

# Stricto Sensus

SOCIÉTÉ D'AVOCATS  
**Taj**

Septembre  
2011  
N° 53

La lettre de la Société d'Avocats Taj

## SOMMAIRE

### FOCUS

La loi de finances rectificative pour 2011 n° 2011-900 du 29 juillet 2011 a profondément réformé la fiscalité du patrimoine en France. Au-delà des mesures attendues touchant aux différents tarifs des droits de mutation et de l'ISF, deux dispositifs appellent plus particulièrement notre attention :

- le trust, avec l'instauration d'un régime spécifique,
- l'*exit tax*, avec la renaissance et la modernisation d'un dispositif abandonné en 2004.

En effet, par ces instruments, le législateur entend clairement entraver la mobilité internationale à des fins exclusivement fiscales, tant des contribuables eux-mêmes que de leurs actifs.

Par Marie-Pierre Hôo et Patrick Fumenier

NEWS International .....page 5

NEWS France .....page 6

## CONFÉRENCES

**Deloitte et Taj participe au 65<sup>ème</sup> Congrès de l'IFA au Palais des Congrès**  
Du 11 au 15 septembre 2011

**Les nouveautés de la Mobilité Internationale en sécurité sociale et fiscalité, tant pour les sociétés que pour les salariés**  
Mardi 11 octobre 2011

Renseignements et inscriptions  
Juliette Arnaud : 01 40 88 25 32

## Contacts

Stricto Sensus est édité par Taj, Société d'Avocats inscrite au Barreau des Hauts-de-Seine

SELAFA au capital de 1 463 500 € - 955 513 528 RCS Nanterre

181, avenue Charles de Gaulle - 92524 Neuilly-sur-Seine cedex - Tél : 01 40 88 22 50 - Fax : 01 40 88 22 17

Directeur de la publication : Gianmarco Monsellato - Responsable de la rédaction : Patrick Fumenier

Secrétaire de rédaction : Juliette Arnaud - Maquette : Wellcom - Impression : Imprimerie du Marais

Parution et dépôt legal : mai 2004 - Diffusion gratuite. ISSN 1639 - 8327

Cette publication est éditée par le Cabinet d'Avocats Taj. Elle a pour objectif d'informer ses lecteurs de manière générale. Elle ne peut en aucun cas se substituer à un conseil délivré par un professionnel en fonction d'une situation donnée. Un soin particulier est apporté à la rédaction de cette publication, néanmoins Taj décline toute responsabilité relative aux éventuelles erreurs et omissions qu'elle pourrait contenir. Reproduction même partielle strictement interdite.

Neuilly	01 40 88 22 50
Lyon	04 72 43 37 85
Marseille	04 91 59 84 75
Bordeaux	05 57 19 51 00
Tours	02 47 60 88 40
Lille	03 20 14 94 20

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

# FOCUS

## Trust : instauration d'un régime spécifique

Le trust est une institution de droit anglo-saxon qui permet à un constituant de confier un bien ou un droit à un trustee, à charge pour lui de gérer ce bien dans un but ou au profit d'un ou de plusieurs bénéficiaires déterminés. Jusqu'à présent, le droit français ne connaissait pas d'institution vraiment comparable. Par suite, leur traitement fiscal était assez empirique et manquait de la sécurité juridique indispensable à ce type d'institution.

Le dispositif adopté par le législateur, s'il clarifie le régime fiscal applicable aux personnes qui viennent s'installer en France alors qu'elles ont eu recours à un trust pour organiser la gestion ou la transmission de leur patrimoine, apparaît néanmoins sur bien des aspects comme un arsenal de mesures anti-abus visant à dissuader les utilisations de cet instrument à des fins d'évasion fiscale.

### 1- Définition française du trust

Le trust est à présent défini par le Code général des impôts comme l'ensemble des relations juridiques créées, dans le droit d'un État 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 des droits, sous le contrôle d'un administrateur, dans l'intérêt d'un ou plusieurs bénéficiaires ou pour la réalisation d'un objectif déterminé (CGI, art. 792-0 bis I. 1.). Cette définition reprend celle de la convention de La Haye du 1<sup>er</sup> juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance (signée mais non ratifiée par la France).

Le constituant du trust est quant à lui défini comme la personne physique qui l'a constitué, ou lorsque le trust a été constitué par une personne physique agissant à titre professionnel ou par une personne morale, par la personne physique qui y a placé des biens ou des droits (CGI, art. 792-0 bis I. 2.). Notons que dans le cas où le constituant serait décédé avant l'entrée en vigueur de la loi, le bénéficiaire sera alors réputé être un constituant du trust (CGI, art. 792-0 bis II. 3.).

### 2- Impôt sur le revenu

Jusqu'à présent, en application des dispositions de l'article 120-9° du Code général des impôts, quelle que soit la consistance des biens composant le trust, la totalité des produits de celui-ci étaient considérés comme des revenus de capitaux mobiliers de source étrangère imposables à l'impôt sur le revenu.

A compter du 31 juillet 2011, seuls les produits distribués par le trust sont constitutifs de revenus de capitaux mobiliers imposables en France. Autrement dit, les produits réinvestis dans le trust ne donneront plus prise à l'impôt sur le revenu.

### 3- Droits de mutation à titre gratuit

Une distinction était jusqu'à présent opérée entre les trusts révocables et les trusts irrévocables. Dans les trusts révocables entre

vifs, le constituant était regardé comme conservant la propriété des droits et des biens, et aucun droit de mutation à titre gratuit n'était dû. En revanche, la mise en trust successoral irrévocable de biens était traitée comme une mutation à titre gratuit prenant effet au jour du décès du constituant et non au jour de la constitution du trust (Cass. com., 15 mai 2007, n°05-18.268, Tardieu de Maleissye).

A compter du 31 juillet 2011, la loi nouvelle soumet aux droits de mutation à titre gratuit toutes les transmissions à titre gratuit réalisées au travers d'un trust, en distinguant cependant selon qu'elles peuvent ou non être qualifiées en droit commun de succession ou de donation.

Lorsque la qualification de succession ou de donation peut s'appliquer, les droits sont dus en fonction du lien de parenté existant entre le constituant et le bénéficiaire. Ils sont liquidés sur la valeur vénale nette des biens, droits et produits capitalisés à la date de transmission (CGI, art. 792-0 bis II. 1.). A ce titre cependant, pour l'application du tarif progressif et pour le calcul des abattements et réductions prévus en matière de DMTG (CGI, art. 779 et 780), cette part sera ajoutée aux autres biens compris dans la déclaration de succession. En outre, la présomption d'appartenance à la succession du défunt est étendue aux biens ou droits qui ont été placés dans un trust, dont celui-ci a eu la propriété, ou a bénéficié des revenus, ou encore à raison desquels il a effectué une opération quelconque moins d'un an avant son décès (CGI, art. 752).

Cela étant, suivant les règles de territorialité, la transmission donnera prise aux droits de mutation seulement si :

- le donateur ou le défunt a son domicile fiscal en France,
- les biens sont situés en France dans le cas où le donateur ou le défunt n'a pas son domicile fiscal en France,
- les biens sont situés en France dans le cas où le légataire ou le bénéficiaire du trust a eu son domicile fiscal en France pendant au moins six années au cours des dix dernières années précédant celle au cours de laquelle il reçoit les biens.

Lorsque la qualification de donation ou de succession ne peut être retenue, la transmission donnera néanmoins prise aux droits de mutation à titre gratuit en application d'un dispositif spécifique. Au décès du constituant, que les biens soient transmis aux bénéficiaires sans être intégrés à la succession du constituant, ou qu'ils demeurent dans le trust, leur valeur nette capitalisée donnera prise aux droits de mutation selon les modalités suivantes :

- si la part d'un bénéficiaire est déterminée, elle sera taxée en fonction de son lien de parenté avec le constituant défunt ;
- si l'attribution est globale (transmission d'une part indivise) à plusieurs bénéficiaires, descendants du constituant, les droits seront dus au taux marginal du barème en ligne directe (soit 45 % depuis le 31 juillet 2011) ;
- dans tous les autres cas (maintien des biens dans le trust ou transmission indivise à des bénéficiaires autres que des descendants du constituant), les droits de mutation seront dus au taux maximum applicable en matière de droits de mutation c'est-à-dire 60 % (CGI, art. 777).

On retiendra également que pour les trusts constitués après le 11 mai 2011 par un constituant fiscalement domicilié en France,

les droits de mutation seront appliqués au taux maximum de 60 % comme, par ailleurs, dans tous les cas où l'administrateur du trust est soumis à la loi d'un ETNC.

Enfin, sont exclus de ces dispositions, les trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs sont les organismes d'intérêt général qui bénéficient de dons et legs à caractère artistique, scientifique, ou culturel (CGI, art. 795), et dont l'administrateur est soumis à la loi d'un Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

#### 4- Impôt de solidarité sur la fortune

Là encore, le traitement du trust était jusqu'à présent commandé par son caractère révocable ou non. Ainsi, la Cour de cassation avait admis que le constituant demeure propriétaire des biens dans le cas d'un trust révocable (Cass. com., 31 mars 2009, n°07-20.219, d'Elbé) et, corrélativement, le bénéficiaire n'était pas imposable sur sa créance de revenu puisqu'il n'était pas titulaire d'un quelconque droit réel sur les biens mis en trust (TGI Nanterre, 4 mai 2004, n°03-9350, Poillot).

A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, la loi nouvelle prévoit le rattachement au patrimoine du constituant (puis à celui des bénéficiaires assimilés au constituant au décès de celui-ci) des biens, droits ou produits capitalisés d'un trust, pour leur valeur vénale nette au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition (CGI, art. 885 G ter). Est ainsi instaurée une présomption irréfragable de détention.

A défaut, le texte prévoit que les constituants ou bénéficiaires d'un trust seront soumis à un prélèvement au taux de 0,50 %, correspondant au taux supérieur du nouveau barème de l'ISF (CGI, art. 885 U) pour l'ensemble des biens, droits ou produits capitalisés du trust lorsqu'ils sont fiscalement domiciliés en France, et à hauteur des droits et biens situés en France pour les non-domiciliés (CGI, art. 990 J).

Toutefois, comme en matière de DMTG, ces dispositions ne s'appliqueront pas aux trusts irrévocables dont les bénéficiaires exclusifs sont les organismes d'intérêt général qui bénéficient de dons et legs à caractère artistique, scientifique, ou culturel (CGI, art. 795) et dont l'administrateur est soumis à la loi d'un Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

En outre, trois cas d'exclusion du prélèvement sont expressément prévus :

- le trust a été constitué en vue de gérer les droits à pension acquis, au titre de leur activité professionnelle, par les bénéficiaires dans le cadre d'un régime de retraite mis en place par une entreprise ou un groupe d'entreprises,
- les biens, droits ou produits capitalisés ont été inclus dans le patrimoine du constituant ou du bénéficiaire pour l'ISF, à condition qu'ils aient été régulièrement et spontanément déclarés à ce titre par le contribuable,
- les biens, droits ou produits capitalisés ont été régulièrement déclarés et le constituant ou le bénéficiaire n'est pas redevable de l'ISF à raison de son patrimoine comprenant ces biens, droits et produits capitalisés.

Les obligations déclaratives (constitution, modification et extinc-

tion du trust ; stipulations du trust ; valeur vénale de certains des biens et droits placés, et leurs produits, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année) ainsi que le paiement de l'impôt, qui devra se faire au plus tard le 15 juin de chaque année, incomberont à l'administrateur, sachant que le constituant et les bénéficiaires y seront tenus solidairement (CGI, art. 990 J et 1649 AB).

Le non respect de ces obligations sera passible d'une amende d'un montant de 10 000 € ou s'il est plus élevé, d'un montant égal à 5 % de la valeur des biens, droits et produits du trust (CGI, art. 1736). Le constituant, les bénéficiaires, et l'administrateur du trust y seront solidairement tenus (CGI, art. 1754). ■

**Patrick Fumenier**

pfumenier@taj.fr

**Marie-Pierre Hôo**

mhoo@taj.fr

#### Exit tax

Après l'abandon fin 2004 (Loi de finances pour 2005) du dispositif d'*exit tax* mis en place en 1998, il en est instauré un nouveau visant comme l'ancien à taxer à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux les plus-values latentes sur les valeurs mobilières et droits sociaux constatées avant le transfert hors de France du domicile fiscal. Cette *exit tax* nouvelle s'applique rétroactivement aux transferts de domicile fiscal hors de France effectués depuis le 3 mars 2011.

Même si ce nouveau dispositif, par ses modalités d'application, s'efforce de corriger les entraves à la liberté d'établissement qui avaient conduit à l'abandon du précédent, sa compatibilité avec le Traité de l'Union européenne et avec les conventions fiscales internationales n'est pas encore assurée. En effet, sur le plan européen, la présomption d'évasion ou de fraude fiscale attachée au transfert du domicile fiscal d'une personne physique dans un autre Etat membre reste sous-jacente et critiquable, tandis que sur le plan conventionnel, la validité du contournement de la clause d'attribution à l'Etat de résidence du droit d'imposer les plus-values méritera également d'être soumise à l'appréciation du juge.

#### 1- Un champ d'application plus large

Sont concernés par la mesure les contribuables fiscalement domiciliés en France au moins 6 des 10 années précédant le transfert de leur domicile fiscal hors de France et qui détiennent lors de ce transfert, avec les autres membres de leur foyer fiscal, une participation directe ou indirecte d'au moins 1 % dans le capital d'une société ou une participation directe ou indirecte dans une société d'une valeur supérieure à 1,3 millions d'euros au moment du transfert.

Entrent dans le champ du dispositif les plus-values latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits qu'ils détiennent directement ou indirectement, ainsi que les créances représentatives d'un complément de prix à recevoir en exécution d'une clause d'indexation.

Par ailleurs, toutes les plus-values en report déclarées correspondant à une opération effectivement réalisée en France sont

dans le champ d'application de l'*exit tax*, et ce, quels que soient le niveau de participation et la durée de résidence fiscale du contribuable en France.

- **Fait générateur**

Le transfert hors de France du domicile fiscal d'un contribuable sera réputé intervenir le jour précédant celui à compter duquel ce contribuable cesse d'être soumis en France à une obligation fiscale sur l'ensemble de ses revenus. Il est ainsi créé un nouveau fait générateur d'imposition (le transfert) alors que le contribuable est encore résident fiscal de France.

- **Modalités de calcul de la plus-value**

Lors du départ, une plus value provisoire est déterminée. Le principe de l'imposition, son champ d'application, les modalités et la base d'imposition sont définis lors du transfert hors de France. L'assiette de la plus-value latente est constituée de la différence entre la valeur des titres à la date du transfert et leur valeur d'acquisition. Lorsque les titres en cause ont été reçus à l'occasion d'une opération d'échange de titres bénéficiant du sursis d'imposition (CGI, art 150-0 B), la plus value à retenir est calculée à partir de la valeur d'acquisition des titres d'origine (minorée de la soulte reçue ou majorée de la soulte versée le cas échéant).

La plus-value est réduite de l'abattement pour durée de détention éventuellement applicable (CGI, art. 150-0 D bis et 150-0 D ter).

Elle est soumise au taux prévu au 2 de l'article 200 A en vigueur lors du changement de domicile fiscal (actuellement 19 %), assorti des prélèvements sociaux.

Les moins-values latentes afférentes à une participation constatées lors du transfert ne seront imputables ni sur les plus-values latentes sur une autre participation, ni sur les plus-values réalisées lors de la cession des titres concernés (elles deviendront en revanche imputables lorsqu'elles seront effectivement réalisées).

## 2- Un sursis de paiement plus accessible

Alors que les conditions strictes auxquelles était soumise l'obtention du sursis de paiement dans l'ancien dispositif avaient participé à caractériser l'entrave au transfert par un contribuable de son domicile dans un autre Etat membre, le nouveau dispositif prévoit des modalités d'accès au sursis plus souples.

- **Sursis de droit et sans garantie en cas de transfert vers l'UE et l'EEE**

Un sursis de paiement sera accordé de droit et sans prise de garantie lorsqu'un contribuable transférera son domicile fiscal hors de France dans un État membre de l'Union européenne, ou dans un État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement.

- **Sursis sur option avec constitution de garanties en cas de transfert vers un pays tiers**

Un sursis de paiement pourra également être accordé, sur demande, en cas de transfert du domicile fiscal dans un État autre que ceux bénéficiant d'un sursis de droit, et ce, que la rési-

dence fiscale en France précède immédiatement ce transfert, ou que le contribuable ait d'abord quitté la France pour un État bénéficiant du sursis de droit avant de transférer son domicile fiscal dans cet autre État.

Le contribuable devra, dans une telle hypothèse, faire une demande expresse et satisfaire à un certain nombre d'obligations (déclaration du montant des plus-values, désignation d'un représentant établi en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt et constitution auprès du comptable public de garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor).

Toutefois, aucune garantie ne sera exigée si, d'une part, la personne concernée est en mesure de justifier que ce transfert obéit à des raisons professionnelles et, d'autre part, l'État de destination a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement.

## 3- Des modalités de sortie du dispositif analogues

- **Événements mettant fin au sursis**

Le sursis de paiement prendra fin avec la réalisation de l'un des événements suivants :

- cession, rachat, remboursement ou annulation des titres,
- donation des titres sur lesquels des plus-values ont été constatées (à moins que le donateur ne démontre que la donation n'a pas été faite à seule fin d'éviter l'impôt, ou sur lesquels des plus-values de cession ou d'échange ont été reportées),
- décès du contribuable (pour les plus-values bénéficiant d'un report d'imposition).

On retiendra que si, lors de la cession, du rachat, du remboursement, de l'annulation ou, sous certaines conditions, de la donation des titres, le montant de la plus-value réalisée se trouve être inférieur au montant de la plus-value déterminée lors du transfert du domicile fiscal hors de France, celle-ci sera recalculée.

Le surplus d'impôt sera alors dégrèvé (ou restitué s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert du domicile fiscal hors de France).

Afin d'éviter une double imposition, l'impôt éventuellement acquitté dans le pays de résidence sera imputable sur l'impôt dû en France dans la limite de ce dernier et à proportion de la part d'assiette taxée par la France.

- **Dégrèvement ou restitution de l'impôt**

L'impôt afférent à la plus-value latente sera dégrèvé d'office ou restitué :

- à l'expiration d'un délai de huit ans suivant le transfert de domicile hors de France,
- en cas de retour en France (nouveau transfert du domicile fiscal en France) si celui-ci intervient avant l'expiration du délai de huit ans. Précisons toutefois que dans pareille hypothèse, ce dégrèvement ne s'appliquera qu'à l'impôt sur le revenu, les prélèvements sociaux restant dus mais continuant à bénéficier du sursis de paiement,
- en cas de décès du contribuable,

- en cas de donation si le donateur démontre que la donation n'a pas été faite à seule fin d'éluider l'impôt.

Si le contribuable vient à transférer de nouveau son domicile fiscal en France et que les titres auxquels se rapporte la plus-value imposable figurent encore dans son patrimoine, il sera replacé dans la même situation fiscale que s'il n'avait jamais quitté le territoire français.

#### 4- Des obligations déclaratives exigeantes

Lors du transfert de son domicile fiscal hors de France, le contribuable sera tenu de mentionner les plus-values concernées par l'*exit tax* sur sa déclaration de revenus l'année suivant celle du transfert.

En cas de bénéfice du sursis de paiement, il sera tenu de mentionner chaque année sur sa déclaration de revenus le montant cumulé des impôts en sursis de paiement et d'indiquer sur un formulaire établi par l'Administration et joint en annexe, le montant des plus-values constatées et l'impôt afférent aux titres pour lesquels le sursis de paiement n'est pas expiré.

Le défaut de production de la déclaration ou du formulaire ou l'omission de tout ou partie des renseignements devant y figurer entraîneront l'exigibilité immédiate de l'impôt en sursis de paiement. ■

Patrick Fumenier  
pfumenier@taj.fr

Marie-Pierre Hôo  
mhoo@taj.fr

## NEWS International

### Droit interne

#### Associé non-résident d'une société de personnes française

Le Conseil d'Etat vient de trancher un débat de longue date, en retenant que la « clause-balai » de la convention franco-norvégienne, conforme au modèle OCDE, ne s'applique qu'aux revenus réalisés en propre par une société de personnes française et non à ceux sur lesquels l'associé non-résident est imposé au prorata de sa participation au capital de cette société. Elle ne peut donc faire échec à l'imposition en France de la quote-part de bénéfices revenant à l'associé non-résident d'une société de personnes française (arrêt du 11 juillet 2009, n° 317024, Société Quality Invest).

#### Convention franco-américaine et conditions d'imputation du crédit d'impôt

Jugé qu'il résulte des stipulations de l'article 24 de la convention franco-américaine (« élimination des doubles impositions ») qu'un résident français peut imputer sur l'impôt dont il est redevable en France un crédit d'impôt égal à l'impôt français sur les salaires de source américaine imposables aux Etats-Unis alors même que

ceux-ci n'y ont pas fait l'objet d'une imposition effective (Conseil d'Etat, arrêt du 29 juin 2011, n° 320263).

#### Obligations comptables des établissements stables français

Jugé que si l'établissement stable français d'une société de droit américain est dépourvu de personnalité morale et n'est donc pas astreint à la tenue d'une comptabilité conforme aux prescriptions du Code de commerce, il est toutefois tenu de souscrire une déclaration annuelle de résultats et de présenter une comptabilité de nature à justifier les recettes et les dépenses de chaque exercice, en application des articles 53 A et 54 du CGI (Conseil d'Etat, arrêt du 13 juillet 2011, n° 313440, Société Research Institute International).

#### Déductibilité de l'impôt étranger

Le TA de Montreuil rappelle que, lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale effectue, dans un État étranger, des opérations dont le résultat entre dans ses bénéfices imposables en France, ce résultat doit être déterminé sous déduction de toutes les charges ayant grevé la réalisation des opérations (CGI, art. 39-1-4°), y compris les impositions de toute nature supportées à l'étranger du fait de ces opérations (jugement du 3 février 2011, n°0909296, Société Céline SA).

#### Constitutionnalité des conditions d'exonération de la taxe de 3 %

La Cour de cassation a transmis au Conseil Constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité portant sur la compatibilité des conditions d'exonération de la taxe de 3 % (CGI, art. 990 E) au regard du principe d'égalité devant la loi. Le requérant a en effet fait valoir que ces dispositions instaurent une discrimination entre les entités établies en France ou dans un Etat ayant conclu une convention d'assistance administrative ou un traité avec la France et celles établies dans un territoire non couvert par de tels accords internationaux (arrêt du 28 juin 2011, n° 11-40019).

On rappelle que la CJUE a, pour sa part, récemment regardé comme étant conformes au principe de liberté de circulation des capitaux, les dispositions en cause (arrêt du 5 mai 2011, affaire C-384/09, Prunus SARL).

#### Établissement stable et notion d'agent dépendant

Pour la CAA de Paris, le salarié d'une entreprise tierce, détaché auprès de la filiale française de la société britannique ne constitue pas un agent dépendant en France d'une société britannique. En effet, le critère de dépendance juridique a été regardé comme n'étant pas rempli, même si le salarié était placé sous l'autorité hiérarchique du gérant de la filiale française, également directeur de la société britannique, auquel il devait régulièrement rendre compte de ses activités ainsi que de l'avancée de la négociation des contrats de location (arrêt du 10 février 2011, n° 09PA06295).

# Droit européen

## Preuve de l'impôt payé à l'étranger et liberté de circulation des capitaux

Jugé que si les États membres sont libres de déterminer quels sont les éléments de preuve pertinents pour l'attribution d'un crédit d'impôt pour impôt payé à l'étranger, cette liberté ne doit pas entraver la libre circulation des capitaux. A ce titre, n'est pas admise la justification qu'il existe des difficultés pour évaluer le montant de l'impôt payé à l'étranger, de même qu'est jugée trop formaliste l'exigence d'une attestation conforme à la législation d'un État membre, sans possibilité pour l'actionnaire de prouver par un autre moyen tout aussi pertinent le montant de l'impôt effectivement versé par la société distributrice.

En revanche, les États membres peuvent exiger du contribuable toutes les preuves qu'ils jugent nécessaires pour vérifier, de façon claire et précise, les conditions d'octroi de l'avoir fiscal. L'État membre concerné n'est en outre pas tenu de tenir compte de la défaillance du flux d'informations à laquelle l'investisseur peut se trouver confronté. De même que l'existence du mécanisme d'assistance mutuelle entre États membres de la Directive 77/799 ne l'oblige pas à dispenser le bénéficiaire des dividendes de produire de telles preuves (CJUE, aff. C-262/09, 30 juin 2011, Meilicke).

## Retenue à la source sur les dividendes de source française versés aux OPCVM non-résidents et euro-compatibilité

En réponse à la demande d'avis adressée en décembre 2010 par le Tribunal administratif de Montreuil dans dix affaires, le Conseil d'État considère que l'application aux OPCVM européens d'une retenue à la source sur leurs dividendes de source française constitue une restriction à la liberté de circulation des capitaux (avis du 23 mai 2011, n° 344678). Il renvoie toutefois, à titre préjudiciel, à la CJUE, la question de savoir si cette restriction est justifiée, soit par une raison impérieuse d'intérêt général, soit par le fait que les OPCVM non-résidents ne se trouvent pas dans une situation objectivement comparable à celle des OPCVM français. A ce titre, la Cour devra trancher la délicate question du choix du point de comparaison pertinent (véhicule d'investissement, binôme véhicule-porteur de parts ou seul porteur de parts).

S'agissant des OPCVM non-européens, leur détention ne peut, en général, pas entrer dans la qualification d'investissements directs visés par la clause de gel du Traité. La restriction à leur égard ne saurait donc être justifiée de ce fait, mais pourrait l'être par un motif tiré de l'efficacité des contrôles fiscaux devant être démontré par l'Administration. L'atteinte à la liberté de circulation des capitaux ne devrait pas être admise lorsque l'OPCVM non-résident est situé dans un État lié à la France par une convention fiscale prévoyant une assistance administrative mutuelle visant à prévenir la fraude et l'évasion fiscales (cas des États-Unis notamment).

## Plus-value immobilière réalisée par un résident d'un Etat tiers à l'UE et taux du prélèvement

Les plus-values réalisées à titre occasionnel, par des contribuables domiciliés hors de France, lors de la cession d'immeubles ou de titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière situés en France supportent un prélèvement libératoire (CGI, art. 244 bis A) dont le taux est, en principe, fixé à 33,1/3 %. Toutefois, lorsque le redevable, personne physique, est résident d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État de l'EEE ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale, le taux applicable est celui des plus-values immobilières des particuliers, soit 19 %.

Le Tribunal administratif de Montreuil vient de juger, dans le cadre de deux affaires distinctes, que le prélèvement d'un tiers est incompatible avec l'article 63 du TFUE (ancien article 56 du TCE) qui prohibe les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et les pays tiers (jugements du 25 février 2011 n° 0904837, Mme Johanne T et n° 091371, M. Walid A). Ces jugements sont toutefois surprenants et restent à confirmer, notamment en ce qu'ils écartent l'application de la clause de gel prévue à l'article 64 du TFUE (ancien article 57 du TCE).

## News France

### Fiscalité des entreprises

#### Prise en compte des déficits transférés sur agrément et calcul de la réserve spéciale de participation

Le bénéfice servant au calcul de la réserve spéciale de participation est le bénéfice réalisé en France ou dans les DOM, imposé au taux de droit commun ou au taux réduit des PME (Code du travail, art. L3324-1).

En cas de fusion ou opération assimilée placée sous le régime de faveur (CGI, art. 210 A), le résultat fiscal de la société bénéficiaire est minoré des déficits qui lui ont été transférés (CGI, art. 209-II).

Il en résulte qu'à la suite d'une opération de fusion ou assimilée placée sous le régime de faveur, le bénéfice servant au calcul de la réserve spéciale de participation s'entend du bénéfice après déduction des déficits reportables propres de la société bénéficiaire, et des déficits reportables qui lui sont transmis en application des dispositions précitées (Rescrit N°2011/13 (FE) publié le 24 mai 2011). Le report d'imputation est toutefois limité à une période de 5 ans (loi n° 2006-1770 du 30 décembre 2006, art. 10).

## Portée de l'effet rétroactif donné à un APA à une société nouvelle

La doctrine administrative considère de façon constante que la date de l'effet rétroactif retenue sur le plan fiscal ne saurait être antérieure à celle prévue sur le plan juridique par les dispositions de l'article L.236-4 du Code de commerce, c'est-à-dire à la date d'immatriculation de la société nouvelle (BOI 4 I-1-93 n° 29 et 4 I-2-00 n° 95).

Le Conseil d'État vient d'admettre qu'une clause de rétroactivité peut produire des effets antérieurement à la date d'immatriculation et même antérieurement à la date de constitution de la société nouvelle bénéficiaire des apports, sous réserve que les grands principes d'annualité de l'impôt et de spécificité des exercices soient respectés. Il faut à ce titre que l'opération d'apport soit devenue définitive avant la clôture du premier exercice de la société nouvelle (arrêt du 29 juin 2011, n° 317212).

## LBO et abus de droit

Le Tribunal administratif de Montreuil vient de juger (jugement du 16 juin 2011, n° 0905509, Société Nordstrom European Capital Group), que la création, par un groupe américain, d'une société holding en France en vue du rachat des titres d'une cible française, suivie de la constitution d'un groupe fiscalement intégré, ne pouvait être regardée comme poursuivant un but exclusivement fiscal dès lors que l'opération présentait à la fois un intérêt juridique (structuration des investissements internationaux en séparant les acquisitions réalisées en Europe et les actifs détenus en Amérique) et financier (financement de la charge des emprunts contractés par la holding par les dividendes devant lui être versés par la société-cible).

Certes, le Conseil d'État a récemment admis la régularité d'une opération d'OBO (owner's buy-out), mais dans un cas où la holding avait été constituée par les associés de la société-cible et où il n'avait pas été recouru au régime de l'intégration fiscale (arrêt du 27 janvier 2011, n° 320313, Bourdon).

## Amendement Charasse et date d'appréciation du contrôle

Le dispositif dit de « l'amendement Charasse » prévoit la réintégration d'une partie des charges financières supportées par le groupe fiscal en cas d'intégration d'une filiale acquise auprès des associés contrôlant le groupe (CGI, art. 223 B, al. 7). Avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2005, la notion de contrôle, qui n'avait pas été précisée par la loi, avait été laissée à la libre appréciation de l'Administration.

Le Conseil d'État vient de juger, que pour les opérations réalisées au titre des exercices clos avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006, la notion de contrôle devait, à défaut de définition légale, être regardée comme résultant de l'article 355-1 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales (aujourd'hui codifié à l'article L.233-3 du Code de commerce) dans sa rédaction en vigueur à la date de chaque opération.

Par ailleurs, le juge précise de façon très explicite que le contrôle doit être apprécié à la seule date de l'opération d'acquisition.

Par suite, l'Administration ne peut prétendre retenir le pourcentage de contrôle le plus élevé détenu à un moment quelconque de la période de douze mois précédant l'opération même en cas de modification réelle dans la répartition du contrôle de la société ou de la société cédante au cours de cette période (Conseil d'État, arrêt du 13 juillet 2011, n° 312285, SAS FTR).

Cette décision confirme l'illégalité d'une doctrine administrative (Doc. Adm. 4H 6623 n° 98) particulièrement contestable et contestée.

## Fiscalité personnelle

### Déductibilité des charges supportées par les « non-résidents Schumaker »

Pour l'imposition en France des revenus de source française des non-résidents, aucune des charges admises en déduction du revenu global pour les résidents (telles les pensions alimentaires par exemple) ne peut être prise en compte (CGI, art. 164 A). Or, par un arrêt du 14 février 1995 (affaire C-279/93 Schumacker), la CJUE a jugé que les États membres, qui sont fondés à traiter différemment les non-résidents de leurs résidents, doivent en revanche les traiter à l'identique lorsque qu'ils se trouvent, du fait qu'ils tirent de l'État concerné la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus, dans une situation comparable à celle des résidents.

Le secrétariat d'État chargé du logement vient d'indiquer que de tels contribuables peuvent, à l'instar des contribuables résidents de France, faire état pour la détermination de leur impôt sur le revenu des charges admises en déduction de leur revenu global et des dépenses ouvrant droit à réduction ou à crédit d'impôt sur le revenu. Cette assimilation est toutefois subordonnée, outre la condition tenant à l'importance de leurs revenus de source française, à la condition qu'ils ne bénéficient pas de déductions fiscales ou d'avantages fiscaux dans leur État de résidence (RM Richard Yung JO Sénat 28 avril 2011 p. 1077 n° 1306S).

### Transfert du domicile fiscal hors de France et ISF

Le contribuable qui, au cours d'une année civile, transfère hors de France son domicile fiscal reste assujéti à l'ISF comme résident fiscal français au titre de cette année. Ce n'est qu'au titre de l'année civile suivante qu'il sera regardé comme non-résident pour l'assujettissement à l'ISF (Cass. com., 21 juin 2011, n°10-23.136, M. Jean-Louis Chenel).

### Acquisition de titres à un prix majoré et libéralité

Le Conseil d'État vient de rappeler que l'absence de contrepartie ne permet pas, à elle seule, d'établir l'intention libérale. En

revanche, il a jugé que l'importance de la surévaluation des actions cédées par le contribuable ainsi que les fonctions de directeur technique exercées par celui-ci (de sorte qu'il ne pouvait légitimement ignorer la valeur réelle des parts cédées) caractérisaient effectivement l'intention pour la société d'octroyer et pour le contribuable de recevoir la libéralité (arrêt du 19 juillet 2011, n° 327762).

### Prise en compte des travaux pour le calcul de la plus-value immobilière à long terme

Lorsqu'un contribuable a réalisé, postérieurement à l'acquisition d'un bien immobilier, des travaux de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration de ce bien, les dépenses relatives à ces travaux peuvent, sous réserve qu'elles n'aient pas été déjà déduites du revenu imposable et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives, venir en majoration du prix d'acquisition de ce bien immobilier pour le calcul de la plus-value réalisée à l'occasion de sa cession plus de deux ans après son acquisition.

L'Administration ne peut notamment pas arguer du fait que ces travaux seraient regardés comme concourant à une opération de production ou de livraison d'immeuble pour l'application de la TVA immobilière et qu'ils ont été réalisés moins de deux ans avant la cession, pour taxer la plus-value sous le régime du court terme à proportion du rapport constaté entre leur coût et le prix d'acquisition de l'immeuble (Conseil d'Etat, arrêt du 19 juillet 2011 n° 326895, M et Mme Gonzague Devulder).

## Taxe sur la valeur ajoutée

### Succursales et prorata de déduction de la TVA

Le Conseil d'Etat vient de saisir la CJUE de plusieurs questions préjudicielles touchant au calcul du prorata de déduction :

- le siège d'une société d'un Etat membre doit-il prendre en compte les recettes de ses succursales établies dans d'autres Etats membres, et, symétriquement celles-ci doivent-elles prendre en compte l'ensemble des recettes entrant dans le champ de la TVA réalisées par la société ?
- peut-on retenir la même solution pour les succursales établies hors de l'UE s'agissant des opérations bancaires et financières réalisées au bénéfice de preneurs établis en dehors de l'Union ?

Dans le cas d'une réponse affirmative à l'une de ces deux questions, il est demandé à la CJUE s'il y a lieu de limiter l'application du prorata au calcul des droits à déduction de la TVA ayant grevé les dépenses exposées par le siège au profit des succursales étrangères, et si la prise en compte des recettes réalisées à l'étranger doit se faire selon les règles applicables dans l'Etat de la succursale ou l'Etat du siège (Conseil d'Etat, 11 juillet 2011, n°301849, Société Le Crédit Lyonnais).

### Charge de la preuve et valeur probante d'une facture

Dans le cas où l'auteur de la facture est régulièrement inscrit au registre du commerce et des sociétés et assujéti à la TVA, il appartient à l'Administration, si elle entend refuser à celui qui a reçu la facture le droit de déduire la taxe qui y est mentionnée, d'établir qu'il s'agit d'une facture fictive ou d'une facture de complaisance. Si l'Administration apporte des éléments suffisants permettant de penser que la facture ne correspond pas à une opération réelle, il appartient alors au contribuable d'apporter toutes justifications utiles sur la réalité de cette opération.

Dans une affaire relative à une participation aux dépenses des bureaux de représentation du redevable pour laquelle le caractère régulier des factures émises n'était pas contesté, l'Administration a néanmoins été reconnue comme fournissant des indices permettant de penser que les prestations en cause pourraient être fictives en faisant valoir qu'aucune stipulation du contrat de gestion ne prévoyait l'obligation de participer aux frais de fonctionnement de ces bureaux et que le redevable ne présentait aucun rapport d'activité concernant ces bureaux, ni aucun courrier échangé, ni aucune explication du prorata de prise en charge de leurs frais de fonctionnement (Conseil d'Etat, arrêt du 13 juillet 2011 n° 326069, Interhôtels).