

- **Jurisprudence Schneider Electric appliquée à de nombreuses reprises:**

Sans application littérale et restrictive par le CE de cette jurisprudence.

Ainsi, le principe de subsidiarité « *n'empêche pas que les avantages prévus par le droit interne soient remis en cause si le fait de les accorder méconnaît une convention fiscale internationale* » (Conclusions E. Cortot-Boucher sous CE 12/06/2013 n°351702, Sté BNP PARIBAS).

En l'espèce, la convention a fait obstacle à la déduction d'une provision pour dépréciation de titres en application de l'article 39,1,5° du CGI

Principe de subsidiarité

ou la difficile articulation du droit interne et des conventions fiscales

Le CE ne s'en tient pas seulement au droit interne et juge pour la détermination de l'assiette de l'impôt qu'il y a lieu de faire application des stipulations claires d'une convention fiscale (CE 12 mars 2014 n°362528 Sté Céline).

En l'espèce, la convention fait obstacle à la possibilité de déduire du bénéfice imposable en France un impôt acquitté dans un autre Etat et qui serait normalement déductible en vertu de la loi nationale.

Conclusion:

Le juge doit toujours tenir compte des conventions et les faire primer sur le droit interne en cas de contrariété.

L'application des conventions peut écarter la loi interne mais pas seulement dans les cas favorables au contribuable (absence de principe de non-aggravation).

Principe de subsidiarité

ou la difficile articulation du droit interne et des conventions fiscales

Application récente :

TA Montreuil, 1^{er} juillet 2014, n°1308121, SA Le Win Property

Une société luxembourgeoise possède en France un immeuble à usage hôtelier qu'elle donne en location. Elle entendait reporter les déficits enregistrés au titre des exercices clos le 30/11/2007 et 30/11/2008 sur l'exercice clos le 30/11/2009.

Rappel : En 2007 et 2008, la société est passible de l'IS en vertu de l'art. 209, I du CGI mais l'art. 4 de la convention, alors en vigueur, fait obstacle à cette imposition. L'avenant du 26/11/2006 applicable aux exercices ouverts à compter du 1/1/2008 rend les revenus des biens immobiliers français imposables en France.

Principe de subsidiarité

ou la difficile articulation du droit interne et des conventions fiscales

- Position de l'administration:

Invoquant la convention, elle estime que la société n'étant pas soumise à l'IS en 2007 et 2008, elle ne peut pas reporter les déficits enregistrés au cours de ces 2 exercices.

- Position du contribuable:

Se fondant sur le principe de subsidiarité, il fait valoir qu'en l'absence d'imposition selon l'application de la loi fiscale française, il n'y avait pas lieu d'examiner sa situation au regard de la convention.

Principe de subsidiarité

ou la difficile articulation du droit interne et des conventions fiscales

- Tribunal:

Il décide d'examiner si les stipulations de la convention font obstacle à l'application du droit interne.

Le rapporteur public précise qu'une convention doit être appliquée d'office, que la condition de double imposition effective n'est pas nécessaire à l'application d'une convention et que l'article 209,I du CGI renvoie lui-même aux conventions pour la détermination des bénéfices imposables.

- Conclusion :

Le Tribunal ne limite pas son examen au droit interne et s'appuie sur la convention franco-luxembourgeoise pour refuser le report des déficits des années 2007 et 2008 (mêmes autorisés par le CGI).

La société a fait appel de cette décision.

Principe de subsidiarité

ou la difficile articulation du droit interne et des conventions fiscales

Cas particulier des SPI:

En droit international privé, les parts des SPI revêtent un caractère mobilier.

Selon le droit fiscal, la nature mobilière ou immobilière des parts de SPI dépend de nombreux critères. Pas de définition unique de la SPI.

Pour les PV des non-résidents (art. 244 bis A du CGI) :

SPI : entité française ou étrangère dont l'actif est composé pour plus de 50% de sa valeur réelle par des immeubles situés en France, à l'exception de ceux affectés à sa propre activité exploitée en France.

Le ratio de prépondérance immobilière s'apprécie:

- À la clôture de chacun des 3 exercices qui précèdent la cession
- Ou, à défaut, à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut de tout exercice clos à la date de la cession

Principe de subsidiarité

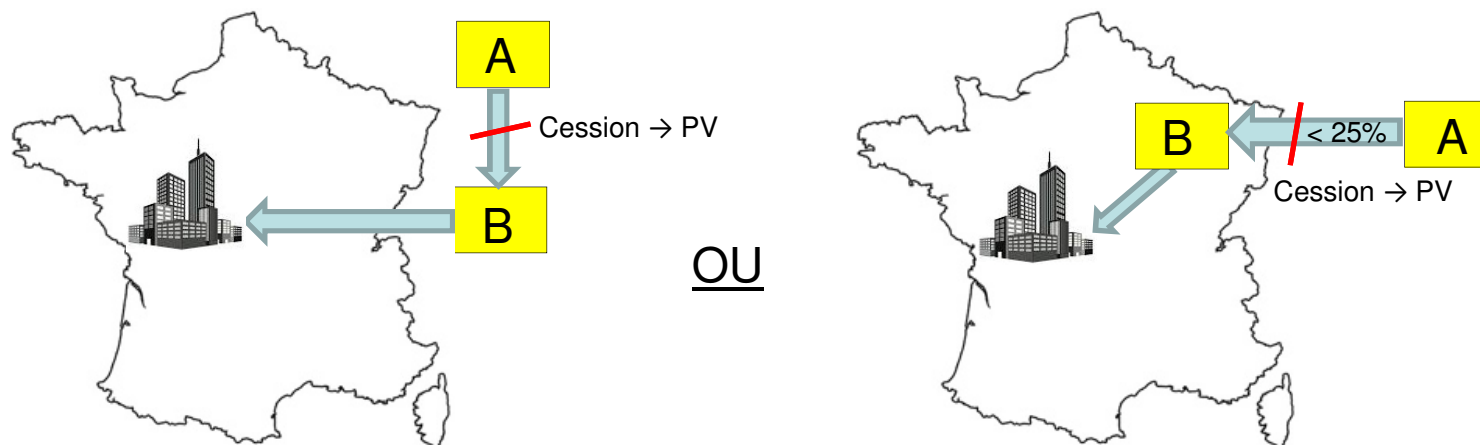
ou la difficile articulation du droit interne et des conventions fiscales

- Certaines conventions fiscales prévoient un méthode d'appréciation de la prépondérance immobilière différente du droit interne français :
 - Certaines conventions n'excluent pas les actifs immobiliers affectés à l'exploitation de l'entreprise du ratio de prépondérance immobilière
(ex: convention franco-britannique)
 - La plupart des conventions ne font pas référence à la clôture des trois exercices précédents (ex : convention franco-canadienne)
- Une entité peut donc être à prépondérance immobilière au regard d'une convention fiscale alors qu'elle ne l'est pas au regard du droit interne

Principe de subsidiarité

ou la difficile articulation du droit interne et des conventions fiscales

- Une entité étrangère A cède des parts d'une société B (française ou étrangère) détenant des biens immobiliers en France.



- En droit interne, B n'est pas à prépondérance immobilière à raison de ses biens situés en France → non-imposition en France des plus-values mobilières réalisées par A (sauf imposition en France si détention >25% selon art. 244 bis B)
- Mais d'après la convention, B est à prépondérance immobilière à raison de ses biens situés en France → imposition en France des plus-values réalisées par A
→ *L'imposition prévue par la convention prévaut-elle sur l'exonération de droit interne?*

Principe de subsidiarité

ou la difficile articulation du droit interne et des conventions fiscales

- L'article 209, I du CGI prévoit que sont passibles de l'IS :
 - Les bénéfices réalisés dans des entreprises exploitées en France
- Et**
- Les bénéfices dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions (transposition de la loi 59-1472 du 28 décembre 1959)
- L'article 209, I du CGI doit-il être interprété comme permettant à une convention fiscale d'attribuer à la France l'imposition de revenus qui ne sont pas imposables selon le droit interne?
- Quelle est la portée de l'art. 209, I du CGI ?

Principe de subsidiarité

ou la difficile articulation du droit interne et des conventions fiscales

- **Exemples jurisprudentiels :**

- **CE, 31 juillet 2009, n° 296471, *Sté Overseas* :**

En l'absence d'établissement stable en France, la société anglaise n'était pas imposable en France sur le fondement des seules dispositions de droit interne définissant le champ d'application territorial de l'IS.

Toutefois, la combinaison de l'art. 209 du CGI avec la convention franco-britannique a conduit à son assujettissement à l'IS en France sur le fondement de l'article conventionnel relatif aux revenus immobiliers.

Dans ce cas, l'art. 209, I du CGI permet l'imposition en France de revenus qui sans être explicitement exonérés ne seraient pas imposables en raison du principe de territorialité.

Principe de subsidiarité

ou la difficile articulation du droit interne et des conventions fiscales

- **TA Montreuil, 18 novembre 2011, n° 1005653, Griveau :**

Un résident chinois réalise des PV sur titres de sociétés françaises (il ne s'agit pas de SPI et il détient moins de 25%).

Le droit interne exonère expressément ces PV (art. 244 bis C du CGI)

Toutefois, la convention franco-chinoise donne à la France le droit d'imposer ces PV.

L'art. 165 bis du CG permet-il l'imposition de ces PV en France ?

Tribunal administratif (jugement définitif):

Dès lors que les PV sont exonérées en application du droit interne, la convention franco-chinoise ne permet pas de les imposer en France.

Cette solution est-elle transposable à l'art. 244 bis A ?

4- Point sur les contentieux liés aux structures immobilières internationales

4-1 Opérations immobilières et établissements stables

4-2 Abus de droit dans les opérations immobilières

4-3 Echanges de renseignements et opérations immobilières

4-1 Opérations immobilières et établissement stable

Principe :

Mesure à caractère interprétatif de la LFR de 2009 en matière de territorialité de l'IS prise à la suite de l'arrêt Overseas du 31/7/2009.

Article 209,I du CGI prévoit expressément que les sociétés étrangères sont imposables en France sur les bénéfices mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B » c.à.d. les revenus immobiliers et plus-values immobilières.

Retenue à la source sur les bénéfices des établissements stables: (« branch tax »)

Impôt supplémentaire qui s'ajoute à l'IS dont l'assiette est généralement le bénéfice net d'IS.

4-1 Opérations immobilières et établissement stable

En droit interne (art. 115 quinquies CGI):

Sauf dans le cadre de l'UE, les bénéfices que les sociétés étrangères réalisent en France sont réputés distribués à des associés n'ayant pas leur domicile ou siège social en France.

RAS = 30 % (75% pour les ETNC) – sous réserve des conventions fiscales

En pratique :

Application de la RAS dès que les bénéfices sont passibles de l'IS en France y compris en cas de réalisation de revenus immobiliers qu'il y est ou non établissement stable en France.

4-1 Opérations immobilières et établissement stable

En droit conventionnel

La convention peut prévoir expressément la possibilité de prélever la RAS avec un taux minoré*.

Dans certains cas, la RAS n'est applicable que s'il y a en France un établissement stable (convention franco-brésilienne, franco-singapourienne).

Conséquence :

Possibilité, selon la rédaction de la convention, d'éviter la RAS en cas de revenus immobiliers en l'absence d'établissement stable.

**La convention peut également la supprimer*

4-2 Opérations immobilières et abus de droit

- **Avis du comité de l'abus de droit fiscal, affaire n°20133-32**
concernant la SARL H

Faits :

SARL H, créée en France en 1993, détenait des immeubles en France via des SCI détenues à 100%.

AG 26/12/2006 : fusion-absorption des SCI

AG 29/12/2006 : transfert du siège social au Luxembourg

AG 28/12/2007 : modification de la date de clôture de l'exercice 2007,

Exercice 2007 du 1/1/2007 au 30/11/2007 (au lieu du 31/12/2007) et Exercice 2008 : 1/12/2007 au 30/11/2008

17 et 27 novembre 2008 : cession immobilière

4-2 Opérations immobilières et abus de droit

Contrôle fiscal de l'administration pour les exercices 2007, 2008 et 2009

Position de l'administration :

L'administration estime que la modification de la date de clôture de l'exercice 2007 avait eu pour seul objet de faire échec à l'imposition en France des plus-values de cession des biens rendue possible par l'avenant du 24/11/2006 de la convention franco-luxembourgeoise.

4-2 Opérations immobilières et abus de droit

Rappel de la procédure de ratification en France de l'avenant du 26/11/2006

Le décret du 12/01/2008 a publié cet accord, qui est entré en vigueur le 27/12/2007.

Cet avenant s'appliquent aux revenus afférents à toute année civile ou à tout exercice commençant depuis le 1/01/2008

Avis du Comité :

L'administration est fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit, la seule motivation ayant été d'éluider l'impôt auquel les PV réalisées auraient été soumises pas application de la convention franco-luxembourgeoise.

4-2 Opérations immobilières et abus de droit

- **Avis du comité de l'abus de droit fiscal, affaire n°20133-29**
concernant la SARL F

Faits :

28/11/2007: Création de la SARL F de droit luxembourgeois

19/11/2008 : absorption par la SARL F de la société luxembourgeoise F2 avec effet rétroactif au 1/12/2007,

F2 détenait des biens immobiliers en France (VNC 18,5 M€)

Fusion réalisée à la VR (46 M€)

Conséquence:

Constatation d'une PV de 27 M €, non imposée compte tenu des termes de la convention franco-luxembourgeoise au 1/12/2007, date d'effet rétroactif de la fusion

4-2 Opérations immobilières et abus de droit

Précisions:

Le 29/11/2006, la société F2 avait changé la date de clôture de ses exercices pour la fixer au 30/11 au lieu du 31/12

Ainsi, l'apport des actifs immobiliers de la société F2 du 19/11/2008 était intervenu avant l'entrée en vigueur de l'avenant du 24/11/2006.

6/03/2009, la société F a transféré son siège social en France

27/11/2009 vente par la société F des biens immobiliers apportés à la valeur réelle- réalisation d'une MV.

Position de l'administration :

Le changement de la date de clôture de l'exercice de F2 puis la fusion à la VR de F2 par F consistaient à contourner les dispositions de l'avenant du 24/11/2006 (but exclusivement fiscal)

4-2 Opérations immobilières et abus de droit

Avis du Comité :

L'administration est fondée à mettre en œuvre la procédure de l'abus de droit, la seule motivation ayant été de permettre la réévaluation des biens immobiliers transférés à la société F en franchise d'impôt

La cession des biens en 2009 par la société F doit être opérée en retenant la VC et non la VR prise en compte à la date de la fusion.

Un avis identique a été rendu à propos de la même opération dans l'affaire n°2013-31 concernant la SARL A.

Nouvel avenant du 5/09/2014 permettant de compléter l'avenant du 24/11/2006 (pour l'imposition des SPI) en attente de ratification.

Attention aux réorganisations abusives.

4-3 Echange de renseignements et opérations immobilières

4-3-1 Echange de renseignements

Toile de fond

- **Septembre 2009** : création du forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales
- **Mars 2010** : adoption de la FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) : loi américaine contre l'évasion fiscale qui impose aux banques internationales de transmettre des informations sur les comptes bancaires détenus par les contribuables américains. Des Accords internationaux prévoient la réciprocité des échanges. Applicable en France depuis le 01/07/2014
- **Mai 2010** : mise à jour de la Convention OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle

4-3-1 Echange de renseignements

Toile de fond

- **Juillet 2013** : lancement par l'OCDE, à la demande du G20, du plan d'action concernant le BEPS
- **Juillet 2014** : publication par l'OCDE de la Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale
- **Septembre 2014** : première phase du plan d'action concernant le BEPS
- **Octobre 2014** : accord multilatéral de 51 Etats (52 désormais) de mise en œuvre de la Norme d'échange automatique de renseignements
- Révision et mise en œuvre progressives des Directives européennes sur la coopération administrative

4-3-2 Echange de renseignements au niveau de l'OCDE/G20

Article 26 du modèle OCDE

- L'article 26 du modèle de convention fiscale OCDE contient la norme OCDE en matière d'échange de renseignements et a été régulièrement modifiée :
 - Révision d'avril 2000 : extension à tous les impôts et taxes même non visés par la convention
 - Révision de juillet 2005 : interdiction des clauses d'intérêt fiscal national et inopposabilité de principe du secret bancaire
 - Révision de juillet 2012 : possibilité de faire des demandes concernant des groupes
- Norme « de base » en matière d'accords bilatéraux
- Echange de renseignements sur demande portant sur des informations véritablement pertinentes
- Pas de « *fishing expeditions* » (pêche aux renseignements)
- Méthode la plus usitée jusqu'à présent pour obtenir des informations sur les avoirs et revenus immobiliers, par préférence à des mesures plus spécifiques

4-3-2 Echange de renseignements au niveau de l'OCDE/G20 Convention concernant l'assistance administrative mutuelle

- Convention élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE en 1988 et amendée par le protocole de 2010 (70 Etats signataires)
- Portée :
 - Modèle pour des accords bilatéraux (pas de véritable force contraignante)
- Instrument multilatéral complet prévoyant les procédures suivantes :
 - Echange de renseignements sur demande
 - Echange automatique de renseignements
 - Echange spontané de renseignements
 - Contrôles fiscaux simultanés et participation à des contrôles menés à l'étranger
 - Assistance en vue du recouvrement
- Les accords bilatéraux peuvent réduire le champ d'application
- Vise tous types d'impôts, taxes et cotisations sociales (à l'exception des droits de douane)

4-3-2 Echange de renseignements au niveau de l'OCDE/G20

Norme OCDE d'échange automatique de renseignements du 21/07/2014

- Objectif: obtention par les Etats de renseignements auprès de leurs institutions financières puis échange annuel de ces renseignements avec d'autres Etats
- Institutions visées :
 - banques,
 - compagnies d'assurance,
 - certains courtiers et fonds de placement
 - Ne vise pas les organismes directement liés à l'immobilier

4-3-2 Echange de renseignements au niveau de l'OCDE/G20

Norme OCDE d'échange automatique de renseignements

- Renseignements relatifs aux comptes financiers:
 - Soldes, intérêts, dividendes, plus-values mobilières,
 - Concerne les comptes détenus par des personnes physiques et d'autres entités
- **Sont notamment exclus du champ d'application les comptes en lien avec la vente, l'échange ou la location d'un bien immobilier (NCD, section VIII, C, 17.)**
- Actuellement, l'OCDE concentre ses efforts sur l'échange de renseignements relatifs aux actifs et revenus financiers, et non sur les actifs et revenus immobiliers

4-3-3 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

Erosion de la base fiscale et transfert de bénéfices

- Plan d'action en 15 points de l'OCDE relatif à l'érosion de la base fiscale et au détournement de bénéfices des entreprises pour aboutir à un instrument multilatéral visant à modifier les conventions fiscales
- Le plan d'action vise notamment à:
 - Limiter l'érosion de la base d'imposition par des déductions d'intérêts peu ou pas taxés dans le pays de destination
 - Neutraliser les montages hybrides
 - Lutter contre les abus de conventions fiscales et l'utilisation abusive de la notion d'établissement stable
 - Réformer les méthodes de prix de transfert
- Les opérations immobilières transfrontalières ne sont pas directement visées
- Mais les règles concernant la déductibilité des intérêts, la sous-capitalisation, les instruments financiers hybrides auront nécessairement un impact sur les fonds et autres investissements immobiliers

4-3-4 Echange de renseignements au niveau de l'UE

Instrumentes juridiques

- La coopération entre les administrations fiscales des Etats membres passe par deux instruments juridiques européens:
 - **La directive 2011/16/EU du 15 février 2011** relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal
 - *Pour mémoire : la directive 2014/48/UE du 24 mars 2014 dite directive-épargne (extension de la directive 2003/48/CE du 3 juin 2003)*

4-3-4 Echange de renseignements au niveau de l'UE

Directive du 15 février 2011

- Mécanisme d'échange automatique d'informations, mettant en œuvre la norme OCDE :
 - Vise toute personne, morale ou physique, ou entité qui possède ou gère des actifs soumis à un impôt relevant de la directive (tout type d'impôt ou taxes sauf TVA, droits de douane, les droits d'accises et les cotisations sociales obligatoires)
 - Applicable à compter du 1er janvier 2015 pour des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2014 concernant le revenu et le capital pour les revenus professionnels, jetons de présence, certains produits d'assurance sur la vie, retraites, pensions, **la propriété et les revenus de biens immobiliers**
- Conseil ECOFIN du 14 octobre 2014: accord politique en faveur d'une extension du champ d'application de l'échange automatique d'informations à compter de 2017 : plus-values mobilières – pas immobilières -, revenus financiers, soldes des comptes bancaires

4-3-5 Les attachés fiscaux

- Echange d'informations facilité dans certains pays par la présence sur place d'**attachés fiscaux** au sein des ambassades de France qui représentent la DGFIP. Ils servent d'interlocuteurs entre la France et les pays concernés
- Attachés fiscaux :
 - Berlin,
 - Bruxelles (pour la Belgique, les Pays-Bas et le Luxembourg)
 - Londres (pour le Royaume-Uni, l'Irlande, Jersey, Guernesey et l'Île de Man)
 - Madrid (pour l'Espagne, le Portugal et l'Andorre)
 - Rome
 - Washington (pour les Etats-Unis, le Mexique et le Canada)
 - (Autres)
- Principales missions liées aux échanges de renseignements :
 - Transmettre les demandes de renseignements et les informations recueillies (recherches sur les informations cadastrales éventuellement)
 - Coordonner les contrôles fiscaux transfrontaliers