

ASPECTS INTERNATIONAUX DU PATRIMOINE

Chronique d'actualité



Stéphanie AUFÉRI,
Avocat associé,
cabinet Arkwood



Eric FONGARO,
Professeur
à l'Université
de Bordeaux



Alexandre LAUMONIER,
Docteur en droit,
Ancien avocat

Questions générales

- > **Conventions internationales** - Le Conseil d'État juge qu'une prime de résultat versée par la fédération française de football à un joueur sélectionné en équipe nationale constitue un salaire, exclusivement taxable en France, et que l'impôt prélevé à tort en Allemagne ne donne pas droit en France au crédit d'impôt prévu par la convention fiscale franco-allemande. (V. § 1).
- > **Abus de droit** - Le CADF émet un avis favorable à l'abus de droit dans le cas d'un transfert de siège social d'une société française vers le Luxembourg suivie de la cession, en 2012, des titres de sociétés à prépondérance immobilière françaises lui appartenant, sous le bénéfice d'une double exonération d'impôt (V. § 3).
- > **Fiscalité des non-résidents** - La loi de finances pour 2019 exonère totalement la plus-value résultant de la cession par les non-résidents, à compter du 1^{er} janvier 2019, du logement qui constituait leur résidence principale en France avant leur départ à l'étranger. Elle assouplit en outre l'exonération partielle existante (V. § 13).
- > La CAA de Paris juge que, pour l'imposition d'une plus-value sur un immeuble cédé par une société américaine revêtant la forme d'une « corporation » (État du Delaware), et compte tenu des caractéristiques de cette société en l'espèce, cette dernière ne saurait être assimilée à une société passible de l'IS en raison de sa forme sociale, et que c'est donc à tort que la plus-value de cession réalisée a été taxée selon les modalités applicables aux sociétés relevant de l'IS (V. § 16).

Localisation des personnes

- > La loi de finances pour 2019 allège à compter du 1^{er} janvier 2019 le dispositif d'exit tax applicable aux plus-values latentes sur titres en cas de transfert du domicile fiscal à l'étranger (V. § 8).

Fiscalité internationale du patrimoine

- > **Fiscalité des résidents** - La CAA de Lyon décide que les déficits fonciers de source allemande constatés par des résidents fiscaux français sont imputables sur leurs revenus de source française (V. § 10).

- > **Régime social des non-résidents** - La loi de financement de la sécurité sociale pour 2019 supprime l'essentiel des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine de source française perçus par des résidents étrangers justifiant de leur affiliation à un régime de sécurité sociale dans leur pays de résidence (V. § 19).

...

Mobilité internationale du couple

> Les règlements de l'Union européenne « régimes matrimoniaux » et « effets patrimoniaux des partenariats enregistrés », particulièrement importants en termes d'ingénierie patrimoniale internationale, sont entrés en application (V. § 23).

Successions internationales

> La CJUE décide que pour la demande de certificat successoral européen, l'utilisation du formulaire IV, figurant à l'annexe 4 du règlement d'exécution n° 1329/2014, est facultative (V. § 32).

Droits et fiscalités étrangers

> **Italie** - La loi de finances italienne pour 2019 met en place un régime de taxation à 7% des revenus étrangers afin d'attirer les retraités dans certaines régions (V. § 37).

> **Belgique** - L'arrêté Royal du 21 novembre 2018 étend la taxe Caïman à certaines entités établies au sein de l'Espace Economique Européen. (V. § 39).

Questions générales

1. Conventions internationales – Crédit d'impôt conventionnel - Le Conseil d'État juge qu'une prime de résultat versée par la fédération française de football à un joueur sélectionné en équipe nationale constitue un salaire, exclusivement taxable en France, et que l'impôt prélevé à tort en Allemagne ne donne pas droit en France au crédit d'impôt prévu par la convention fiscale franco-allemande.

CE, 3^e et 8^e ch., 19 déc. 2018, n° 413033, Ribéry, concl. E. Cortot-Boucher (V. annexe 1)

2. Un footballeur professionnel de l'Olympique de Marseille a participé à la coupe du Monde en Allemagne en 2006, et a perçu de la Fédération française de football une prime de résultat de 135 000€ pour sa qualification en phases finales. Cette prime a fait l'objet d'un impôt allemand prélevé à la source de 21,10%. Considérant que cette prime devait être imposée dans la catégorie des traitements et salaires, l'administration fiscale avait réintégré la prime dans le résultat imposable du contribuable.

La première question soulevée, faisant l'objet du présent arrêt, était de savoir si la prime de résultat, versée par la fédération française de football, à laquelle le contribuable n'était pas lié par un contrat de travail, pouvait être qualifiée de traitement et salaires. Le Conseil juge qu'en vertu de l'article L. 222-3 du code du sport, un sportif professionnel sélectionné en équipe de France par une fédération sportive délégataire conserve, pendant la période de mise à disposition, sa qualité de salarié de l'association sportive qui l'emploie, et en conclut que les sommes versées par la fédération doivent être regardées comme perçues dans le cadre de son contrat de travail et imposées dans la catégorie des traitements et salaires, malgré l'absence de lien de subordination entre le joueur et la fédération. Une telle décision est inédite.

Les conclusions du rapporteur public Emmanuelle Cortot-Boucher mettent en lumière le fait que la jurisprudence du Conseil permet de qualifier de traitements et salaires des sommes reçues par un tiers distinct de l'employeur à l'occasion de l'exercice par un salarié, de sa profession¹. La position retenue par le Conseil constitue toutefois une divergence avec la jurisprudence de la Cour de cassation², qui a jugé qu'à défaut de lien de subordination entre la fédération française de football et les joueurs mis à sa disposition par les clubs dont ils sont salariés, les sommes versées par la fédération aux joueurs de l'équipe de France ne sont pas soumises aux cotisations de sécurité sociale.

Compte-tenu de cette qualification des primes de résultats en traitements et salaires, le Conseil conclut à leur imposition exclusive en France. En vertu de l'article 13, 4 de la convention fiscale entre la France et l'Allemagne, les salaires perçus par un résident de France au titre d'une activité salariale réalisée en Allemagne ne sont imposables qu'en France, dès lors que les conditions de la clause de mission temporaire étaient remplies au cas particulier, le contribuable n'étant pas rémunéré par un employeur ou pour le compte d'un employeur allemand. C'est donc à tort que l'Allemagne a prélevé une retenue à la source, n'étant pas en droit de taxer en vertu de la convention fiscale.

L'apport de l'arrêt sur ce point est de conclure que l'impôt allemand prélevé à tort ne peut donner lieu à crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dès lors que l'article 20 de la convention fiscale (élimination des doubles impositions) n'octroie de crédit d'impôt imputable sur l'impôt français qu'à l'égard des « *bénéfices et autres revenus positifs qui proviennent de la République fédérale et qui y sont imposables conformément aux dispositions de ladite convention* », c'est-à-dire des revenus taxables en France qui le sont également en Allemagne en vertu de la convention, ce qui n'est pas le cas des salaires imposables en France en application de l'article 13, 4.

1 CE, 22 juin 2011, n° 319240, Becker. – CE, 29 juill. 1983, n° 42130.

2 Cass. civ. 2^e, 22 janv. 2009, n° 07-19.039 et n° 07-19.105, FS-P+B.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Cet arrêt met en évidence un cas de double **imposition juridique, non réglé par la convention** fiscale, dès lors qu'il résultait d'une divergence d'interprétation de la convention par la France et l'Allemagne. À défaut pour l'Allemagne de reconnaître, le cas échéant dans le cadre d'une réclamation contentieuse, la nature de traitement et salaires de la prime litigieuse, et d'appliquer le traitement adéquat au regard de la convention fiscale, alors seule la **procédure amiable** prévue par la convention fiscale pourrait être utilement engagée entre les deux États.

S. AUFÉRIL ■

3. Abus de droit – Substance - Transfert de siège social au Luxembourg - Le Comité de l'abus de droit fiscal émet un avis favorable à l'abus de droit dans le cas d'un transfert de siège social d'une société française vers le Luxembourg suivie de la cession, en 2012, des titres de sociétés à prépondérance immobilière françaises lui appartenant, sous le bénéfice d'une double exonération d'impôt.

CADF/AC n° 9/2018, 30 nov. 2018, aff. n° 2018-24 (V. annexe 2)

4. L'affaire soumise à l'appréciation du CADF porte sur la cession de titres de SCI françaises par une société devenue luxembourgeoise, au cours de l'année 2012, alors que les stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1er avril 1958 en vigueur conduisaient, en raison d'interprétations divergentes de la France et du Luxembourg, à l'absence d'imposition, dans l'un ou l'autre de ces pays, de la plus-value résultant de la cession de parts de SCI. Il est rappelé que cette possible double exonération a été neutralisée par l'avenant à la convention bilatérale franco-luxembourgeoise en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune du 5 septembre 2014, entré en vigueur le 1er février 2016.

5. M. X était gérant et associé à 90% d'une société A qui avait acquis en 2009 et 2010, auprès d'une autre société, B, détenue intégralement par M. X, plusieurs SCI détenant des locaux commerciaux donnés en location aux filiales opérationnelles la société B, de même que des immeubles, via de nouvelles SCI.

Par lettre d'intention du 24 novembre 2010, un tiers fait part de son souhait d'acquérir les titres de la société B ainsi que l'ensemble des locaux commerciaux abritant les activités de cette société. La cession de la société B est réalisée le 1^{er} juin 2011, tandis que M. X consent à l'acquéreur un droit de préférence pour l'acquisition de l'ensemble des SCI détenues par la société A. Le 2 novembre 2011, les associés de la société A décident de transférer au Luxembourg le siège de cette société, transfert qui devient effectif le 1er décembre 2011. Le 22 mars 2012, les titres de trois SCI sont cédés par la société A., devenue luxembourgeoise au tiers acquéreur. La plus-value réalisée par la société A à l'occasion de la cession

des titres de ces trois SCI, d'un montant total de 11.092.057€, ne fait l'objet d'aucune imposition en France ou au Luxembourg, compte tenu de l'article 3 de la convention franco-luxembourgeoise du 1er avril 1958 en vigueur en 2012.

La chronologie des opérations faisait ressortir que la société A avait transféré son siège social à une date à laquelle elle avait déjà manifesté son intention de vendre les parts de SCI, et qu'un acquéreur bénéficiait d'ores et déjà d'un droit de préférence pour cette acquisition. Le Comité estime que le transfert du siège social de la société française A au Luxembourg est artificiel et n'a été inspiré par aucun autre motif que celui d'éviter l'imposition en France de la plus-value réalisée lors de la cession des titres des SCI et que cette opération de transfert a été réalisée à l'encontre des objectifs poursuivis par les deux États signataires de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1er avril 1958, qui n'ont pas eu l'intention de permettre une telle absence totale d'imposition du seul fait du transfert au Luxembourg du siège social d'une société établie en France, dans le cas où ce transfert n'est justifié, comme en l'espèce, par aucune considération autre que fiscale.

6. Cette position du CADF est à rapprocher de la décision *Verdannot* rendue par le Conseil d'État le 25 octobre 2017³ dans une affaire mettant en cause une cession de biens immobiliers français par une société luxembourgeoise en 2005, c'est-à-dire à une époque où, en vertu de l'article 4 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1er avril 1958, dans sa rédaction alors en vigueur, la plus-value n'était taxable ni au Luxembourg, ni en France en l'absence d'établissement stable qui y serait situé. Le Conseil d'État avait jugé que l'interposition d'une société luxembourgeoise dans l'opération de cession immobilière litigieuse était artificielle et qu'elle n'avait eu d'autre but que de faire échapper la plus-value de cession à toute imposition en France. Au cas particulier, la chronologie des opérations avait également été relevée, la société luxembourgeoise ayant été substituée au contribuable qui avait initialement signé la promesse d'achat immobilier en son nom propre. La décision du Conseil d'État repose toutefois principalement sur le fait que cette substitution n'était justifiée par aucun motif économique, organisationnel ou financier et que la société luxembourgeoise n'a jamais développé aucune autre activité immobilière en dépit du changement, d'ailleurs postérieur à l'acquisition litigieuse, de son objet social.

L'avis du CADF commenté s'aligne sur l'un des apports principaux de la décision du Conseil d'État, à savoir que **pour caractériser l'abus de droit fiscal, il est fait référence aux objectifs poursuivis par les deux États signataires d'une convention fiscale internationale.**

Par ailleurs, ces décisions se penchent sur la substance de la transaction réalisée par la société luxembourgeoise et non sur la substance de la société elle-même, ou la réalité du transfert de siège social, qui semblait à l'abri des reproches dans cette affaire comme dans celle soumise au CADF. En d'autres termes, ce n'est pas l'interposition d'une société

3 CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, n° 396954, Min. c/ Verdannot.

artificielle qui pose problème mais plutôt l'interposition artificielle d'une société, lorsqu'elle n'est justifiée par aucun motif économique, organisationnel ou financier.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

La décision du CADF ici commentée et la décision *Verdannot* du Conseil d'État de 2017 illustrent une **extension de la notion de substance, qui englobe la substance des transactions**. Avoir recours à une société, pourvue de moyens d'exploitation suffisants, pour réaliser une transaction donnée ne permet pas d'éviter le débat sur la substance, encore faut-il que l'utilisation de cette société procède d'une utilité économique.

S. AUFÉRIEL ■

7. À NOTER

> **Conventions fiscales – Luxembourg** - La loi autorisant l'approbation de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, a été publiée au Journal officiel du 26 février 2019. Cette loi marque une nouvelle étape dans le processus conditionnant l'entrée en vigueur de la convention signée le 20 mars 2018 entre la France et le Luxembourg.

L. n° 2019-130, 25 févr. 2019 : JO 26 févr. 2019, texte n° 4

> **Conventions fiscales – Liechtenstein** - Le gouvernement n'envisage pas la négociation d'une convention fiscale bilatérale en matière d'imposition des revenus avec le Liechtenstein et souligne les difficultés liées aux risques de situations dommageables de sous-imposition que poseraient une telle convention.

RM Son-Forget, n° 12100 : JOAN 8 janv. 2019

Localisation des personnes

8. Domicile fiscal – Transfert – Exit tax – Assouplissement - La loi de finances pour 2019 allège à compter du 1er janvier 2019 le dispositif d'exit tax applicable aux plus-values latentes sur titres en cas de transfert du domicile fiscal à l'étranger.

L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 112 : JO 30 déc. 2018, texte n° 1 (V. annexe 3)

9. Malgré les annonces qui avaient précédé la présentation du projet de loi de finances pour 2019, l'exit tax n'a pas été supprimée. Ses conditions d'application ont tout de même été considérablement assouplies, principalement sur les conditions du sursis de paiement et le délai de dégrèvement, pour les départs intervenant à compter du 1er janvier 2019.

> **Conditions du sursis de paiement** - Antérieurement à l'adoption de la loi de finances pour 2019, seuls les transferts de résidence hors de France dans un État membre de l'EEE, bénéficiaient d'un sursis automatique de paiement de l'exit tax sans constitution de garanties. Dans les autres cas, le sursis était accordé sur demande, et sous réserve de la constitution de garanties, sauf en cas de départ pour raisons professionnelles dans un pays 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 au recouvrement.

Pour les premiers transferts hors de France à compter du 1er janvier 2019, le **sursis de paiement d'exit tax automatique, sans constitution de garanties, sera accordé plus largement**, lorsque l'État de destination est un État éligible, à savoir un État membre de l'UE, ou tout État ou territoire ayant conclu une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, ainsi qu'une convention d'assistance au recouvrement, et n'est pas un État non coopératif. En cas de transferts successifs après le 1er janvier 2019 dans un pays non éligible, le sursis de paiement de l'exit tax automatique prend fin. La liste des États éligibles au 1er janvier 2019 figure ci-dessous :

Afrique du Sud	Géorgie	Niger
Albanie	Ghana	Norvège
Algérie	Groenland	Nouvelle-Zélande
Allemagne	Guinée	Ouganda
Arménie	Hongrie	Ouzbékistan
Aruba	Iles Cook	Pakistan
Australie	Iles Féroé	Pays-Bas
Autriche	Inde	Pologne
Azerbaïdjan	Irlande	Polynésie Française
Bénin	Italie	République Centrafricaine
Bulgarie	Japon	Portugal
Burkina-Faso	Lettonie	Roumanie
Cameroun	Liban	Royaume-Uni
Chypre	Lituanie	Saint-Barthélemy
Congo	Luxembourg	Saint-Martin
Corée du Sud	Madagascar	Sénégal
Côte d'Ivoire	Mali	Slovaquie
Curaçao	Malte	Suède
Espagne	Maroc	Taiwan
Estonie	Maurice	République Tchèque
Etats-Unis	Mauritanie	Togo
Finlande	Mexique	Tunisie
Gabon	Moldavie	Ukraine
Grèce	Monaco	

> **Réduction du délai de dégrèvement de l'exit tax** - La loi de finances pour 2019 réduit à deux ans, ou cinq ans pour les contribuables dont la valeur globale des titres excède 2,57 millions d'euros, le délai à l'issue duquel l'exit tax est dégrévée, dès lors que les titres objets de l'exit tax sont toujours dans le patrimoine du contribuable. Ce délai de deux ou cinq ans est applicable en cas de départ hors de France à compter du 1^{er} janvier 2019, et concerne uniquement l'exit tax afférente à des plus-values latentes au jour du départ, et non l'exit tax afférente aux plus-values en report au jour du départ, laquelle, comme par le passé, n'est jamais dégrévée.

Le délai de dégrèvement était antérieurement de 15 années pour les départs hors de France à compter de 2014.

> **Obligations déclaratives** - Les obligations déclaratives sont allégées, la déclaration annuelle de suivi d'exit tax étant désormais limitée aux seules créances de complément de prix et plus-values en report d'imposition. Les contribuables soumis à l'exit tax uniquement en raison de plus-values latentes ne seront alors plus tenus qu'à la souscription de la déclaration l'année suivant le transfert de domicile, et l'année d'expiration du sursis de paiement.

S. AUFÉRIIL ■

Fiscalité internationale du patrimoine

Fiscalité des résidents

10. Déficit foncier d'origine étrangère – Imputation sur le revenu global en France - La Cour administrative d'appel de Lyon décide que les déficits fonciers de source allemande constatés par des résidents fiscaux français sont imputables sur leurs revenus de source française.

CAA Lyon, 2^e ch., 8 janv. 2019, n° 17LY02151, Min. c/ Lindner, concl. J.-P. Vallecchia (IP 1-2019, n° 2, annexe 15)

11. La Cour administrative d'appel de Lyon, confirmant les juges du Tribunal administratif de Grenoble, a considéré que la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 ne s'opposait pas à l'imputation, sur des revenus de source française, des déficits fonciers étrangers de source allemande.

Le raisonnement de la Cour s'appuie tout d'abord sur les articles 13, 2 et 158 du CGI qui prévoient respectivement que :

- le revenu global net annuel servant de base à l'impôt sur le revenu est déterminé compte tenu, le cas échéant, du montant des déficits visés aux I et I bis de l'article 156, et

- l'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel déterminé, notamment, sous déduction du déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus.

La Cour en déduit qu'un contribuable ayant son domicile

fiscal en France peut imputer sur son revenu global les déficits fonciers constatés pour une année, dans les conditions rappelées par ces dispositions, même si ces déficits sont de source étrangère.

Dans un second temps, la Cour estime que ni l'article 3 de la convention franco-allemande (imposition des revenus immobiliers dans l'État du lieu de situation des biens) ni l'article 20 de la même convention (évitement de la double imposition par attribution d'un crédit d'impôt en France) n'excluent « la prise en compte des déficits de source allemande dans les revenus imposables en France ».

Enfin, la Cour ajoute que la notion de « *bénéfices et autres revenus positifs* » de source allemande visée par l'article 20 précité doit être comprise comme visant « les revenus fonciers nets, c'est-à-dire déduction faite des déficits constatés dans cette catégorie de revenus ». La Cour en déduit qu'en toute hypothèse, aucune stipulation de la convention franco-allemande ne s'oppose à l'imputation en France de déficits fonciers d'origine allemande.

En l'espèce, les contribuables avaient imputé sur leurs revenus fonciers d'origine française les déficits fonciers d'origine allemande, générant ainsi un déficit foncier net qui avait été partiellement imputé sur leur revenu global (dans la limite du montant de 10 700 € visé à l'article 156, I précité du CGI). Le solde des déficits fonciers non imputables leur année de réalisation avait été imputé sur les deux années suivantes. La solution retenue par la Cour permet donc non seulement que le déficit foncier allemand se compense avec les revenus fonciers français du contribuable mais également qu'il peut en résulter un déficit foncier net imputable sur le revenu global et/ou sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Le présent arrêt soulève une question qui, à ce jour, n'a pas encore été tranchée par le Conseil d'État, à savoir la possibilité d'imputer en France des déficits fonciers de source étrangère, en fonction notamment du contenu des conventions liant la France à d'autres États.

> Rappelons qu'en présence d'une convention fiscale, le droit d'imposer les revenus immobiliers appartient généralement à l'État du lieu de situation de l'immeuble. Dans ce cadre, deux types de stipulations conventionnelles peuvent exister. Dans le premier cas, la convention prévoit une imposition réservée à l'État du lieu de situation des biens (qui se voit ainsi attribuer une compétence exclusive d'imposition), les revenus n'étant pas imposés dans le lieu de résidence du contribuable (mais, le cas échéant, seulement pris en compte pour le calcul du taux effectif). Dans le second cas, la convention prévoit que les revenus sont imposables dans l'État du lieu de situation des biens mais ne prive pas l'État de la résidence du contribuable d'imposer ces mêmes revenus, la double imposition étant éliminée par l'octroi d'un crédit d'impôt (soit égal au montant de l'impôt étranger, soit égal au montant de l'impôt français).

Ainsi, si une convention prévoit que les revenus locatifs de source étrangère ne sont pas imposés en France, il n'est pas possible de tenir compte du déficit foncier pour le calcul du montant des revenus de source Française (sauf à prendre

ce déficit en compte pour le seul calcul du taux effectif). À l'inverse, comme dans la situation franco-allemande en cause, une telle prise en compte sera possible.

> Toute la difficulté, à ce stade, est de déterminer ce qu'il convient d'entendre par « *bénéfices et autres revenus positifs* » (art. 20 de la convention). Si la Cour de Lyon semble en retenir une conception large, tel ne fut pas le cas de celle de Versailles en matière de BNC pour l'application de la même convention franco-allemande⁴. Cette dernière semble en effet avoir raisonné au vu du fait qu'un seul État se voit attribuer prioritairement le droit d'imposer (peu important à cet égard que l'autre État puisse également imposer les sommes concernées du fait de l'imputation d'un crédit d'impôt dans sa juridiction). La solution retenue par la Cour de Versailles a également été reprise par la doctrine administrative⁵.

> S'agissant de la portée de l'arrêt commenté, deux observations peuvent être faites. En premier lieu, la solution retenue par la Cour de Lyon peut potentiellement être transposée à tous les revenus de source étrangère pour lesquels la convention fiscale applicable prévoit une imposition en France et l'imputation d'un crédit d'impôt, ce qui concerne un grand nombre de situations. À titre illustratif, on relèvera notamment, dans le cas de la convention franco-allemande et pour des catégories susceptibles de générer des déficits de manière récurrente, les cas suivants : les bénéfices attribués à un établissement stable en Allemagne (art. 4, § 1 et 3), les bénéfices tirés de l'exploitation de navires et d'aéronefs en trafic international (art. 6, § 1), les revenus provenant d'un travail dépendant exercé en Allemagne (art. 13, § 1) ou afférents à une activité exercée à bord d'un navire ou d'un aéronef ou encore d'un bateau servant à la navigation intérieure (art. 13, § 2). Cependant, et en second lieu, il convient de **réserver, bien évidemment, la position du Conseil d'État** lorsque celui-ci sera conduit à se prononcer sur cette question à l'occasion du pourvoi en cassation formé à l'encontre de l'arrêt de la Cour de Lyon.

A. LAUMONIER ■

12. À NOTER

> **Impatriés – Assouplissement du régime** - Afin d'accroître l'attractivité de la France en raison du Brexit, la loi de finances pour 2019 a assoupli le régime fiscal de faveur applicable aux « impatriés » prévu par l'article 155 B du CGI. L'évaluation forfaitaire (à 30 % de leur rémunération) de la prime d'impatriation exonérée sera également applicable aux salariés concernés par une mobilité intragroupe, et non seulement aux salariés recrutés directement à l'étranger. Cette extension est applicable à compter du 1er janvier 2019.

L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 6 : JO 30 déc. 2018 (FI 1-2019, n° 6, § 8)

⁴ CAA Versailles, 8 juill. 2015, n° 13VE02067.

⁵ La doctrine afférente à la convention franco-allemande dispose : « seuls les bénéfices et autres revenus positifs sont à prendre en compte. Les déficits éventuellement constatés en Allemagne sont exclus pour le calcul de l'impôt dû en France » (BOI-INT-CVB-DEU-10-70, 26 déc. 2014, § 70).

> **Carried interest – PFU** - La loi de finances pour 2019 prévoit l'application du Prélèvement Forfaitaire Unique (PFU) aux gains et distributions perçus au titre de parts de « carried interest » des nouveaux résidents.

L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, de finances pour 2019, art. 42 : JO 30 déc. 2018 (IP 1-2019, n° 2, § 19)

> **Comptes étrangers – Modalités de déclaration** -

Un décret du 26 décembre 2018 précise les modalités de déclaration des comptes ouverts, détenus, utilisés ou clos à l'étranger par les particuliers, associations ou sociétés non commerciales domiciliés ou établis en France. À compter du 1er janvier 2019, sont également concernés par l'obligation de déclaration les comptes « détenus » à l'étranger, étant précisé qu'un compte est réputé être détenu par l'une des personnes susvisées si celle-ci en est titulaire, cotitulaire, bénéficiaire économique ou ayant droit économique.

D. n° 2018-1267, 26 déc. 2018 : JO 28 déc. 2018 (FI 1-2019, n° 9, § 9)

> **Comptes étrangers – Actifs numériques** -

La loi de finances pour 2019 a introduit dans le CGI un article 150 VH bis nouveau créant un régime d'imposition des plus-values de cession à titre onéreux d'actifs numériques réalisées par des personnes physiques domiciliées fiscalement en France. À cette occasion, une obligation déclarative nouvelle (CGI, art. 1649 bis C) vise également les comptes d'actifs numériques ouverts, détenus, utilisés ou clos à l'étranger.

L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, de finances pour 2019, art. 41 : JO 30 déc. 2018 (IP 1-2019, n° 2, § 64)

A. LAUMONIER ■

Fiscalité et régime social des non-résidents

Régime fiscal

13. Plus-value immobilière – Résidence principale – Exonération -

La loi de finances pour 2019 exonère totalement la plus-value résultant de la cession par les non-résidents, à compter du 1er janvier 2019, du logement qui constituait leur résidence principale en France avant leur départ à l'étranger. Elle assouplit en outre l'exonération partielle existante.

L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 43 : JO 30 déc. 2018, texte n° 1 (V. annexe 4)

14. En premier lieu, il convient de rappeler que l'article 150 U, II, 2° du CGI **exonère partiellement** d'impôt les plus-values réalisées au titre de la cession d'un logement situé en France lorsque le cédant est une personne physique, non résidente de France :

- ressortissante d'un État membre de l'Union européenne

ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, et

- à la condition qu'il ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession.

Ce régime d'exonération partielle était notamment réservé aux cessions réalisées au plus tard le 31 décembre de la cinquième année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France. Ce **délaï a été porté à 10 ans**.

15. En second lieu, et surtout, est créé un **nouveau cas d'exonération** (CGI, art. 244 bis A, I, 1, al. 4), conçu comme une exception au principe posé par l'article 244 bis A du CGI, qui prévoit le prélèvement sur les plus-values immobilières de source française des non-résidents. La loi de finances pour 2019 permet ainsi d'exonérer, cette fois intégralement, du prélèvement susvisé les plus-values sur biens immobiliers (tels que visés au I, 3° de l'article 244 bis A précité). Les **conditions d'exonération totales posées par la loi sont les suivantes** :

- l'immeuble constituait la résidence principale en France du cédant à la date du transfert de son domicile fiscal hors de France,

- le transfert doit avoir eu lieu dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État ou territoire 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 ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures et qui n'est pas un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-O A,

- la cession doit être réalisée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France et, enfin,

- l'immeuble n'a pas été mis à la disposition de tiers, à titre gratuit ou onéreux, entre ce transfert et la cession.

Il est à noter que cette exonération s'applique également à la cession des dépendances immédiates et nécessaires de cet immeuble, à condition que leur cession intervienne simultanément à celle de l'immeuble. On observera enfin que les deux exonérations susvisées ne peuvent être cumulées.

A. LAUMONIER ■

16. Plus-value immobilière - Immeuble détenu par une société étrangère – Régime applicable -

La Cour administrative d'appel de Paris juge que, pour l'imposition d'une plus-value sur un immeuble cédé par une société américaine revêtant la forme d'une « corporation » (État du Delaware), et compte tenu des caractéristiques de cette société en l'espèce, cette dernière ne saurait être assimilée à une

société passible de l'IS en raison de sa forme sociale, et que c'est donc à tort que la plus-value de cession réalisée a été taxée selon les modalités applicables aux sociétés relevant de l'IS.

CAA Paris, 2^e ch., 19 déc. 2018, n° 18PA01750, Sté World Investment Corporation, concl. F. Cheylan (V. annexe 5)

17. L'enjeu du litige ainsi tranché est relatif aux règles d'assiette du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI car celles-ci diffèrent selon que le redevable est, soit un contribuable assujéti à l'impôt sur le revenu soit une personne morale assujéti à l'impôt sur les sociétés. Dans le premier cas, les plus-values sont calculées selon les modalités définies au II de l'article 244 bis A précité, permettant notamment l'application des abattements pour durée de détention classiquement prévus. Dans le second cas, les plus-values sont calculées soit après application d'un abattement annuel de 2 % calculé sur le prix d'acquisition, soit selon les règles d'assiette et de taux prévues en matière d'impôt sur les sociétés en France (si le prélèvement est dû par des personnes morales résidentes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et n'étant pas non coopératif au sens de l'article 238-O A).

En premier lieu, la Cour de Paris a constaté que, si l'article 206 du CGI, qui énumère les sociétés passibles de l'IS, vise « toutes [les] autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif », il résultait de l'instruction que la société possédait un immeuble effectivement mis à disposition, à titre gratuit, au profit des parents des associés de ladite société.

En second lieu, la Cour a relevé que cette société ne pouvait pas non plus être assimilée à une société passible de l'IS en raison de sa forme sociale car, en l'espèce, elle ne faisait que détenir, à titre patrimonial, un bien immobilier, qu'elle avait été créée avec un faible capital social de départ et avec l'émission de titres répartis de façon égalitaire entre les membres d'une même famille, que les titres étaient nominatifs, les associés bénéficiant, en cas d'émission de nouvelles parts, d'un droit prioritaire de souscription et que les dirigeants et les actionnaires étaient responsables des dettes de la société.

Le premier constat ci-dessus (absence de lucrativité) avait déjà été affirmé par le Conseil d'État lui-même à l'occasion d'une précédente décision dans la même affaire.⁶ Cependant, le second constat (absence d'assimilation, en l'espèce, à une société passible de l'IS) est nouvellement affirmé par les juges du fond et relève de la problématique de l'assimilation des sociétés de droit étranger à la catégorie juridique française la plus proche (à des fins fiscales). En toute hypothèse, cette analyse sera utilement confirmée par la Haute Cour en raison, notamment, du statut de paradis fiscal de l'État américain du Delaware.

A. LAUMONIER ■

⁶ CE, 16 mai 2018, n° 398055, Sté World Investment Corporation, concl. Y. Bénard.

18. À NOTER

> Non-résidents – Régime d'imposition – Aménagement - Afin de rapprocher la retenue à la source sur les salaires, pensions et rentes viagères des non-domiciliés en France (CGI, art. 182 A) du prélèvement à la source de l'IR, plusieurs aménagements ont été adoptés parmi lesquels :

- la base d'imposition retenue pour les pensions et salaires perçus à compter du 1er janvier 2020 sera constituée du montant net imposable avant déduction de 10% ou des frais réels ;
- le barème à trois tranches de la retenue à la source (0 %, 12 % et 20 %) est supprimé à compter du 1er janvier 2020 et le montant de la retenue sera déterminé par application du taux du prélèvement à la source ;

- la retenue à la source susvisée deviendra intégralement non libératoire de l'impôt sur le revenu ;

- le taux minimum d'imposition des contribuables domiciliés hors de France (CGI, art. 197 A) est modifié par application d'un barème à deux tranches ;

- enfin, les pensions alimentaires, versées par le contribuable et imposables en France pour le bénéficiaire, deviennent déductibles pour la détermination du taux moyen d'imposition sur l'ensemble des revenus mondiaux.

L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 13 : JO 30 déc. 2018, texte n° 1 (FI 1-2019, n° 6, § 1)

> Dividendes - Opérations d'arbitrage autour du coupon – Dispositif anti-abus - Afin de lutter contre les techniques de contournement de la retenue à la source prévue à l'article 119 bis, 2 du CGI (« arbitrages de dividendes »), est créée une présomption légale de distribution aux non-résidents si le versement de dividendes a été réalisé dans le cadre d'une cession temporaire ou assimilée et que la durée de détention des titres cédés est inférieure à 45 jours. Par ailleurs, et sur demande de l'administration fiscale, la partie prenante qui assure le paiement des dividendes devra fournir des informations spécifiques (montant, date, nom de l'émetteur et destinataire du versement). On relèvera toutefois qu'aucune sanction particulière n'est prévue en cas de non-respect de cette obligation d'information. Ce nouveau dispositif entre en vigueur au 1er janvier 2019.

L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 36 (FI 1-2019, n° 5, § 10)

> Administrateurs de trusts – Obligations déclaratives - la loi de finances pour 2019 a rétabli l'obligation pour les administrateurs de trusts de déclarer tous les actifs placés dans le trust, et non plus les seuls actifs immobiliers.

L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 48, I, 2° : JO 30 déc. 2018, texte n° 1 (FI 1-2019, n° 8, § 51)

> Union européenne - Programmes de citoyenneté et de résidence par investissement - La Commission européenne a publié un rapport détaillé relatif aux programmes de citoyenneté et de résidence par investissement instaurés par certains États membres de l'UE. Détaillant les législations et pratiques existantes en la matière, elle en souligne les risques, notamment en matière de blanchiment d'argent,

de fraude fiscale et de corruption. Soulignant le manque de transparence dans la manière dont ces programmes sont mis en œuvre et l'absence de coopération entre États membres, la Commission a déclaré, d'une part, souhaiter la création d'un groupe d'experts au sein de l'UE sur ce sujet et, d'autre part, placer sous surveillance les États tiers et/ou candidats à l'entrée dans l'UE en ces matières.

Comm. UE, rapport relatif aux programmes de citoyenneté et de résidence par investissement au sein de l'UE, 23 janv. 2019, COM(2019) 12

A. LAUMONIER ■

Régime social

19. Prélèvements sociaux – Revenus du patrimoine des non-résidents - La loi de financement de la sécurité sociale pour 2019 supprime l'essentiel des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine de source française perçus par des résidents étrangers justifiant de leur affiliation à un régime de sécurité sociale dans leur pays de résidence.

L. n° 2018-1203, 22 déc. 2018 de financement de la sécurité sociale pour 2019, art. 26 : JO 23 déc. 2018, texte n° 3 (V. annexe 6)

20. Il s'est agi, pour le législateur français, de poursuivre la mise en conformité avec le droit de l'Union européenne des règles internes en matière de prélèvements sociaux à la suite de la jurisprudence *De Ruyter* de la CJUE.

Rappelons que la CJUE⁷ et le Conseil d'État avaient déclarés non conformes au droit de l'UE les prélèvements sociaux (CSG/CRDS) sur les revenus du capital pour les personnes affiliées à un régime de sécurité sociale dans l'UE, l'EEE ou en Suisse, et ce par application de l'interdiction communautaire de cumul de législations en matière de sécurité sociale. Dans une seconde affaire, la CJUE⁸ a également précisé que l'exclusion de la procédure de remboursement des ressortissants d'un État membre de l'UE, affiliés à un régime de sécurité sociale en dehors de l'UE, de l'EEE ou de la Suisse, était conforme au droit de l'UE car elle relève d'une restriction justifiée à la liberté de circulation des capitaux.

21. L'article 26 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2019 prévoit donc que les personnes relevant d'un régime de sécurité sociale au sein de l'UE, de l'EEE (Islande, Norvège, Liechtenstein) ou de la Suisse sont exonérées de CSG et de CRDS sur leurs revenus du patrimoine et sur leurs produits de placement, à condition de ne pas être à la charge d'un régime obligatoire de sécurité sociale français. En revanche, ces personnes sont redevables du prélèvement de solidarité de l'article 235 ter du CGI au taux de 7,5 %.

⁷ CJUE, 26 févr. 2015, C-623/13, *De Ruyter* et CE, 27 juill. 2015, n° 334551, *De Ruyter*.

⁸ CJUE, 18 janv. 2018, C-45/17, *Jahin*.

Ces réformes sont en principe applicables à compter du 1^{er} janvier 2019 pour les produits de placement et à compter du 1^{er} janvier 2018 pour les revenus du patrimoine.

A. LAUMONIER ■

22. À NOTER

> **Prélèvements sociaux – Revenus du patrimoine - Nouvelle-Calédonie et Polynésie française** - Le Tribunal administratif de Montreuil a jugé que les revenus du patrimoine français perçus par des résidents fiscaux de Nouvelle-Calédonie et de Polynésie française affiliés au régime de sécurité sociale local peuvent être assujettis aux prélèvements sociaux métropolitains.

TA Montreuil, 10e ch., 4 déc. 2018, n° 1508555, Masselot (Nouvelle-Calédonie), concl. G. Thobaty; TA Montreuil, 10e ch., 18 déc. 2018, n° 1604242, Coquet (Polynésie française) (FI 1-2019, n° 8, § 26)

> **Prélèvements sociaux – Revenus du patrimoine - Réclamations liées au contentieux de Ruyter et à ses suites - Point d'étape de l'administration fiscale** - Une réponse ministérielle a indiqué que le contentieux *de Ruyter* offrant la possibilité aux contribuables non affiliés à un régime obligatoire français de sécurité sociale mais à un tel régime dans un autre État de l'UE, de l'EEE ou de Suisse de ne pas s'acquitter des prélèvements sociaux a entraîné environ 50 000 réclamations. À ce jour, les trois-quarts ont fait l'objet d'une prise de position de la part de l'administration fiscale. Le traitement des réclamations portant sur des situations couvertes par la réforme de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2016 est suspendu dans l'attente de prises de position du Conseil d'État et de la CJUE.

RM Regnard, n° 06735 : JO Sénat 31 janv. 2019

A. LAUMONIER ■

Mobilité internationale du couple

Régimes matrimoniaux et partenariats

23. Règlements européens - Entrée en application - Les règlements de l'Union européenne « régimes matrimoniaux » et « effets patrimoniaux des partenariats enregistrés », particulièrement importants en termes d'ingénierie patrimoniale internationale, sont entrés en application.

Règl. (UE) 2016/1103 du Conseil du 24 juin 2016 mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la compétence, de la loi applicable, de la reconnaissance et de l'exécution des décisions en matière de régimes matrimoniaux

Règl. (UE) 2016/1104 du Conseil du 24 juin 2016 mettant en œuvre une coopération renforcée dans le domaine de la compétence, de la loi applicable, de la reconnaissance et de l'exécution des décisions en matière d'effets patrimoniaux des partenariats enregistrés

24. Ces deux textes, déjà abondamment commentés⁹, s'appliquent désormais, conformément à leurs dispositions transitoires, rédigées en termes quasiment identiques, aux procédures engagées, aux actes authentiques formellement dressés ou enregistrés et aux transactions judiciaires approuvées ou conclues à leur date de mise en application ou après le 29 janvier 2019.

S'agissant plus particulièrement des **règles de conflits de lois** issues des deux règlements, qui intéresseront les spécialistes d'ingénierie patrimoniale, les nouvelles dispositions relatives aux régimes matrimoniaux et aux effets patrimoniaux des partenariats enregistrés ne sont applicables qu'aux époux qui se sont mariés ou qui ont désigné la loi applicable à leur régime matrimonial après le 29 janvier 2019, ainsi qu'aux partenaires qui ont enregistré leur partenariat ou qui ont désigné la loi applicable aux effets patrimoniaux de leur partenariat enregistré après cette même date.

25. Les deux textes, adoptés au prix de procédures de coopération renforcée, couvrent des **domaines très larges**. Aussi bien intéressent-ils non seulement les conflits de juridictions - compétence, reconnaissance et exécution des décisions -, mais également les conflits de lois. S'agissant de cette branche du droit international privé, et pour focaliser le propos sur l'ingénierie patrimoniale internationale, les nouvelles dispositions du droit de l'Union européenne appellent **deux séries d'observations**, les unes relatives à l'articulation des textes en question avec les prescriptions ayant cours jusqu'à leur entrée en application, les autres sur les critères de rattachement consacrés par le législateur européen.

◇ Articulation des règlements européens avec le droit antérieur

26. S'agissant des **effets patrimoniaux des partenariats enregistrés**, on retiendra que le règlement n° 2016/1104 abroge la solution issue de l'article 515-7-1 du code civil, selon lequel « *Les conditions de formation et les effets d'un partenariat enregistré ainsi que les causes et les effets de sa dissolution sont soumis aux dispositions matérielles de l'État de l'autorité qui a procédé à son enregistrement* ». Si ce dernier texte continuera de s'appliquer pour les questions échappant au champ d'application du

⁹ V. par ex. Les règlements européens en matière patrimoniale : Dr. famille, mai 2017, p. 9 et s. - Les nouveaux règlements européens en matière de régimes matrimoniaux et d'effets patrimoniaux des partenariats enregistrés : JCPN 2018, 1162-1169 - C. Nourissat et M. Revillard, Règlements européens du 24 juin 2016 sur les régimes matrimoniaux et les effets patrimoniaux des partenariats enregistrés : Defrénois 2016, 12494 - N. Joubert, La dernière pierre (provisoire ?) à l'édifice du droit international privé européen en matière familiale : Rev. crit. DIP 2017, p. 1 - I. Barrière-Brousse, Le patrimoine des couples internationaux dans l'espace judiciaire européen : JDI 2017, p. 485. - S. Godechot-Patris, Commentaire du règlement du 24 juin 2016 relatif aux régimes matrimoniaux : le changement dans la continuité : D. 2017, p. 2292.

règlement européen, pour les effets patrimoniaux des partenariats enregistrés, tels que définis à l'article 3, § 1, point b), du règlement, il conviendra de faire application, pour les partenariats enregistrés après le 29 janvier 2019 ou pour les partenaires désignant la loi applicable à leurs effets patrimoniaux après cette date, des dispositions du chapitre 3 du texte européen.

27. S'agissant du règlement « régimes matrimoniaux », la question se pose de son articulation avec la Convention de La Haye du 14 mars 1978 sur la loi applicable aux régimes matrimoniaux. On le sait, ce traité international s'applique aux époux mariés après le 1^{er} septembre 1992, date de son entrée en vigueur. Il ne s'appliquera plus aux époux mariés après le 29 janvier 2019, ni à ceux qui, après cette date, procéderont à une désignation de loi applicable. Pour autant, il ne faudrait pas en déduire trop rapidement qu'après le 29 janvier 2019 ladite convention n'aura plus vocation à s'appliquer. Ainsi, si, depuis le 29 janvier 2019, tous les changements de loi applicable au régime matrimonial, en cours de mariage, relèvent désormais de l'article 22 du règlement européen, la détermination de la loi applicable au régime, pour les époux mariés entre le 1^{er} septembre 1992 et le 29 janvier 2019, demeure soumise à la Convention de La Haye. Il s'ensuit notamment qu'à défaut de choix de loi, pour les époux relevant du champ d'application temporel de la convention, les cas de mutabilité automatique prévus à l'article 7 du traité continueront de jouer, même après le 29 janvier 2019, alors même que le règlement « régimes matrimoniaux » exclut, pour les époux mariés après cette date, toute possibilité de mutabilité automatique.

◆ Les critères de rattachement consacrés par le législateur européen

28. Assez classiquement, les critères de rattachement des deux règlements reposent sur une **distinction entre critères de rattachements subjectifs, en cas de choix de loi, et critères de rattachements objectifs, à défaut de choix par les parties.**

29. En cas de **choix de loi**, le règlement « régimes matrimoniaux » se caractérise par une réduction du nombre des critères de rattachements permettant d'identifier la loi pouvant être choisie par rapport aux solutions consacrées par la Convention de La Haye du 14 mars 1978. Aux termes de l'article 22 du règlement, « *Les époux ou futurs époux peuvent convenir de désigner ou de modifier la loi applicable à leur régime matrimonial, pour autant que ladite loi soit l'une des lois suivantes : la loi de l'État dans lequel au moins l'un des époux ou futurs époux a sa résidence habituelle au moment de la conclusion de la convention ; ou la loi d'un État dont l'un des époux ou futurs époux a la nationalité au moment de la conclusion de la convention* ». En considération de ce texte, en cas de désignation de la loi applicable au régime matrimonial par de futurs époux, le règlement s'avère très en retrait par rapport aux solutions retenues par la Convention de La Haye du 14 mars 1978. Dans la convention, en plus de la résidence habituelle ou de la nationalité des futurs époux, ceux-ci pouvaient également choisir la loi du premier État sur le territoire duquel l'un des époux établit une résidence habituelle après le mariage ou, pour les immeubles, la loi du

lieu de leur situation. Désormais, pour les personnes mariées après le 29 janvier 2019, celles-ci ne pourront plus choisir que la loi de la résidence habituelle ou la loi de la nationalité de l'un d'eux. Il en ira de même en cas de modification de la loi applicable au régime matrimonial, en cours de mariage, c'est-à-dire en cas de changement de loi applicable au régime.

À la différence de l'article 6 de la Convention de La Haye, qui autorisait un dépeçage de la loi applicable au régime matrimonial pour les immeubles ou certains d'entre eux, le règlement « régimes matrimoniaux » repose sur un principe d'unité de la loi applicable, interdisant tout dépeçage. Autre différence entre la convention et le règlement, en cas de changement de loi, dans le cadre de la convention, le changement de loi avait un effet rétroactif, alors que dans le cadre du règlement, sauf convention contraire entre les époux, le changement de loi n'a d'effet que pour l'avenir.

En recul dans le règlement « régimes matrimoniaux », l'autonomie de la volonté se trouve en revanche heureusement consacrée dans le règlement « effets patrimoniaux des partenariats enregistrés » alors qu'il n'était pas permis aux partenaires, sous l'empire de l'article 515-7-1 du Code civil, de choisir la loi applicable à leur partenariat. Désormais, en application de l'article 22 du règlement n° 2016/1104, « *les partenaires ou futurs partenaires peuvent convenir de désigner ou de modifier la loi applicable aux effets patrimoniaux de leur partenariat enregistré ou en changer, pour autant que ladite loi attache des effets patrimoniaux à l'institution du partenariat enregistré et qu'il s'agisse de l'une des lois suivantes : la loi de l'État dans lequel au moins l'un des deux partenaires ou futurs partenaires a sa résidence habituelle au moment où la convention est conclue ; ou la loi d'un État dont l'un des partenaires ou futurs partenaires a la nationalité au moment où la convention est conclue ; ou la loi de l'État selon le droit duquel le partenariat enregistré a été créé* ». Comme en matière de régimes matrimoniaux, sauf convention contraire des partenaires, un changement de loi applicable aux effets patrimoniaux du partenariat enregistré effectué en cours de partenariat n'a d'effet que pour l'avenir.

30. À défaut de choix de loi, le règlement « régimes matrimoniaux » semble directement inspiré des solutions retenues dans la Convention de La Haye. Ainsi, à défaut de convention sur le choix de la loi applicable conformément à l'article 22 du règlement, la loi applicable au régime matrimonial est la loi de l'État de la première résidence habituelle commune des époux après la célébration du mariage, ou, à défaut, de la nationalité commune des époux au moment de la célébration du mariage, ou, à défaut, de l'État avec lequel les époux ont ensemble les liens les plus étroits au moment de la célébration du mariage, compte tenu de toutes les circonstances. On retrouve ici les principaux critères de rattachement de la Convention de La Haye ; cependant, le règlement, et cela est vraiment bienvenu, se trouve expurgé d'un certain nombre de solutions complexes consacrées par la convention (solution particulière concernant les ressortissants néerlandais, mécanisme du renvoi conditionné au second degré). Surtout, pour les époux mariés après le 29 janvier 2019, aucun cas de mutabilité automatique de la loi applicable au régime matrimonial ne pourra plus venir perturber la détermination de la loi applicable au régime matrimonial,

ce qui devrait assurer la sécurité juridique des transactions et empêcher que des modifications de la loi applicable au régime matrimonial ne soient introduites sans que les époux en soient informés. Autre innovation, le règlement « régimes matrimoniaux », sous des conditions très précises, prévoit une clause d'exception, permettant à l'autorité judiciaire compétente pour statuer sur des questions relatives aux régimes matrimoniaux, à la demande d'un époux, de soumettre le régime matrimonial, à défaut de choix, à la loi de la dernière résidence habituelle des époux (art. 26 § 3 du règlement). L'équivalent d'une telle clause se retrouve dans le règlement « effets patrimoniaux des partenariats enregistrés ». Cependant, on retiendra surtout, dans ce dernier règlement, qu'à défaut de choix sur la loi applicable, la loi applicable aux effets patrimoniaux du partenariat enregistré est la loi de l'État selon la loi duquel le partenariat enregistré a été créé.

E. FONGARO ■

31. À NOTER

> Régimes matrimoniaux - Loi applicable - Convention de La Haye - Applicabilité dans le temps - Au visa de l'article 21, alinéa 1er, de la Convention de La Haye du 14 mars 1978 sur la loi applicable aux régimes matrimoniaux, la Cour de cassation rappelle, à juste titre, que, selon ce texte, la Convention ne s'applique, dans chaque État contractant, qu'aux époux qui se sont mariés ou qui désignent la loi applicable à leur régime matrimonial après son entrée en vigueur pour cet État, soit, en France, le 1er septembre 1992.

Cass. civ. 1^{re}, 7 nov. 2018, n° 17-17.857

En l'espèce, les époux s'étaient mariés en 1984 en Turquie. La loi applicable à leur régime matrimonial ne pouvait donc pas être désignée en application de la Convention de La Haye, mais des règles du droit commun, issues de la jurisprudence de la Cour de cassation¹⁰.

E. FONGARO ■

Successions internationales

32. Certificat successoral européen - Demande - Caractère obligatoire ou facultatif du formulaire prévu par le règlement « successions » - La CJUE décide que pour la demande de certificat successoral européen, l'utilisation du formulaire IV, figurant à l'annexe 4 du règlement d'exécution n° 1329/2014, est facultative.

CJUE, 6^e ch., 17 janv. 2019, C-102/18, Brisch (IP 1-2019, n° 5, annexe 6)

33. La Cour de justice de l'Union européenne vient, par un arrêt du 17 janvier 2019, de rendre une nouvelle décision relative à l'interprétation du règlement n° 650/2012 du Parlement européen et du Conseil, du 4 juillet 2012, relatif à la compétence, la loi applicable, la reconnaissance et l'exécution des décisions, et l'acceptation et l'exécution des actes authentiques en matière de successions et à la création d'un certificat successoral européen. Et, une fois encore, la décision est relative au certificat successoral européen¹¹.

34. Rappelons que le certificat successoral européen (CSE), constitue une sorte de « super acte de notoriété », un mode de preuve destiné, selon l'article 63, paragraphe 1^{er}, du règlement « successions », « à être utilisé par les héritiers, les légataires ayant des droits directs à la succession et les exécuteurs testamentaires ou les administrateurs de la succession qui, dans un autre État membre, doivent respectivement invoquer leur qualité ou exercer leurs droits en tant qu'héritiers ou légataires, et/ou leurs pouvoirs en tant qu'exécuteurs testamentaires ou administrateurs de la succession ». En particulier, le certificat peut être utilisé pour prouver la qualité et/ou les droits de chaque héritier ou, selon le cas, de chaque légataire mentionné dans le certificat et la quote-part respective leur revenant dans la succession, l'attribution d'un bien déterminé ou de plusieurs biens déterminés faisant partie de la succession à l'héritier/aux héritiers ou, selon le cas, au(x) légataire(s) mentionné(s) dans le certificat, ou encore les pouvoirs de l'exécuteur testamentaire ou de l'administrateur de la succession mentionné dans le certificat.

35. En l'espèce, une personne de nationalité allemande, dont la dernière résidence se trouvait en Allemagne avait fait d'une congrégation religieuse établie en Italie sa légataire unique et désigné un homme en qualité d'exécuteur testamentaire. En vertu de l'article 65, paragraphe 1^{er}, du règlement « successions », celui-ci avait introduit auprès du tribunal de district de Cologne une demande aux fins d'obtenir un CSE portant sur les biens de la défunte situés en Italie, mais sans utiliser le formulaire IV figurant à l'annexe 4 du règlement d'exécution n° 1329/2014. Ce formulaire, intitulé « *Demande de certificat successoral européen* », est destiné à faciliter la collecte d'informations nécessaires pour délivrer le CSE. Le tribunal de district de Cologne demande à l'exécuteur testamentaire d'utiliser le formulaire IV et de le verser au dossier de demande de CSE. L'exécuteur testamentaire refuse de se conformer à la requête, soutenant qu'il a la faculté et non pas l'obligation d'utiliser le formulaire, et introduit un recours. Le tribunal régional supérieur de Cologne décide de surseoir à statuer et pose à la CJUE une question préjudicielle afin de savoir si pour la demande de certificat, visée à l'article 65, paragraphe 2, du règlement « successions », l'utilisation, prévue à l'article 1^{er}, paragraphe 4, du règlement d'exécution n° 1329/2014, du formulaire IV (annexe 4) est obligatoire ou seulement facultative.

¹⁰ Cass. civ. (Ch. req.), 4 juin 1935 : Rev. crit. DIP 1936, p. 755, note Basdevant ; S. 1946, p. 377, rapport Pilon, note Niboyet ; DP 1936, 1, 7, rapport Pilon, note R. Savatier.

¹¹ V. déjà CJUE, 12 oct. 2017, C-218/16, Kubicka : Europe 2017, comm. 495, note L. Idot. - CJUE, 1^{er} mars 2018, C-558/16, Mahnkopf : Europe 2018, comm. 215, note L. Idot ; Dr. famille 2018, comm. 144, note M. Farge ; JCPN 2018, n° 13, act. 340, obs. C. Nourissat. - CJUE, 21 juin 2018, C-20/17, Oberle.

36. Pour la CJUE, les termes du règlement « successions » ne souffrent aucune ambiguïté en ce qui concerne le caractère facultatif de l'utilisation du formulaire IV. À la vérité, la décision est sans surprise. Aussi bien ressort-il expressément de la communication au demandeur, qui figure à l'annexe 4 du règlement d'exécution, que le formulaire est facultatif. Ainsi que le relève la Cour, l'interprétation littérale de l'article 65, paragraphe 2, du règlement n° 650/2012, lu en combinaison avec l'article 1^{er}, paragraphe 4, du règlement d'exécution, confirme cette solution.

E. FONGARO ■

Droits et fiscalités étrangers

Italie

37. Italie – Retraités - Attractivité fiscale – La loi de finances italienne pour 2019 met en place un régime de taxation à 7% des revenus étrangers afin d'attirer les retraités dans certaines régions.

Loi de finances italienne, n° 145, 30 déc. 2018

38. La loi de finances italienne pour 2019 introduit un nouveau régime fiscal destiné à attirer les retraités en Italie, applicable à partir du 1^{er} janvier 2019. Ce nouveau régime s'applique aux personnes s'installant en Italie dès lors qu'ils n'ont pas été résidents fiscaux de ce pays pendant les cinq années fiscales précédentes, et à condition que leur pays de résidence précédant leur installation en Italie soit lié avec l'Italie par une convention d'assistance administrative. Ils doivent percevoir des pensions de retraite payées par une entité non résidente d'Italie. Ce régime n'est toutefois pas applicable à tous les retraités nouvellement résidents fiscaux italiens : il ne s'applique qu'en cas d'installation dans une commune de moins de 20 000 habitants de l'une des régions suivantes : Sicile, Sardaigne, Calabre, Campanie, Basilicate, Abruzzes, Molise et les Pouilles.

Le régime de faveur pour les retraités remplissant ces conditions est applicable pendant 6 années fiscales à compter de l'installation en Italie. Il peut être révoqué pendant cette période, mais alors il cesse définitivement de produire ses effets (sans possibilité d'en demander une nouvelle application, même pendant la période de 6 années).

Sous ces conditions, les personnes éligibles bénéficient d'une taxation de 7% applicable à l'ensemble de leurs revenus et plus-values provenant de sources étrangères, étant précisé que les revenus visés ne sont pas limités aux pensions de retraite. Les autres revenus du contribuable restent soumis au régime d'imposition ordinaire italien. Les actifs étrangers sont par ailleurs exonérés d'impôt sur la fortune, et exemptés d'obligation déclarative.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Ce régime vient s'ajouter aux régimes d'attractivité fiscale du territoire déjà existants pour les nouveaux résidents italiens, à savoir, (i) le régime du forfait fiscal de 100 000 € sur les revenus et gains de source étrangère, applicable pendant 15 années, et (ii) le régime des « impatriés » applicable à certains salariés à fort potentiel et professionnels indépendants, qui permet une exonération de 50% des revenus d'activité de source italienne, et est applicable pendant 5 années. Ces différents régimes s'appliquant de façon exclusive, sans cumul possible, **une personne retraitée souhaitant s'installer en Italie devra préalablement à son départ de son pays d'origine, évaluer avec attention les avantages de chaque régime**, et notamment le régime du forfait de 100 000€, en fonction du montant de ses revenus étrangers : une option initiale pour le régime des retraités, disponible pendant six années, ne permettra plus de bénéficier ultérieurement du régime du forfait de 100 000€, lequel n'est disponible qu'en cas de non résidence fiscale en Italie pendant 9 années parmi les dix années précédentes.

S. AUFÉRIL ■

Belgique

39. Belgique - Extension de la taxe Caïman – L'arrêté Royal du 21 novembre 2018 étend la taxe Caïman à certaines entités établies au sein de l'Espace Economique Européen.

Arrêté Royal, 21 nov. 2018 portant adaptation de Arrêté Royal 18 déc. 2015 d'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13^e, b), alinea 2 du Code des impôts sur le revenu 1992 : MB 3 déc. 2018

40. La taxe Caïman est un régime fiscal mis en place en Belgique par la loi du 8 août 2015 visant principalement à imposer les revenus des résidents belges réalisés au travers de « constructions juridiques », selon un principe de transparence : les contribuables sont taxés sur les revenus perçus ou générés par la construction juridique, comme s'ils les avaient réalisés eux-mêmes, en fonction de la nature des revenus.

Les constructions juridiques visées par cette taxe sont (i) les relations de type « trust » ou fiducie, (ii) tous types de sociétés soumises à un impôt inférieur à 15% du revenu imposable, tel que déterminé selon les règles applicables à l'impôt belge, et (iii) certains types de contrats utilisés pour couper le lien entre un fondateur et une construction juridique. Les constructions juridiques établies dans l'Espace Economique Européen étaient initialement exclues du champ d'application de la taxe Caïman (al. 2 de l'article 2§1, 13^e CIR).

41. L'arrêté Royal du 21 novembre 2018 détermine trois catégories d'entités établies au sein de l'EEE qui constituent, par exception, des « constructions juridiques » soumises à la taxe Caïman, en principe à partir du 1^{er} janvier 2018 :

- 1) les organismes de placement dont les droits sont détenus par une personne, ou plusieurs personnes liées entre elles, le cas échéant considérées distinctement par compartiment ;

- 2) les sociétés qui sont traitées comme opaques fiscalement pour l'application des impôts sur les revenus belges, et dont les revenus sont imposés dans le chef des associés ou actionnaires par l'État ou la juridiction d'établissement de la société ; cette mesure n'est pas applicable dans le cas où la quote-part des revenus revenant à l'associé est taxée dans l'État d'établissement de la société, à un impôt au moins égal à 1%.

- 3) toute société, association, établissement, organisme ou entité quelconque, qui possède la personnalité juridique, qui n'est pas un organisme de placement ou une société visée au 2), et qui, en vertu des dispositions de la législation de l'État ou de la juridiction dans laquelle elle est établie, soit, n'y est pas soumise à un impôt sur les revenus, soit, y est soumise à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 1% du revenu imposable de cette construction juridique déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants.

Par voie d'exception, dans les cas 2) et 3), l'entité n'est pas une « construction juridique » si son activité principale consiste en l'exercice d'une activité qui génère des revenus qui seraient exonérés de l'impôt des revenus belge dans le chef d'un résident de Belgique ou d'une personne morale assujettie à l'impôt des personnes morales, en vertu d'une convention préventive de la double imposition conclue avec la Belgique, si ces personnes avaient directement produit ou recueilli les revenus de l'entité.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'extension de la taxe Caïman aux structures juridiques établies dans l'EEE oblige à **s'interroger sur son application aux structures européennes, notamment luxembourgeoises**, détenues par des résidents belges, comme par exemple les SICAR, SIF ou FIAR luxembourgeois, dont un compartiment serait dédié à une famille. De même, les SOPARFI pourraient être visées dans l'hypothèse où leur imposition effective, en comparaison avec l'impôt belge qui aurait été perçu en application de la législation fiscale belge, serait inférieure à 1% des bénéfices.

À l'inverse, **l'application de la taxe Caïman aux sociétés civiles, notamment françaises, pourrait être une bonne nouvelle**. En effet, sur la base de décisions récentes de la Cour de cassation, la Belgique ne reconnaît pas, par principe, la translucidité des sociétés civiles (notamment immobilières) françaises, de sorte que les distributions des SCI aux associés résidents de Belgique subissent l'imposition des dividendes entre les mains des associés, tandis que les revenus et gains ont été taxés en France, lieu de situation des immeubles. L'application du régime de la taxe Caïman aux SCI françaises permettrait donc de reconnaître la transparence fiscale de ces sociétés, et ainsi éviter certaines situations de double imposition.

S. AUFÉRIL ■

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CE, 3^e et 8^e ch., 19 déc. 2018, n° 413033, Ribéry, concl. E. Cortot-Boucher

Annexe 2 : CADF/AC, n° 9/2018, 30 nov. 2018, aff. n° 2018-24

Annexe 3 : L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 112 (texte adopté et travaux parlementaires)

Annexe 4 : L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 43 (texte adopté et travaux parlementaires)

Annexe 5 : CAA Paris, 2^e ch., 19 déc. 2018, n° 18PA01750, Sté World Investment Corporation, concl. F. Cheylan

Annexe 6 : L. n° 2018-1203, 22 déc. 2018 de financement de la sécurité sociale pour 2019, art. 26 (texte adopté et travaux parlementaires)