

PATRIMOINE

Chronique d'actualité



Eric CHARTIER,
Avocat associé,
Altitude Avocats



Pierre DEDIEU*,
Avocat associé, CMS
Francis Lefebvre Avocats



**Ariane
PÉRIN-DUREAU,**
Professeur à l'Université
de Strasbourg



Julien SAÏAC,**
Avocat associé, CMS
Francis Lefebvre Avocats



**Marilyne
SADOWSKY,**
Maître de conférences
à l'Université Paris I
(Panthéon-Sorbonne)

Revenus du patrimoine

> **Impôt sur le revenu** - Un décret précise l'étendue des obligations déclaratives créées par la loi de finances pour 2019 à la charge des personnes physiques réalisant des cessions à titre onéreux d'actifs numériques depuis le 1er janvier 2019 ou détenant des comptes d'actifs numériques à l'étranger (V. § 1).

> **Prélèvements sociaux** - La jurisprudence apporte des précisions dans les différents contentieux en cours, à savoir ceux concernant les personnes soumises à un régime de sécurité sociale dans l'UE (ou en Suisse) après la réforme législative de 2016, celles soumises à un régime de sécurité sociale en dehors de l'UE (et de la Suisse) ainsi que celles soumises au sein de l'UE à un régime de sécurité sociale particulier (V. § 6).

> Un décret détaille les justificatifs devant être produits pour le non-assujettissement à la CSG et à la CRDS

assises sur les produits de placement perçus à compter du 1er janvier 2019 par la personne relevant de la sécurité sociale d'un autre État membre de l'UE, de

l'EEE ou de Suisse. Hors le cas spécifique des plus-values immobilières (qui nécessite de joindre un document spécifique délivré par l'institution d'affiliation), le bénéfice de l'exonération passe par l'établissement d'une attestation sur l'honneur d'une validité de 3 ans (V. § 14).

Immobilier

> **Plus-value immobilière** - L'administration commente le nouveau régime d'exonération des non-résidents au titre des plus-values de cession de certains biens immobiliers situés en France, issu de la loi de finances pour 2019 (V. § 18).

...

*L'auteur remercie Alice RICHARD de sa collaboration à la rédaction de sa contribution

**L'auteur remercie Frédéric ROUX de sa collaboration à la rédaction de sa contribution.

Successions et donations

> Un arrêt de la Cour de cassation précise la notion de résidence habituelle du défunt au sens du règlement successions, ce qui offre l'occasion d'une analyse comparée des notions de résidence et de domicile entre le droit des successions et le droit fiscal (V. § 21).

Trusts et institutions comparables

> Le Conseil d'État juge qu'un trust est une institution comparable à la fiducie, redevable de la taxe de 3 %, et doit être présumé avoir son siège dans l'État ou le territoire selon le droit duquel ont été créées les relations juridiques qui l'ont institué. (V. § 27).

> Un décret fait suite à l'élargissement du champ de l'obligation déclarative des administrateurs de trusts issue de la loi de finances pour 2019. En particulier, sont intégrés dans le champ de l'obligation déclarative annuelle les biens mobiliers et non uniquement les droits et biens immobiliers compris dans l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière (V. § 31).

> La Cour suprême des États-Unis confirme que l'État de Caroline du Nord ne peut pas taxer un trust du seul fait de la résidence du bénéficiaire dans cet État. En l'absence d'un lien suffisant entre le trust et cet État, une telle taxation violerait la clause du Due Process contenue à la section 1 du XIV^e amendement de la Constitution américaine (V. § 34).

Revenus du patrimoine

Impôt sur le revenu

1. Plus-values sur actifs numériques - Obligations déclaratives - Un décret précise l'étendue des obligations déclaratives créées par la loi de finances pour 2019 à la charge des personnes physiques réalisant des cessions à titre onéreux d'actifs numériques depuis le 1^{er} janvier 2019 ou détenant des comptes d'actifs numériques à l'étranger.

D. n° 2019-656, 27 juin 2019 relatif aux obligations déclaratives incombant aux redevables personnes physiques réalisant, directement ou par personnes interposées, à titre occasionnel, des cessions d'actifs numériques en application du B du V de l'article 150 VH bis du code général des impôts ainsi qu'aux détenteurs de comptes d'actifs numériques ouverts dans des établissements situés à l'étranger en application du dernier alinéa de l'article 1649 bis C du code général des impôts : JO 28 juin 2019, texte n° 17 (V. annexe 1)

2. La loi de finances pour 2019¹ a créé un article 150 VH bis, V dans le code général des impôts (CGI) qui oblige les personnes physiques réalisant des cessions à titre onéreux d'actifs numériques depuis le 1^{er} janvier 2019 à déclarer chaque année les plus ou moins-values y afférentes. Pour faciliter le contrôle de l'administration fiscale, la loi de finances pour 2019 a également institué des obligations déclaratives pour les détenteurs de comptes d'actifs numériques à l'étranger, sur

le fondement du nouvel article 1649 bis C du CGI. Le présent décret, entré en vigueur le 29 juin 2019, précise l'étendue de ces obligations déclaratives dans le cadre de ces deux dispositions.

◆ Déclaration des plus ou moins-values

3. Concernant l'article 150 VH bis, V du CGI, une distinction est à établir entre les personnes physiques et les personnes morales interposées.

> **Personnes physiques** : elles doivent déclarer pour chaque cession à titre onéreux d'actifs numériques le montant global de la plus ou moins-value réalisée au cours de l'année d'imposition et renseigner une annexe conforme à un modèle qui doit être établi par l'administration fiscale. Dans cette annexe, et sur le fondement du nouvel article 41 duvicies J de l'annexe III au CGI, chaque variable de l'équation² posée par l'article 150 VH bis, III du CGI est précisée. Ainsi, le prix de cession doit indiquer les frais supportés à l'occasion de la cession et/ou le cas échéant la soulte reçue ou versée lors de la cession. Le prix total d'acquisition du portefeuille doit détailler la somme des prix et valeurs d'acquisition à retenir et/ou le cas échéant :

- la somme des fractions de capital initial contenues dans la valeur ou le prix de chacune des différentes cessions ou droits s'y rapportant antérieurement réalisées, à titre gratuit ou onéreux, hors échanges et non imposés ;

- le montant de chaque soulte reçue par le cédant à l'occasion d'échanges réalisés antérieurement à la cession imposable.

Enfin, la valeur globale du portefeuille doit être évaluée au moment de la cession. Pour les cessions exonérées, dont la somme des prix n'excède pas 305€ au cours de l'année d'imposition, seul le prix de cession doit être mentionné. Dans

1 L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019, art. 41 : JO 30 déc. 2018 (voir notre commentaire in FI 1-2019, n° 8, § 5).

2 L'équation est la suivante :
Plus ou moins value brute = Prix de cession - $\left(\frac{\text{Prix total d'acquisition} \times \text{prix de cession}}{\text{Valeur globale du portefeuille}} \right)$

le cas où la cession serait réalisée non pas directement, mais par l'intermédiaire d'une personne interposée, le redevable ne doit mentionner que la quote-part de la plus ou moins-value qui correspond à ses droits et telle que déclarée par la personne interposée. Dans tous les cas, les pièces justificatives nécessaires à ces renseignements doivent être fournies par le contribuable à la demande de l'administration dans un délai de 30 jours suivant cette demande.

> **Personnes morales interposées** : un nouvel article 41 duovicies K de l'annexe III du CGI précise que les sociétés et les groupements en tant que personnes interposées, qui réalisent ce type d'opérations, doivent fournir ces mêmes informations aux mêmes conditions que pour les personnes physiques. Seule la répartition de l'assiette imposable entre chacun des associés est requise en supplément.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'intitulé du décret précise qu'il s'agit de cessions d'actifs numériques réalisées « à titre occasionnel ». Cette précision exclut les cessions réalisées à titre habituel, qui renvoient à la notion d'une activité exercée à titre professionnel. En réalité, il s'agit de l'une des principales difficultés pratiques du régime fiscal des plus-values sur actifs numériques qui attend toujours quelques éclaircissements³.

◆ Déclaration des comptes étrangers

4. Concernant l'article 1649 bis C du CGI, les comptes ouverts à l'étranger doivent faire l'objet d'une déclaration afin de communiquer à l'administration fiscale les références relatives aux comptes d'actifs numériques ouverts, détenus, utilisés ou clos auprès d'entreprises, personnes morales, institutions ou organismes établis à l'étranger. Cette obligation pèse sur les personnes physiques, les associations et sociétés n'ayant pas la forme commerciale, domiciliées ou établies en France. La déclaration des comptes est jointe à la déclaration annuelle des revenus pour les personnes physiques ou des résultats pour les personnes morales.

Le présent décret introduit une nouvelle subdivision dans l'annexe III du CGI, relative à ces comptes, et crée deux nouveaux articles à cet effet.

> **Comptes à déclarer** : l'article 344 G decies de l'annexe III au CGI précise que les comptes à déclarer sont ceux ouverts auprès de toute personne de droit privé ou public qui reçoit habituellement en dépôt des actifs numériques, qu'il s'agisse d'actifs à usage privé et/ou professionnel. Le compte peut être ouvert, détenu, utilisé ou clos par le déclarant, l'un des membres de son foyer fiscal ou une personne rattachée à ce foyer.

Les critères de la notion de détention et d'utilisation du compte sont posés. La détention du compte est caractérisée par le fait que la personne soit titulaire, co-titulaire, bénéficiaire économique ou ayant-droit économique de ce compte. L'utilisation du compte par la personne est déterminée par

la réalisation d'au moins une opération de crédit ou de débit pendant la période mentionnée par la déclaration, que cette personne soit titulaire du compte ou qu'elle ait agi par procuration, soit pour elle-même, soit au profit d'une personne ayant la qualité de résident.

> **Contenu de la déclaration** : l'article 344 G undecies de l'annexe III au CGI porte quant à lui sur les mentions de la déclaration de compte proprement dite. Au titre des éléments d'identification du compte, figurent : la désignation et l'adresse de la personne dépositaire ou gestionnaire auprès de laquelle le compte est ouvert ; la désignation du compte (numéro, nature, usage et type) ; ainsi que ses dates d'ouverture et de clôture. Au titre des éléments d'identification du déclarant, le titulaire du compte doit être précisé, qu'il agisse en tant que tel ou en qualité de bénéficiaire d'une procuration ou de représentant d'un tel bénéficiaire. Si le déclarant est une personne physique, l'identification repose pour les particuliers sur l'indication des noms, prénoms, date et lieu de naissance et adresse, à laquelle il convient d'ajouter pour les exploitants d'une activité donnant lieu à une déclaration spécifique de résultat, l'adresse du lieu de l'activité et, au besoin, le numéro SIRET et l'appellation d'exercice de l'activité. En revanche, si le déclarant est une personne morale, les éléments d'identification sont les suivants : la dénomination ou raison sociale, la forme juridique, le numéro de SIRET et l'adresse du siège social ou principal établissement. Enfin, si le bénéficiaire d'une procuration a communiqué une adresse différente au dépositaire ou gestionnaire du compte étranger de celle du titulaire du compte, elle doit être renseignée.

> **Entrée en application et sanctions** - Ces modalités s'appliquent aux **déclarations déposées à compter du 1^{er} janvier 2020**. À défaut, les sanctions de l'article 1736 X du CGI seront applicables. Cet article prévoit une amende de 750 € par compte non déclaré ou de 125 € par omission ou inexactitude, dans la limite de 10 000 € par déclaration. Ces montants sont respectivement portés à 1 500 € et 250 € lorsque la valeur vénale des comptes d'actifs numériques est supérieure à 50 000 € à un moment quelconque de l'année concernée par l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 bis C.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Les critères qui permettent de qualifier la détention ou l'utilisation d'un compte sont larges. Ces précisions relatives aux obligations déclaratives rappellent les limites qui s'appliquent au contrôle par l'administration fiscale de la réalité de ces actifs numériques, à l'heure où le nombre de déclarations de soupçons auprès du service de lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme de Bercy relatives aux crypto-actifs a doublé en 2018⁴.

M. SADOWSKY ■

3 À ce sujet, voir nos précédents commentaires (FI 1-2019, n° 8, § 8).

4 Le rapport annuel d'activité TRACFIN avance le nombre de 528 déclarations de soupçons en lien avec les crypto-actifs en 2018, contre seulement 250 en 2017 (Ministère de l'action et des comptes publics, Rapport annuel d'activité TRACFIN 2018, 5 juill. 2019, p. 28).

Prélèvements sociaux

5. La saga des contentieux relatifs aux prélèvements sociaux n'en finit pas de connaître de nouveaux épisodes, tantôt heureux, tantôt malheureux, pour les contribuables concernés. Ce qui donne l'occasion à la jurisprudence d'affiner son analyse sur cette question, parfois d'une grande complexité.

On notera également la parution du décret précisant les conditions dans lesquelles les personnes affiliées à un régime de sécurité sociale étranger peuvent bénéficier d'une exonération partielle de prélèvements sociaux sur les revenus du capital perçus à compter du 1^{er} janvier 2019.

6. Prélèvements sociaux - Revenus du capital - Prélèvements sociaux dus par les non-résidents avant le 1er janvier 2019 - La jurisprudence apporte des précisions dans les différents contentieux en cours, à savoir ceux concernant les personnes soumises à un régime de sécurité sociale dans l'UE (ou en Suisse) après la réforme législative de 2016, celles soumises à un régime de sécurité sociale en dehors de l'UE (et de la Suisse) ainsi que celles soumises au sein de l'UE à un régime de sécurité sociale particulier.

CE, 8e et 3e ch., 16 avr. 2019, n° 423586, Lafon, concl. R. Victor (V. annexe 2)

CE, 8e et 3e ch., 1^{er} juill. 2019, n° 422780, Dreyer, concl. R. Victor (V. annexe 3)

CAA Bordeaux, 4e ch., 12 avr. 2019, n° 17BX00293, Le Clainche (V. annexe 4)

CAA Lyon, 2e ch., 4 juin 2019, n° 17LY03756, Amico, concl. J.-P. Vallecchia (V. annexe 5)

7. On se souvient que, à la suite de la jurisprudence fondatrice *de Ruyter*⁵, qui avait consacré l'application aux prélèvements sociaux sur les revenus du capital du principe d'unicité de législation prévue par la réglementation communautaire⁶, plusieurs questions s'étaient posées :

- les réformes introduites par le législateur, visant à modifier l'affectation des prélèvements litigieux, ont-elles permis de mettre ces derniers en dehors du champ de la réglementation communautaire ?

- dans quelle mesure des personnes domiciliées en dehors de l'UE (et de la Suisse, à l'égard de laquelle la réglementation communautaire s'applique en vertu d'accords particuliers) peuvent-elles contester leur assujettissement aux prélèvements sociaux ?

5 CJUE, 26 févr. 2015, C-623/13, Min. c/ de Ruyter.

6 Règl. n° 1408/71, 14 juin 1971 remplacé à compter du 1^{er} mai 2010 par Règl. n° 883/2004, 29 avr. 2004.

- plus récemment, s'est posée la question de l'application des principes issus de la jurisprudence *de Ruyter* à des personnes domiciliées au sein de l'UE mais relevant de régimes de sécurité sociale particuliers.

L'actualité la plus récente permet de revenir sur ces différentes questions.

♦ Personnes soumises à un régime de sécurité sociale dans l'UE (ou en Suisse) après la réforme législative de 2016

8. Après avoir été condamnée dans l'affaire *de Ruyter* par la Cour de justice, laquelle avait estimé que les prélèvements sociaux sur les revenus du capital étaient bien des cotisations sociales au sens de la réglementation communautaire, et donc couvertes par le principe d'unicité de législation consacré par cette réglementation, la France avait opéré un « ré-aiguillage » de ces cotisations pour tenter de les soustraire à la qualification de cotisations sociales⁷.

Ceci n'avait pas empêché certains contribuables de contester leur assujettissement aux prélèvements sociaux en arguant que ces derniers, dans leur nouvelle version, restaient non conformes à la réglementation communautaire. Ces contentieux avaient connu une issue favorable au contribuable auprès tant des juges du fond français⁸ que de la CJUE saisie d'une question préjudicielle⁹. Les juges s'étaient lancés dans une analyse approfondie des différentes cotisations, pour examiner si chacune d'elles devait être considérée ou non comme une cotisation sociale au sens de la réglementation communautaire.

9. Cette analyse est confirmée à son tour par le Conseil d'État dans une décision *Lafon* rendue le 16 avril 2019. Dans cette affaire, un requérant avait introduit un recours pour excès de pouvoir à l'encontre des commentaires administratifs afférents à l'assujettissement aux prélèvements sociaux d'une plus-value immobilière réalisée par un non-résident¹⁰. Le texte attaqué portait sur la dernière version des prélèvements sociaux, incluant la nouvelle contribution de solidarité de 2% applicable à compter du 1^{er} janvier 2018.

Le Conseil d'État confirme que **les différents prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine présentent un lien suffisamment étroit avec le financement de prestations sociales, et qu'ils doivent donc être assimilés à des cotisations sociales au sens de la réglementation communautaire**. Il juge donc qu'une personne assujettie dans un autre État de l'UE à un régime de sécurité sociale, et par conséquent couverte par le règlement communautaire, ne peut se voir appliquer les prélèvements sociaux à raison d'une plus-value immobilière réalisée en France. Dans ces conditions, le Conseil d'État prononce l'annulation des commentaires administratifs litigieux.

7 L. de financement de la sécurité sociale pour 2016 : FI 1-2019, n° 8, § 20.

8 V. not. CAA Nancy, 31 mai 2018, n° 17NC02124, Dreyer : FI 1-2019, n° 8, § 21.

9 V. CJUE, 14 mars 2019, C-372/18, Dreyer : FI 2-2019, n° 8, § 8.

10 BOI-RFPI-PVINR-20-20, § 80.

On notera toutefois que, **par exception, échappe à cette qualification le prélèvement de solidarité sur les produits de placement** (art. 1600-0 S du CGI), qui « *ne peut être regardé comme présentant un lien avec les lois qui régissent les branches de sécurité sociale* ». Le Conseil d'État valide ainsi indirectement la dernière réforme mise en place par la France à compter du 1^{er} janvier 2019, à savoir l'assujettissement à cette seule contribution (portée à cette occasion à 7,5%) des personnes soumises à un régime de sécurité sociale étranger (UE ou Suisse)¹¹.

Enfin, il convient de relever que dans la **décision Dreyer rendue le 1^{er} juillet 2019**, le Conseil d'État, à nouveau saisi de la question de l'assujettissement aux prélèvements sociaux d'une contribuable relevant d'un régime de sécurité sociale étranger (suisse, en l'occurrence), a confirmé sa jurisprudence *Lafon*. Cette décision a permis d'apporter une précision, en réponse à un argument soulevé par le Ministre qui tentait de faire valoir que la fraction des prélèvements litigieux donnant lieu à des « *prestations spéciales en espèces à caractère non contributif* » (article 70 du règlement communautaire) n'était pas couverte par le principe d'unicité de législation. Le Conseil d'État exprime clairement que « *[a]ussi bien les prestations de sécurité sociale mentionnées au 1 précité de l'article 3 du règlement du 29 avril 2004 que les prestations spéciales en espèces à caractère non contributif relevant de l'article 70 précité du même règlement, auquel renvoie le 3 de l'article 3, sont soumis au principe d'unicité de législation énoncé à l'article 11 du règlement.* »¹².

◆ Personnes soumises à un régime de sécurité sociale en dehors de l'UE (et de la Suisse)

10. Les personnes qui relèvent d'un régime de sécurité sociale tiers à l'UE (et à la Suisse) ne sont pas couvertes par la réglementation communautaire. Elles ne peuvent donc pas se prévaloir du principe d'unicité de législation institué par cette réglementation, et rien ne s'oppose donc à ce qu'elles soient assujetties à deux régimes différents.

Par ailleurs, rappelons que la CJUE a fermé la porte à tout recours qui serait fondé sur une atteinte à la liberté de circulation des capitaux, seule liberté instituée par le TFUE susceptible de s'appliquer à des personnes domiciliées dans un pays tiers à l'UE¹³.

Il n'est donc pas étonnant que, jusqu'à présent, les personnes placées dans cette situation n'aient pas réussi à obtenir la restitution des prélèvements sociaux acquittés sur leurs revenus de source française¹⁴.

11. Une décision récente, rendue par la Cour administrative d'appel de Bordeaux le 12 avril 2019, en fournit une nouvelle illustration. Dans cette affaire, une personne domiciliée en Nouvelle Calédonie avait sollicité la restitution des prélèvements sociaux acquittés sur une plus-value immobilière

réalisée en France. Cette personne s'était prévalue de la jurisprudence *de Ruyter*, ce qui lui a bien sûr été refusé. Elle avait aussi invoqué la liberté de circulation des capitaux, mais sans succès également, en référence à la jurisprudence de la CJUE déjà rendue en la matière.

Elle avait, en dernier lieu, invoqué l'accord portant coordination des régimes métropolitains et calédoniens, et plus particulièrement l'article 4 de cet accord qui prévoit qu'une personne relève du seul régime de sécurité sociale du territoire dans lequel elle exerce son activité professionnelle (principe d'unicité). Mais la Cour de Bordeaux écarte cet argument en rappelant que les prélèvements sociaux litigieux ont, en droit français, la nature d'impositions, et non pas de cotisations sociales. Il n'en va différemment que pour la seule application de la réglementation communautaire, ainsi que l'a jugé la CJUE. Dès lors, la requérante ne pouvait arguer avoir été assujettie en France à des cotisations sociales en méconnaissance de l'accord de coordination précité¹⁵.

REMARQUE : Cette dualité de qualification est fondamentale. En effet, en droit interne, les prélèvements sociaux ont, dès l'origine, présenté la nature d'un impôt, et pas d'une cotisation sociale. C'est d'ailleurs pourquoi, sauf exceptions, ces prélèvements entrent dans le champ des conventions fiscales¹⁶. C'est uniquement sous l'impulsion de la CJUE, et pour les seuls impératifs de la réglementation communautaire (directive 883/2004) que ces prélèvements sont considérés comme des cotisations sociales. Il faut sans doute s'en féliciter, car si ces prélèvements devaient être désormais qualifiés, par leur nature même, de cotisations sociales, et être exclus du champ d'application des conventions fiscales, les conséquences seraient dans bien des cas très dommageables.

◆ Personnes soumises au sein de l'UE à un régime de sécurité sociale particulier

12. Rappelons que, par une décision du 10 mai 2017¹⁷, la CJUE avait jugé que les fonctionnaires de l'UE relèvent du champ du règlement communautaire 883/2004, et sont par conséquent couverts par le principe d'unicité de législation. Ces fonctionnaires, cotisant aux caisses de sécurité sociale propres aux organismes de l'UE pour lesquels ils travaillent, ne sauraient donc être soumis aux prélèvements sociaux français sur leurs revenus du capital.

Cette solution est-elle transposable à des personnes qui, tout en étant résidents de l'UE, sont affiliés à d'autres organismes internationaux ?

On se souvient que, dans une décision rendue le 22 janvier 2019, le Tribunal administratif de Versailles avait conclu que ce régime ne pouvait pas s'appliquer aux anciens agents de l'OTAN¹⁸.

11 L. n° 2018-1203, 22 déc. 2018 de financement de la sécurité sociale pour 2019, art. 26 : FI 1-2019, n° 8, § 16.

12 V., pour davantage de détails, la décision et les conclusions du rapporteur public publiées en annexe à la présente chronique (V. annexe XX).

13 Cf. CJUE, 18 janv. 2018, C-45/17, Jahin : FI 1-2019, n° 8, § 19.

14 V. notre précédente chronique (FI 2-2019, n° 8, § 11).

15 V. déjà dans le même sens TA Montreuil, 4 déc. 2018, n° 1508555, Masselot, concl. G. Thobaty : FI 1-2019, n° 8, annexe 6.

16 BOI-INT-DG-20-20-100, 3 juin 2016, § 110 et s.

17 CJUE, gde ch., 10 mai 2017, C-690/15, de Lobkowicz.

18 TA Versailles, 22 janv. 2019, n° 17011548, Müller : FI 2-2019, n° 8, § 13.

13. La question s'est à nouveau posée s'agissant d'un ancien agent de l'**Organisation européenne pour la recherche nucléaire (CERN)**. Dans une décision rendue le 4 juin 2019, la Cour administrative d'appel de Lyon rappelle que le règlement communautaire 883/2004 ne s'applique qu'aux personnes qui cotisent aux caisses de sécurité sociale d'un État membre. Il n'en va différemment qu'à l'égard des fonctionnaires de l'UE, auxquels les agents du CERN ne peuvent pas être assimilés. La Cour confirme donc la position stricte des juges français sur cette question.

Anticipant sans doute une telle conclusion, les requérants ont cependant fait valoir un autre argument, à savoir la **contrariété avec le principe européen de liberté de circulation des travailleurs**. Un tel argumentaire, inédit à notre connaissance, a su emporter la conviction des juges de Lyon.

Ces derniers, s'appuyant sur les principes dégagés par la CJUE¹⁹, rappellent ainsi que si les États sont libres d'aménager leur système de sécurité sociale, c'est dans la limite des principes communautaires applicables, et notamment la liberté de circulation des travailleurs. Or, rappellent-ils ensuite, la CJUE a jugé sur la base de ce principe qu'un État ne saurait imposer à l'un de ses ressortissants, qui a accepté un emploi dans une organisation internationale (et s'y trouve soumis à un régime de sécurité sociale propre), de continuer à cotiser à fonds perdus au régime de sécurité sociale dans son État d'origine²⁰. La CJUE a aussi précisé à cet égard que la circonstance qu'un prélèvement soit qualifié d'impôt, et non de cotisation sociale, n'est pas pertinente, le critère déterminant étant celui de l'affectation spécifique du prélèvement en cause au financement du système de sécurité sociale de l'État concerné.

Tirant les conséquences de ces principes au cas d'espèce, la Cour de Lyon conclut donc que les requérants, assujettis au régime de sécurité sociale propre au CERN, ne sauraient être soumis à ceux des prélèvements sociaux français qui devraient être considérés comme des cotisations sociales du fait de leur affectation au financement des caisses de sécurité sociale française. La Cour se lance alors dans une analyse des différentes contributions similaires à celle déjà retenue pour les besoins de la jurisprudence *de Ruyter*, et en conclut donc que les prélèvements litigieux sont assimilables à des cotisations sociales.

Ce faisant, il semble devoir en être conclu que **le principe d'unicité de législation prévu par le règlement communautaire 883/2004 n'est qu'une application particulière d'un principe plus général de non-discrimination qui trouve sa source dans le principe de liberté de circulation des travailleurs** consacré à l'article 45 du TFUE.

Dans ce contexte, le recours à ce principe devrait permettre de brasser un champ d'application plus large que celui du règlement communautaire dont on a vu que les juges en faisaient une application stricte. Ainsi, les agents de l'OTAN pourraient aussi être concernés, alors même qu'ils ne seraient pas couverts par le règlement communautaire 883/2004 si l'analyse faite sur ce point par le TA de Versailles venait à être confirmée.

19 CJUE, 23 janv. 2019, C-272/17. – CJUE, 6 oct. 2016, C-466/15.

20 CJUE, 6 oct. 2016, C-466/15.

L'analyse livrée par la Cour administrative d'appel de Lyon ouvre donc des perspectives intéressantes.

E. CHARTIER ■

14. Prélèvements sociaux - Revenus du capital - Prélèvements sociaux dus par les non-résidents à compter 1er janvier 2019 - Conditions d'application du régime d'exonération - Un décret détaille les justificatifs devant être produits pour le non-assujettissement à la CSG et à la CRDS assises sur les produits de placement perçus à compter du 1^{er} janvier 2019 par la personne relevant de la sécurité sociale d'un autre État membre de l'UE, de l'EEE ou de Suisse. Hors le cas spécifique des plus-values immobilières (qui nécessite de joindre un document spécifique délivré par l'institution d'affiliation), le bénéfice de l'exonération passe par l'établissement d'une attestation sur l'honneur d'une validité de 3 ans.

D. n° 2019-633, 24 juin 2019 relatif aux obligations fixées pour le bénéfice des dispositions prévues au I ter de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale (V. annexe 6)

15. On se souvient qu'à la suite des nombreux contentieux initiés dans la lignée de la jurisprudence *de Ruyter*, la France a modifié sa législation à compter du 1^{er} janvier 2019²¹. Ainsi, à compter de cette date, les personnes assujetties à l'étranger à un régime de sécurité sociale (couverture maladie) « *par application des dispositions du règlement (CE) n° 883/2004* », et qui ne sont pas à la charge d'un régime obligatoire de sécurité sociale français, sont exonérées des prélèvements sociaux sur leurs revenus du capital, à la seule exception de la contribution de solidarité (qui a la nature d'une imposition), dont le taux a été, à cette occasion, porté à 7,5%.

Cette nouvelle règle s'applique à l'ensemble des revenus du capital, qu'il s'agisse des revenus du patrimoine, comme les revenus fonciers (art. L. 136-6, I ter du CSS), ou bien des produits de placement, comme les plus-values immobilières ou encore les revenus financiers²² (art. L. 136-7, I ter du CSS).

De façon étonnante, seul l'article L. 136-7 renvoie à un décret le soin de préciser les modalités selon lesquelles les personnes concernées doivent justifier de leur assujettissement à un régime étranger.

16. Le présent décret opère une **distinction entre, d'une part, les revenus financiers et, d'autre part, les plus-values**, dès lors que ces revenus obéissent, fondamentalement, à des modalités déclaratives distinctes.

21 FI 1-2019, n° 8, § 23.

22 Rappelons, à toutes fins utiles, que l'assujettissement des revenus financiers ne concerne que les personnes domiciliées fiscalement en France ; l'hypothèse est donc celle de personnes résidentes de France mais relevant d'un régime de sécurité sociale étranger.

> Ainsi, s'agissant des **revenus financiers**, le décret prévoit que le contribuable doit adresser à l'établissement payeur une attestation sur l'honneur conforme à un modèle fixé par un arrêté du Ministre du Budget²³, qui devra comporter l'indication que l'intéressé n'est pas à la charge d'un système de sécurité sociale français et donner différentes précisions sur le régime dont il relève à l'étranger. Cette attestation est valable 3 ans.

> S'agissant des **plus-values immobilières**, qui doivent être déclarées dans le mois suivant leur réalisation, le contribuable doit apporter l'un des documents justificatifs suivants :

- un formulaire S1 ou A1 délivré conformément à la réglementation communautaire ;
- ou bien, une attestation d'affiliation délivrée par l'organisme auquel la personne concernée est affiliée ;
- ou bien, s'agissant des fonctionnaires de l'UE, une attestation d'affiliation délivrée par les institutions de l'UE.

17. Toutes les personnes qui, résidant à l'étranger, ne réuniraient pas ces conditions, continueraient donc d'être taxées aux prélèvements sociaux dans les conditions de droit commun (actuellement, taux de 17,20%).

On relèvera que ce nouveau régime est réservé aux situations couvertes par la réglementation communautaire, c'est-à-dire aux personnes suivantes :

- personnes affiliées à un régime de sécurité sociale dans un autre État de l'UE (ou la Suisse) ;
- fonctionnaires de l'UE.

En l'état, donc, les personnes qui au sein de l'UE relèvent d'un régime spécifique non couvert par le règlement 883/2004 ne devraient pas pouvoir se prévaloir de ces exonérations. Le débat qui s'est ouvert à raison des prélèvements dus avant 2019 (agents de l'OTAN et du CERN : V. § 12) pourrait donc bien se poursuivre dans le cadre du nouveau régime applicable à compter de 2019.

Dans cette perspective, l'invocation de la liberté de circulation des travailleurs, dont le champ est plus large que le règlement précité, devrait conserver sa pertinence. Il sera donc intéressant de savoir si l'analyse livrée par la Cour administrative d'appel de Lyon sur ce point sera confirmée.

E. CHARTIER ■

Immobilier

18. Plus-value immobilière - Exonération de l'ancienne résidence principale des non-résidents
-L'administration commente le nouveau régime d'exonération des non-résidents au titre des plus-values de cession de certains biens immobiliers situés en France, issu de la loi de finances pour 2019.

²³ Modèle non paru à la date de rédaction du présent commentaire.

BOI-RFPI-PVINR-10-20, 19 avr. 2019, § 440 à 540 (V. annexe 7)

19. L'article 43 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 a prévu deux modifications du régime d'exonération des plus-values immobilières réalisées au titre de la cession de biens immobiliers situés en France, applicable aux non-résidents :

- d'une part, le 1 du I de l'article 244 bis A du CGI prévoit dorénavant l'application, sous conditions, d'une exonération de la plus-value réalisée au titre de la cession de l'ancienne résidence principale située en France par des personnes physiques devenues non résidentes ;

- d'autre part, les conditions d'application de l'exonération spécifique prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI ont été modifiées, en portant de 5 à 10 ans, à compter du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France, le délai avant l'expiration duquel doit intervenir la cession lorsque le cédant n'a pas la libre disposition du bien au moins depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de la cession²⁴.

L'administration a modifié le 19 avril 2019 sa doctrine relative aux prélèvements sur les plus-values immobilières des non-résidents (BOI-RFPI-PVINR), pour tenir compte du nouveau cadre légal. Les **changements apportés concernent principalement le champ d'application des exonérations applicables aux non-résidents et visent quasi-exclusivement les nouvelles dispositions prévues à l'article 244 bis A, I du CGI**²⁵.

20. La doctrine précise notamment que l'exonération des plus-values immobilières des non-résidents introduite par cet article est une exonération de caractère général : cette exonération est acquise dès que les conditions légales sont remplies, et l'administration précise que « **les motifs de la cession, l'affectation future du bien ou encore la nature de l'habitation sont indifférents** ». Ainsi, il est possible de bénéficier de l'exonération de la plus-value même dans l'hypothèse où le bien objet de la cession serait destiné à être démoli en vue de l'édification de nouvelles constructions.

S'agissant de la nature des biens immobiliers susceptibles de bénéficier de cette exonération, l'administration renvoie à plusieurs reprises à la doctrine applicable aux résidents²⁶, ce qui est conforme à l'esprit de cette réforme qui était de gommer les différences de traitement entre résidents et non-résidents.

L'article 244 bis A, I du CGI prévoit que l'exonération concerne non seulement la cession de l'habitation principale mais également celle des dépendances immédiates et nécessaires de cet immeuble, à la condition que leur cession intervienne de façon simultanée. Cette **notion de dépendances est précisée par la doctrine**. Elles doivent former un tout indissociable avec l'habitation principale mais le fait de céder ces dépendances à des acquéreurs distincts ne fait pas obstacle au bénéfice de l'exonération. La condition de cession simultanée est satisfaite dès lors que les cessions interviennent de manière successive mais dans un délai normal.

²⁴ V. notre commentaire in FI 1-2019, n° 8, § 30.

²⁵ BOI-RFPI-PVINR-10-20-20, § 180 et s.

²⁶ BOI-RFPI-PVI-10-40-10, 19 déc.2018.

À titre de **tolérance**, l'administration étend le bénéfice de l'exonération de plus-value la cession de la **résidence principale lorsque celle-ci était détenue au travers d'une société de personnes** n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés.

En revanche, et c'est une particularité de la transposition du régime d'exonération aux non-résidents, l'immeuble doit être **occupé à titre de résidence principale par le cédant au jour du transfert de son domicile fiscal hors de France**. Ne sauraient donc bénéficier de cette exonération les biens qui, à la date du départ de France, sont mis en location, sont occupés gratuitement par des membres de la famille du propriétaire ou des tiers ou sont devenus vacants. L'administration prévoit à cet égard par analogie avec la solution adoptée pour les résidents que l'exonération est refusée « *lorsque l'occupation au moment du transfert du domicile hors de France répond à des motifs de pure convenance et notamment lorsque le propriétaire vient occuper le logement juste avant son départ de France pour les besoins de la cause* ».

Le principe d'occupation par le cédant jusqu'au jour de son départ n'est toutefois pas absolu. L'exonération est ainsi accordée lorsque l'immeuble est occupé par le futur acquéreur, lorsqu'il est cédé par des époux, concubins ou partenaires de PACS séparés, lorsque la cession d'un immeuble en construction intervient à la suite d'une mutation professionnelle ou encore lorsque la cession porte sur une péniche ou un bateau à usage d'habitation principale.

L'alignement de la situation des non-résidents sur celle des résidents devrait se poursuivre par la **transposition des solutions jurisprudentielles retenues pour les résidents**. À cet égard, il vient d'être jugé que l'occupation effective d'une habitation durant onze mois était suffisante pour bénéficier de l'exonération de la plus-value si le contribuable était en mesure d'apporter la preuve qu'il s'agissait bien de sa résidence principale²⁷.

Les commentaires administratifs intègrent par ailleurs les **nouvelles règles d'assujettissement aux prélèvements sociaux** des plus-values immobilières réalisées par des non-résidents qui résultent de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2019²⁸. Pour rappel, les personnes affiliées à un régime obligatoire de sécurité sociale autre que celui français, au sein de l'un des pays de l'UE ou de l'EEE, sont désormais exonérées de contribution sociale généralisée (CSG) et de contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS). Seul le prélèvement de solidarité, au taux de 7,5%, demeure dû dans la mesure où il est affecté au budget de l'État et non au financement de la sécurité sociale.

P. DEDIEU ■

27 CAA Paris, 29 mai 2019, n° 18PA01317.

28 Sur ces nouvelles règles, voir FI 1-2019, n° 8, § 16.

Successions et donations

21. Succession internationale - Notion de domicile/résidence - Comparaison droit des successions/droit fiscal - Un arrêt de la Cour de cassation précise la notion de résidence habituelle du défunt au sens du règlement successions, ce qui offre l'occasion d'une analyse comparée des notions de résidence et de domicile entre le droit des successions et le droit fiscal.

Cass. civ. 1^{re}, 29 mai 2019, n° 18-13.383 (V. annexe 8)

22. La détermination de la résidence revêt une importance fondamentale en droit fiscal non seulement parce qu'elle permet le rattachement à la compétence fiscale d'un État mais encore en ce qu'elle s'avère le plus souvent déterminante de la répartition du droit d'imposer entre États. Il en est ainsi, notamment, en matière de droits de succession, la convention modèle de l'OCDE attribuant un droit résiduel d'imposition à l'État de résidence²⁹, sauf l'attribution du droit d'imposer à l'État du *situs*³⁰.

L'actualité révèle cependant l'importance tout aussi capitale de la notion de résidence en matière successorale, comme en atteste le présent arrêt rendu par la première chambre civile de la Cour de cassation le 29 mai 2019³¹. En effet, le règlement 650/2012/UE du 4 juillet 2012³², dit « règlement successions », érige la résidence habituelle du défunt en critère général d'attribution de compétence de juridiction³³ et de détermination de la loi applicable en matière successorale³⁴. La difficulté, toutefois, réside en ce que le règlement successions ne définit pas la notion de résidence habituelle, le Code civil ne connaissant au demeurant que de la notion de domicile³⁵ à l'instar du droit fiscal interne³⁶. Dès lors, **il convient de s'intéresser à l'éventuelle convergence entre la notion civile et la notion fiscale de résidence**, laquelle relève également du droit conventionnel.

29 Convention modèle de l'OCDE en matière de successions et de donations, art. 8. À noter toutefois que la convention modèle en matière de successions et donations préfère encore la notion de domicile à celle de résidence, terme choisi par la convention modèle en matière d'impôt sur les revenus et la fortune. La notion conventionnelle de domicile doit cependant être entendue dans le sens traditionnel de la notion de résidence fiscale.

30 Tel est le cas des biens immobiliers (art. 5), des biens meubles corporels (art. 6), des navires et aéronefs (art. 6) et, enfin, des biens attachés à l'établissement stable d'une entreprise (art. 7).

31 V. IP 2-2019, n° 7, § 22, comm. E. Fongaro ; JCPN 2019, n° 24, act. 532, obs. H. Péroz ; LGP 2019, n° 22, p. 41, C. Béraud ; Dr. famille 2019, n° 7-8, comm. 161, note A. Devers.

32 Règl. n° 650/2012/UE, 4 juill. 2012 : JOUE L 201, 27 juill. 2012, p. 107, applicable aux successions ouverte à compter du 17 août 2015.

33 Règl. 650/2012/UE, art. 4.

34 Règl. 650/2012/UE, art. 21.

35 C. civ., art. 102 et s.

36 CGI, art. 4 A et 4 B.

23. En l'espèce, le défunt, de nationalité américaine, est décédé aux États-Unis, laissant trois enfants majeurs en l'état d'un testament enregistré dans l'État de New-York, testament exhérédant l'un d'entre eux. Ce dernier saisit les juridictions françaises, soutenant que le défunt disposait de sa résidence habituelle en France ce dont il déduit la compétence des juridictions françaises pour le partage judiciaire de la succession.

Comme dans une célèbre affaire en cours, l'on comprend que l'action vise encore et surtout à voir déclarer la loi française applicable à la succession et, ainsi, déclencher la réserve héréditaire de l'article 912 du code civil. Régulièrement et encore récemment critiquée en ce qu'elle freinerait les dons et legs à des fondations et associations d'utilité publique, la réserve héréditaire permet d'éviter que le défunt ne lèse - totalement - l'un de ses héritiers réservataires, l'existence de la quotité disponible offrant néanmoins quelque peu de souplesse dans le partage des biens. L'article 912 du code civil ne relevant ni d'une loi contraire à l'ordre public international ni, *a priori*, d'une loi de police, seule l'application de la loi française à la succession permet d'invoquer la protection au titre de la réserve héréditaire³⁷. Dans ce contexte, le transfert de résidence hors de France ne se justifie pas seulement par un souci d'optimisation du coût fiscal de la transmission mais encore par la volonté de retrouver une certaine liberté dans la transmission même de ce patrimoine.

Certes, la question de la loi applicable au litige doit être distinguée de celle de la juridiction compétente. Toutefois, c'est bien le juge saisi en application des règles matérielles de compétence qui statue en faveur de la loi applicable au litige, conformément à la loi du for, et la désignation du juge compétent s'avère ainsi déterminante de la loi applicable. Dans cette perspective, la fille du défunt tentait de démontrer la présence de la résidence habituelle de ce dernier en France au sens de l'article 4 du règlement successions, lequel dispose que : « sont compétentes pour statuer sur l'ensemble d'une succession les juridictions de l'État membre dans lequel le défunt avait sa résidence habituelle au moment de son décès » sans aucune forme de précision quant à la notion de résidence habituelle. **Les juridictions saisies devaient ainsi statuer sur la notion de résidence habituelle** avant de se déclarer, ou non, compétentes, aucune demande de question préjudicielle en ce sens n'ayant été formulée par les parties à l'instance.

24. La Cour de cassation se réfère alors directement au considérant 23 du règlement 650/2012/UE, lequel invite les juridictions des États membres à **prendre en compte tous les éléments de faits pertinents permettant de révéler un lien étroit et stable avec l'État concerné et ce aussi bien au moment du décès qu'au cours des années précédentes**. À cet

37 Cass. civ. 1^{re}, 27 sept. 2017, n° 16-13.151 et n° 16-17.198 : Defrénois 2017, n° 22, p. 23, note M. Goré ; A. Boiché, La loi étrangère qui ignore la réserve n'est pas contraire à l'ordre public international français : AJ fam. 2017, p. 595. - P. Lagarde, A. Meier-Bourdeau, B. Savouré, G. Kessler, La réserve héréditaire n'est pas d'ordre public international : autres regards : AJ fam. 2017, p. 598 ; JCPG 2017, 1236, C. Nourissat et M. Revillard ; JCPN 2017, n° 45, 1305, note E. Fongaro.

Pour la reconnaissance de la nature de loi de police des règles d'attribution préférentielle en matière successorale en raison de leur vocation économique et sociale, v. Cass. civ. 1^{re}, 10 oct. 2012, n° 11-18.345.

égard, le texte invite les juridictions à apprécier, *notamment*³⁸, la durée et la régularité de la présence dans l'État concerné ainsi que les conditions et les raisons du séjour.

Le préambule du règlement successions n'établit donc aucun critère déterminant et prioritaire de détermination de la résidence, laissant une marge d'appréciation aux juridictions des États membres sur ce point. Cependant, le considérant 25 du préambule du règlement successions prévoit ensuite deux hypothèses dans lesquelles la détermination de la résidence habituelle du défunt s'avère complexe : tout d'abord lorsqu'il séjourne pour des raisons professionnelles ou économiques dans un autre État que celui dans lequel se trouve le centre de sa vie familiale et sociale, sa résidence pouvant alors être localisée dans ce dernier État ; ensuite, lorsqu'il vit de façon alternée dans plusieurs États sans s'y être installé de façon permanente, auquel cas sa nationalité ou le lieu de situation de ses biens pourront constituer un critère pertinent d'appréciation de sa résidence.

Le préambule du règlement invite ainsi à une méthode particulière d'appréciation de la résidence habituelle du défunt, méthode que la Cour de cassation rend directement applicable. En effet, si la Haute juridiction rejette le moyen en renvoyant à l'appréciation souveraine des juges du fond quant à la détermination du lieu de résidence habituelle, les juges fondent expressément leur décision sur le considérant 23 du règlement successions, paraissant encore ériger la durée et les circonstances de séjour en critère prioritaire de définition de la résidence du défunt. Les juges précisent ensuite que dans les cas où il s'avère complexe de déterminer la résidence habituelle du défunt du fait d'une résidence alternée dans plusieurs États, les juges peuvent se référer à sa nationalité ou au lieu de ses investissements pour apprécier avec quel État le défunt entretenait des liens étroits et stables.

La méthode empruntée par la Cour de cassation rappelle alors celle traditionnellement retenue en matière fiscale afin de déterminer la résidence des personnes physiques au sens conventionnel.

25. Le **droit fiscal interne, quant à lui, ne connaît que la notion de domicile fiscal** des personnes physiques, laquelle est largement entendue dès lors que le domicile peut être déterminé au travers de trois critères alternatifs que sont : un critère personnel, constitué du foyer d'habitation habituelle ou, à défaut de foyer, du lieu de séjour principal³⁹ ; un critère professionnel tenant à l'exercice d'une activité sur le territoire ; ou, enfin, un critère économique tenant à la présence sur le territoire du centre des intérêts économiques⁴⁰.

La localisation du domicile fiscal sur le territoire emporte, généralement, assujettissement du contribuable à une obligation fiscale illimitée étant précisé qu'en matière de droits de succession et de donation, la domiciliation du *de cujus* comme du légataire emporte assujettissement aux droits de mutation en France à raison de l'ensemble des biens transmis

38 Accentué par nos soins.

39 Sur l'impossibilité de déterminer le domicile fiscal par référence au critère du lieu de séjour principal en cas de foyer permanent d'habitation dans un autre État, v. CE, sect., 3 nov. 1995, n° 126513.

40 CGI, art. 4 B.

et ce indépendamment du lieu de situation des biens⁴¹. Si la notion de domicile fiscal constitue ainsi un critère personnel d'assujettissement à l'impôt, le contribuable peut être fiscalement domicilié dans plusieurs États et, donc, assujéti à une obligation fiscale illimitée dans différents États.

La **notion de résidence fiscale**, quant à elle, est une notion purement conventionnelle et assure une fonction différente. La résidence permet, en effet, de déterminer lequel des deux États en conflit pourra, le cas échéant, conserver son droit d'imposer en qualité d'État de résidence, l'autre État ne pouvant alors prétendre à imposition qu'en qualité d'État de source le cas échéant, soit en application de critères réels d'assujettissement prévus par sa propre législation fiscale. En cas de conflit d'imposition dite personnelle et d'imposition dite réelle, seul l'État qui prétend à imposition du contribuable en application de critères personnels d'assujettissement pourra être qualifié d'État de résidence du contribuable. En revanche, en cas de conflit d'impositions personnelles, il conviendra de déterminer lequel des deux États en conflit, États sur le territoire desquels le contribuable peut par hypothèse être localisé, doit *in fine* être considéré comme l'État de résidence du contribuable. La **notion vise donc bien à déterminer avec lequel des deux États le contribuable dispose des liens les plus étroits, à l'instar de la notion de résidence habituelle au sens du règlement successions**. Toutefois, la quasi-totalité des conventions fiscales, qu'il s'agisse des conventions relatives à l'impôt sur le revenu ou celles relatives aux droits de succession et de donation, énonce alors les différents critères de détermination de la résidence fiscale du contribuable au sens de la convention, lesquels critères s'appliquent par ordre de priorité afin, précisément, de résoudre la situation de conflit créée par le caractère commutatif des critères de domiciliation.

En ce sens, la **convention modèle de l'OCDE en matière de successions et donations** prévoit, en son article 4 que : « 1. Pour l'application de la présente Convention, le domicile⁴² d'une personne, au moment de son décès, dans un État contractant, est déterminé conformément à la législation de cet État.

2. Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne avait son domicile dans chacun des États contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes :

a) Le défunt est considéré comme ayant son domicile dans l'État contractant où il disposait d'un foyer d'habitation permanent. Si le défunt disposait d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des États contractants, le domicile est considéré comme se trouvant dans l'État contractant avec lequel ses liens personnels et économiques étaient les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;

b) Si l'État contractant où le défunt avait le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si le défunt ne disposait d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des États contractants, le domicile est considéré comme se trouvant dans l'État contractant où le défunt séjournait de façon habituelle ;

41 CGI, art. 750 ter, 1° et 3° : toutefois, l'assujettissement à une obligation fiscale illimitée en raison de la domiciliation sur le territoire du légataire ne s'applique que lorsque celui-ci a disposé de son domicile fiscal en France pendant au moins six des dix années précédant le décès.

42 Sur la distinction entre la notion interne de domicile fiscal et la notion conventionnelle de domicile, v. note 1 XX.

c) Si le défunt séjournait de façon habituelle dans chacun des États contractants ou s'il ne séjournait de façon habituelle dans aucun d'eux, le domicile est considéré comme se trouvant dans l'État contractant dont le défunt possédait la nationalité ;

d) Si le défunt possédait la nationalité de chacun des États contractants ou s'il ne possédait la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des États contractants tranchent la question d'un commun accord. »

26. Si la Haute juridiction judiciaire semble privilégier cette même méthode en matière de détermination de la résidence habituelle du défunt, l'on notera toutefois certaines **différences manifestes entre les démarches empruntées**.

Tout d'abord, il convient de rappeler que les **critères retenus par les États signataires, de même que l'ordre de priorité des critères, peut varier d'une convention fiscale à l'autre**. En ce sens, l'article 4 de la convention fiscale franco-américaine en matière d'impôt sur les successions et les donations du 24 novembre 1978 reprend l'article 4 de la convention modèle de l'OCDE en respectant l'ordre de priorité de critère de détermination du domicile fiscal, tout en réservant une place particulière à la nationalité du contribuable. En effet, l'article 4, § 3 de la convention prévoit que : « *Nonobstant les dispositions du paragraphe 2, une personne physique qui, au moment de son décès [...] possédait la citoyenneté de l'un des États contractants sans posséder celle de l'autre État contractant, et qui, en vertu du paragraphe 1, aurait été considérée comme ayant eu son domicile dans chacun des États contractants, est réputée avoir eu son domicile seulement dans l'État contractant dont elle possédait la citoyenneté, si elle avait l'intention manifeste de conserver son domicile dans cet État contractant et si elle a été domiciliée dans l'autre État contractant au total moins de cinq ans au cours de la période de sept ans précédant le moment de son décès [...]*. À l'inverse, la notion de résidence habituelle du défunt au sens du règlement successions est nécessairement unitaire et commune à l'ensemble des États membres.

Ensuite, il convient de relever que la **Cour de cassation paraît conférer au critère de la durée et de la régularité du séjour une place prioritaire**, quoique les juges évoquent encore la raison comme les conditions du séjour, lesquels doivent effectivement révéler un lien étroit avec l'État en cause. Ce n'est que dans les hypothèses complexes d'un séjour prolongé motivé par des considérations professionnelles ou économiques que le critère du lieu de séjour habituel pourra être évincé au profit du critère du centre de la vie sociale et familiale (considérant 24 du préambule du règlement). **À l'inverse, les critères du foyer d'habitation et du centre des intérêts vitaux demeurent prioritaires au sein des conventions fiscales internationales**, le lieu de séjour habituel ne constituant qu'un critère de troisième rang de la convention modèle.

Enfin, la **nationalité n'intervient traditionnellement qu'en dernier recours au sein des conventions fiscales internationales**, la convention fiscale franco-américaine faisant figure d'exception sur ce point. Au contraire, la nationalité apparaît comme un critère déterminant de la localisation de la résidence au sens du règlement successions dès lors que le défunt résidait alternativement dans plusieurs États. Plus

avant, concernant cette fois-ci la loi applicable à la succession, le règlement successions autorise l'éviction, par disposition testamentaire, de la loi de l'État de résidence habituelle du défunt au profit de la loi de l'État dont il était ressortissant. Si cette *professio juris* est en principe sans incidence sur la détermination des juridictions compétentes, l'article 5 du règlement prévoit néanmoins que les parties au litige peuvent convenir que le choix de la loi applicable emporte élection de for du même État membre. Le règlement successions admet ainsi une forme de lien indéfectible entre l'État et ses ressortissants tandis que le droit fiscal privilégie traditionnellement et sauf exception la présence de la personne ou la localisation de ses biens sur le territoire.

Le **règlement successions offre ainsi une souplesse certaine aux parties en cas d'anticipation de la succession, souplesse que l'on ne saurait évidemment permettre en matière fiscale**. Le choix de la loi applicable à la succession, de même que la localisation de la résidence habituelle dans un autre État aux fins de liberté successorale, n'auront donc pas nécessairement d'incidence sur la fiscalité y afférente⁴³. Le dépeçage de la réglementation applicable en la matière demeure donc de rigueur !

A. PÉRIN-DUREAU ■

Trusts et institutions comparables

27. Trust - Taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles - Le Conseil d'État juge qu'un trust est une institution comparable à la fiducie, redevable de la taxe de 3%, et doit être présumé avoir son siège dans l'État ou le territoire selon le droit duquel ont été créées les relations juridiques qui l'ont institué.

CE, 3^e et 8^e ch., 9 mai 2019, n° 426431 et n° 426434, Sté Amicorp Limited, concl. K. Ciavaldini (V. annexe 9)

28. Dans cet arrêt, le Conseil d'État s'est prononcé sur deux questions en lien avec l'assujettissement des trusts à la taxe de 3%. Par deux recours en excès de pouvoir, le requérant entendait faire juger que les commentaires actuels de l'administration fiscale figurant au BOFIP étaient illégaux, d'abord dans la mesure où ils incluent les trusts dans le champ de la taxe de 3% et, de façon subsidiaire, s'agissant des règles d'appréhension du « siège » du trust pour l'appréciation des conditions d'exonération de cette taxe.

29. Sur le **principe de l'application de la taxe de 3% aux trusts**, l'article 990 D du CGI dispose en effet que les « entités juridiques : personnes morales, organismes, fiducies

ou institutions comparables » sont redevables de la taxe de 3%, lorsqu'elles possèdent directement ou non un bien ou droit immobilier en France. Cette formulation est issue de la loi de finances rectificative pour 2007 du 25 décembre 2007. Auparavant, l'article 990 D du CGI était plus restrictif, puisqu'il visait uniquement les « personnes morales ». Or le trust, qui relève d'une forme juridique conventionnelle issue de la *common law* non prévue par le droit civil français, peut être défini comme un « ensemble de relations juridiques ». Sauf cas particulier, le trust n'est donc pas pourvu d'une personnalité juridique propre et ne peut être qualifié comme une personne morale. De plus, à l'instar d'un simple contrat ou d'une convention, il semble difficile de concevoir qu'un trust puisse constituer une « entité juridique » au regard des principes du droit civil français. Dès lors, la position retenue par les commentaires administratifs figurant au § 50 du BOI-PAT-TPC-10-10, considérant qu'en vertu de l'article 990 D, les trusts sont redevables de la taxe de 3%, pouvait être légitimement discutée. Sur cette première question juridique, le Conseil d'État, reprenant la solution proposée dans ses conclusions (reproduites en annexe) par le rapporteur public, Madame Karin Ciavaldini, écarte pourtant les arguments du requérant et valide la légalité de la doctrine administration précitée. Pour le Conseil d'État, les trusts sont bien dans le champ des entités visées par l'article 990 D du CGI et donc potentiellement soumis à la taxe de 3%, même s'ils ne sont pas dotés de la personnalité morale. Cette solution, éclairée par les conclusions du rapporteur public, repose sur le raisonnement suivant : l'emploi du terme « entité juridique » par l'article 990 D du CGI constitue seulement un chapeau à l'énumération qui suit et n'a donc pas de portée juridique pour les catégories visées. Ainsi, même si le trust n'est pas une entité juridique, il peut être considéré, selon le Conseil d'État, comme une « institution comparable » à une fiducie, entité expressément mentionnée par l'article 990 D du CGI. On pouvait s'étonner, comme le relevait le requérant, que le législateur n'ait pas expressément fait référence au trust dans son énumération de l'article 990 D du CGI, alors que le terme « trust » est cité dans d'autres dispositifs légaux (par exemple à l'article 750 ter du CGI). À cette objection, le rapporteur public répond qu'en 2007, la notion juridique de trust n'existait pas encore en droit fiscal français, puisque la première définition par un texte légal date de la loi de finances rectificative pour 2011 du 29 juillet 2011, dont est issu l'article 792-0 du CGI. En 2007, il était donc malaisé pour le législateur de viser dans un texte de loi, un concept juridique ne correspondant pas à une notion définie en droit français. Cette raison expliquerait l'absence de référence expresse aux trusts et l'emploi à la place de la périphrase « une institution comparable à une fiducie », pour contourner cette difficulté. À cette même date, la fiducie avait au contraire déjà été introduite en droit français par la loi du 19 février 2007, et définie à l'article 2011 du code civil. En outre, il ressortait des travaux parlementaires sur la loi de finances rectificative pour 2007 que le but de la modification du texte était précisément d'élargir le champ des entités visées par la taxe de 3% et notamment d'y inclure les trusts étrangers.

⁴³ V. not. M. Blanck-Dap, Choisir la loi applicable à sa succession devient possible mais les complications fiscales demeurent : RFP 2014, n° 11, étude 27.

30. Une fois confirmé le principe de l'inclusion des trusts dans le champ de la taxe de 3%, la **question subsidiaire portait sur la détermination du lieu du siège d'un trust**. Cette question a effectivement toute son importance, puisque l'article 990 E du CGI, qui prévoit une faculté d'exonération de la taxe de 3% sous réserve de respecter certaines obligations déclaratives, conditionne le bénéfice de cette exonération au fait que l'entité en question ait son siège dans l'Union européenne ou dans un État tiers ayant conclu avec la France soit une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, soit un accord contenant une clause de non-discrimination. Or un trust n'étant pas une entité juridique et n'ayant pas de personnalité morale, il paraît compliqué de définir son siège social. Autrement dit, **quel peut bien être le siège social d'un contrat ou d'une convention ?** Dans ses commentaires sur ce point, l'administration fiscale au § 50 du BOI-PAT-TPC-10-10, indique que le trust est réputé être établi dans l'État ou le territoire de la loi à laquelle il est soumis. Le requérant contestait cette solution dans la mesure où rien dans la loi ne permettait de justifier l'instauration d'une telle présomption. Le rapporteur public indique, en effet, dans ses conclusions que ce point de droit est plus délicat et qu'il aurait pu être admis que le siège d'un trust soit localisé au lieu où se situent les principaux acteurs de celui-ci, à savoir le trustee ou le constituant. Une telle solution se justifiait d'un point de vue économique, si l'on considère que le siège correspond au lieu où une entité est dirigée et gérée. Le Conseil d'État a toutefois préféré faire preuve de pragmatisme, en retenant que le commentaire administratif n'était pas illégal. Ainsi, est validée la solution selon laquelle, pour l'exonération de l'article 990 E du CGI, un trust est présumé établi dans l'État ou le territoire de la loi à laquelle il est statutairement soumis. Mais, le Conseil d'État ajoute que **le commentaire administratif n'est légal que parce qu'il pose une présomption simple** et qu'il est donc possible pour le contribuable de la renverser en apportant la preuve que le siège effectif du trust est situé ailleurs. On peut toutefois s'interroger sur la force de cette présomption pour l'administration, et sur le point de savoir si cette dernière est également en droit de contester la localisation du siège effectif du trust arguée par le contribuable sur le simple fondement de la loi contractuellement applicable au trust. Certes, le Conseil d'État ne vise que le contribuable comme étant en mesure de renverser cette présomption. Mais, dans ses conclusions, le rapporteur public évoque la nécessité de conserver cette alternative également par le fait qu'il pourrait être anormal qu'un trust bénéficie de l'exonération du simple fait du choix de la loi qui le régit, si l'État en question n'est pas celui de l'État dans lequel le trust est effectivement géré, alors que l'objectif du législateur est avant tout de permettre à l'administration française d'aller requérir des informations auprès d'un État en mesure de lui en procurer.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Les solutions retenues par le Conseil d'État dans cet arrêt ne sont pas surprenantes dans la mesure où elles étaient **déjà largement admises et appliquées par les praticiens**. Toutefois, elles appellent plusieurs commentaires.

> En premier lieu, du fait du recours pour excès de pouvoir, c'est le Conseil d'État qui a eu à trancher ces deux questions de droit, alors que **c'est en principe aux juridictions de l'ordre juridictionnel, et à leur tête la Cour de cassation, qu'il appartient de juger les litiges afférents à la taxe de 3%**. Or, il n'est pas totalement impossible que celle-ci puisse, à l'occasion d'un pourvoi porté devant elle, adopter une approche différente de celle du Conseil d'État, comme elle a pu le faire sur d'autres questions intéressant la fiscalité internationale (par exemple sur le principe de subsidiarité des conventions fiscales).

> En second lieu, il convient d'indiquer que le Conseil d'État ne se prononce pas, et donc ne valide pas, le **formalisme déclaratif imposé par la doctrine administrative** en matière de trust en ce qu'elle oblige à révéler l'intégralité des parties au trust, alors que l'article 990 E du CGI ne mentionne que les seuls titulaires de droits dans l'entité.

> En troisième lieu, la portée de la **solution rendue ici par le Conseil d'État dépasse le cadre strict de la taxe de 3%**, puisque désormais on peut considérer que lorsqu'un article de loi vise « les fiducies et institutions comparables », l'emploi de cette périphrase inclut nécessairement les trusts étrangers. On peut songer notamment aux dispositifs des articles 123 bis et 209 B du CGI, pour lesquels la question de leur application aux trusts n'a jamais été formellement jugée.

J. SAÏAC ■

31. Trust - Obligations déclaratives - Un décret fait suite à l'élargissement du champ de l'obligation déclarative des administrateurs de trusts issue de la loi de finances pour 2019. En particulier, sont intégrés dans le champ de l'obligation déclarative annuelle les biens mobiliers et non uniquement les droits et biens immobiliers compris dans l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière.

D. n° 2019-584, 13 juin 2019 relatif aux obligations déclaratives des administrateurs de trusts : JO 14 juin 2019, texte n° 16 (V. annexe 10)

32. La loi de finances rectificative pour 2011 du 29 juillet 2011 a introduit deux obligations déclaratives à la charge des administrateurs des trusts, prévues à l'article 1649 AB du CGI, lorsqu'ils entrent dans le champ territorial du dispositif légal français sur les trusts :

- une déclaration événementielle, qui, comme son nom l'indique, doit être déposée lorsqu'un événement affecte le trust, telle sa constitution, une modification ou son extinction. Cette déclaration doit être produite dans le mois qui suit la survenance de l'évènement ;

- une déclaration annuelle, dans laquelle doit figurer un inventaire détaillé des biens, droits et produits capitalisés, composant l'actif du trust ainsi que leur valeur vénale au 1^{er} janvier de l'année en question. Cette déclaration déposée chaque année permet également d'acquitter le prélèvement *sui generis* de l'article 990 J du CGI, lorsque celui-ci est dû.

Les modalités déclaratives faisaient l'objet d'un décret codifié aux articles 344 G sexies à 344 G octies de l'annexe III au CGI. L'administration fiscale avait en outre publié des commentaires au BOFiP qui contenaient plusieurs solutions de simplification favorables pour le contribuable. Par exemple, s'agissant de trusts ne mettant en présence que des non-résidents et dont l'actif français contenait uniquement des placements financiers, ceux-ci étaient dispensés de produire une déclaration événementielle lorsque les placements financiers français n'avaient pas été placés en trust par le constituant mais avaient été acquis ultérieurement par le trust⁴⁴. De même par mesure de simplification, le BOFiP admettait la possibilité de déclarer un portefeuille-titres mis en trust dans sa globalité sans avoir besoin d'individualiser chacune ligne de titres⁴⁵.

La loi de finances pour 2018 du 30 décembre 2017, ayant remplacé l'ISF par l'IFI, a, par ricochet, réduit le champ de la déclaration annuelle. Puisque l'IFI, et ainsi corrélativement le prélèvement *sui generis* de l'article 990 J du CGI, ne s'appliquent désormais qu'aux biens et droits immobiliers, il semblait logique que le champ de l'obligation annuelle soit à présent limité à ces seuls biens. Ainsi, en 2018, les trusts ne comprenant pas à leur actif, directement ou indirectement, des biens ou droits immobiliers étaient exemptés de déposer une déclaration annuelle.

La **loi de finances pour 2019 du 28 décembre 2018⁴⁶ a rétabli à compter de l'année 2019 le champ de la déclaration annuelle des trusts pour l'ensemble des biens ou droits, imposables en France dans les conditions de l'article 750 ter du CGI, incluant ainsi à nouveau les biens et droits mobiliers**. Un certain flou existait sur le contenu exact de ces obligations déclaratives restaurées et leurs modalités puisque les textes réglementaires et administratifs encadrant et commentant ces dispositions selon l'ancien régime propre à l'ISF étaient soit caduques soit rapportés.

33. Le décret n° 2019-584 du 13 juin 2019 vient donc combler en partie ce vide. Il abroge les articles 344 G sexies à 344 G octies de l'annexe III au CGI et les remplace par des nouveaux articles codifiés aux articles 369, 369 A et 369 B de l'annexe II au CGI.

Le **nouveau texte reprend quasi intégralement les dispositions de l'ancien**, notamment quant aux modalités de présentation de l'inventaire détaillé des biens et des valeurs vénales devant figurer dans la déclaration annuelle. Toutefois, à propos de cette dernière, **on doit noter une différence assez importante au 7° de l'article 369 A, qui vise le cas où ni le constituant ni le ou les bénéficiaires n'ont leur domicile fiscal en France** ; dans cette hypothèse, seuls les biens, droits et produits capitalisés situés en France et placés dans le trust doivent être déclarés. L'ancien texte précisait que restaient néanmoins exclus de l'obligation déclarative les placements financiers exonérés d'ISF en vertu de l'article 885 L du CGI. Le nouvel article ne reprend pas cette exception, puisque

l'exonération propre à l'ISF n'a plus lieu d'être. Mais le retrait de cette mention conduit à accroître significativement le champ de l'obligation annuelle. En effet, désormais un trust gérant en direct un portefeuille contenant même de façon incidente des titres ou valeurs français sera tenu de les faire figurer dans la déclaration annuelle. On peut toutefois **espérer que les commentaires de l'administration au BOFiP, dont la publication prochaine a été annoncée, contiennent des solutions simplificatrices** quant aux obligations déclaratives des trusts en présence de valeurs mobilières françaises, au moins équivalentes à celles qui prévalaient sous l'ancien régime.

J. SAÏAC ■

34. Trust - États-Unis - Affaire North Carolina Department of Revenue v. The Kimberley Rice Kaestner 1992 Family Trust - La Cour suprême des États-Unis confirme que l'État de Caroline du Nord ne peut pas taxer un trust du seul fait de la résidence du bénéficiaire dans cet État. En l'absence d'un lien suffisant entre le trust et cet État, une telle taxation violerait la clause du *Due Process* contenue à la section 1 du XIVe amendement de la Constitution américaine.

Supreme Court of the United States, North Carolina Department of Revenue v. The Kimberley Rice Kaestner 1992 Family Trust, Certiorari to the Supreme Court of North Carolina, n°18-457, 21 June 2019

35. Si l'opinion unanime, rédigée par la juge Sonia Sotomayor, qui a fondé l'arrêt de la Cour suprême des États-Unis n'est pas surprenante, puisque l'exposé des plaidoiries des parties en avril dernier laissait entrevoir cette issue⁴⁷, son interprétation et ses conséquences pratiques interrogent.

36. Les faits sont les suivants. En 1992, dans l'État de New York, un père de famille (M. Rice) constitue un trust *intervivos* pour ses trois enfants (Kimberley, Daniel et Lee) et désigne M. William B. Matteson comme trustee. L'acte de trust précise qu'il s'agit d'un trust discrétionnaire, laissant donc un large pouvoir au trustee pour partager les actifs ou distribuer d'éventuels revenus aux bénéficiaires. La loi applicable au trust est celle de l'État de New York. À l'époque de la création du trust, aucun lien n'est établi avec un autre État. Ce n'est qu'en 1997 que l'une des filles de M. Rice, Mme Kimberley Rice Kaestner, déménage dans l'État de Caroline du Nord. En 2002, le trust est divisé en trois trusts, un pour chaque enfant. En 2005, le nouveau trustee M. David Bernstein, résident du Connecticut, remplit une déclaration fiscale dans l'État de Caroline du Nord pour Mme Kimberley Rice Kaestner pour des revenus non distribués pour les années 2005 à 2008. Le litige naît de l'application d'une loi de l'État de Caroline du Nord qui autorise à taxer les sommes issues d'un trust au profit d'un

44 BOI-PAT-ISF-30-20-30, § 330.

45 BOI-PAT-ISF-30-20-30, § 410.

46 V. FI 1-2019, n° 8, § 51.

47 V. notre précédente chronique (FI 2-2019, n° 8, § 24).

résident de l'État⁴⁸. Ainsi, l'administration fiscale réclame à la fille de M. Rice un montant de 1 303 172,00 \$ pour la période 2005-2008. Après avoir payé cette somme, le trustee remet en cause la constitutionnalité de cette loi afin d'en obtenir le remboursement en 2012.

Deux fondements constitutionnels sont alors avancés. Le premier fondement est la violation du XIVE amendement de la Constitution américaine contenant la clause *Due Process*, qui affirme « qu'aucun État ne privera une personne de sa vie, de sa liberté ou de ses biens sans application régulière de la loi ; ni ne refusera à une personne relevant de sa juridiction l'égal protection de la loi »⁴⁹. Pour déterminer si une imposition étatique respecte cette clause, il faut suivre le critère du « lien certain et minimum » entre l'État d'une part et la personne, la propriété ou la transaction qu'il cherche à imposer d'autre part, posé par la décision *Quill Corp.* en 1992⁵⁰ et récemment remise en cause par l'arrêt *Wayfair* du 21 juin 2018⁵¹. Le second fondement est la violation de la clause de commerce contenue à l'article 1^{er} de la Constitution américaine, qui exige un lien substantiel entre le trust ou la personne et l'État⁵².

En **première instance**, les juges ont retenu ces deux fondements pour affirmer l'inconstitutionnalité de la taxation du trust par l'État de Caroline du Nord⁵³, alors qu'en **appel**, seul le fondement de la clause *Due Process* a été retenu⁵⁴. La Cour Suprême de Caroline du Nord⁵⁵ a confirmé l'inconstitutionnalité de l'imposition litigieuse sur le fondement de la clause *Due Process* au motif de l'absence de liens suffisants entre l'État fédéré et le trust. Cet arrêt a fait l'objet de la procédure du *writ of certiorari*⁵⁶ qui a permis à la Cour suprême fédérale de rejurer l'affaire au fond et de préciser

48 La version originale est la suivante (nous soulignons) : « (...) *The tax is computed on the amount of the taxable income of the estate or trust that is for the benefit of a resident of this State, or for the benefit of a nonresident to the extent that the income (i) is derived from North Carolina sources and is attributable to the ownership of any interest in real or tangible personal property in this State or (ii) is derived from a business, trade, profession, or occupation carried on in this State. (...)* ». En ce sens, voir *North Carolina General Statutes*, § 105-160.2. Par conséquent, la règle permet de taxer les bénéficiaires résidents de l'État de Caroline du Nord, mais également les non-résidents à certaines conditions.

49 La version anglaise est ainsi rédigée : « *All persons born or naturalized in the United States, and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States and of the state wherein they reside. No state shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; nor shall any state deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the law.* ».

50 *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298, 306, 1992.

51 En ce sens, v. notre précédente chronique (FI 2-2019, n° 8, § 23).

52 En ce sens, voir *Complete Auto Transit, Inc. v. Brady*, 430 US 274, 279, 1977.

53 *North Carolina, Superior Court of Wake County, Kimberly Rice Kaestner 1992 Family Trust v. North Carolina Department of Revenue*, n° 12 CVS 8740, 2015 WL, 23 April 2015.

54 *Court of Appeals of North Carolina, The Kimberly Rice Kaestner 1992 Family Trust v. North Carolina Department of Revenue*, n° COA15-896, 5 July 2016.

55 *State of North Carolina in Supreme Court, "Kimberley Rice vs. North Carolina Department of Revenue"*, n°307PA15-2, 8 June 2018, Reported 814 S.E.2d 43 (N.C. 2018). Pour un commentaire, voir R. Bland, *Non-resident trusts, Resident beneficiaries, and Due Process* : *State Tax Notes*, 7 January 2019, p. 61-63.

56 *In the Supreme Court of the United States, North Carolina Department of Revenue vs The Kimberley Rice Kaestner 1992 Family Trust, Petition for a writ of certiorari*, 9 October 2018.

que la taxation par l'État de Caroline du Nord de revenus non distribués du seul fait de la résidence du bénéficiaire d'un trust est contraire au XIVE amendement de la Constitution américaine.

37. L'arrêt est assez court. L'opinion principale de la juge Sonia Sotomayor ne fait que 16 pages, tandis que l'opinion séparée et concordante des juges Alito, Gorsuch et Roberts est rédigée sur 4 pages seulement. Le résumé de l'arrêt est clair⁵⁷. La seule présence du bénéficiaire dans l'État de Caroline du Nord n'autorise pas cet État à taxer les revenus d'un trust non distribués, alors que ce bénéficiaire n'a pas le droit de réclamer un tel revenu et n'est pas certain de le recevoir. La clause du *Due Process* limite le pouvoir des États d'imposer un trust à l'existence d'un lien minimum de connexion entre l'État d'une part et la personne, la propriété ou la transaction qu'il cherche à imposer d'autre part. La recherche de ce lien de connexion doit être souple et prendre en compte le caractère raisonnable de l'action du Gouvernement. Quand un État cherche à fonder l'impôt sur la résidence du bénéficiaire, la clause du *Due Process* exige de rechercher ce que le bénéficiaire contrôle ou possède exactement et le lien avec l'impôt mis en place par l'État. En l'espèce, la résidence du bénéficiaire du trust en Caroline du Nord ne suffit pas à elle seule à caractériser ce lien minimum nécessaire à légitimer l'impôt. Durant la période litigieuse, Mme Kimberley Rice Kaestner n'a perçu aucun revenu du trust et ne pouvait pas demander à en percevoir. Ainsi, elle ne pouvait pas contrôler, posséder ou jouir des actifs du trust, ni même être certaine de percevoir un quelconque montant de ce trust à l'avenir.

Enfin, les **arguments développés par l'État de Caroline du Nord ont tous été rejetés**. D'abord, s'il est vrai que le bénéficiaire est central dans un trust, il existe toutefois une grande variété de situations dans lesquelles ses intérêts divergent de ceux des autres parties au trust - notamment dans le cadre du droit anglais, la distinction est principalement faite entre les intérêts du bénéficiaire (*equitable interest*) et du trustee (*legal interest*) dans la propriété du trust. Cette situation invite à ne pas adopter de règle catégorique, telle que celle d'une taxation du trustee et du bénéficiaire dans leur État respectif de résidence du fait du lien inextricable qui les unit. En outre, une telle solution favorable au trust n'aura pas de grandes conséquences fiscales puisqu'en réalité très peu d'États ont opté pour une taxation du trust dans l'État de résidence du bénéficiaire, et encore moins pour une taxation prenant en compte la certitude de la réception des sommes dérivées du trust par le bénéficiaire. Enfin, il n'est pas certain que cette solution encouragera à l'avenir des comportements opportunistes. Dans tous les cas, la spéculation sur de telles conséquences négatives ne fait pas ici apparaître le lien minimum de connexion qui manque entre l'État et l'objet de son impôt.

38. **Deux éléments intéressants sont exposés dans l'opinion de la juge Sonia Sotomayor**. Le premier est relatif à

57 Nous reprenons ici dans ses grandes lignes le Syllabus reproduit au début de l'arrêt, qui expose les principaux éléments de la décision.

la **structure juridique du trust**⁵⁸. Contrairement au droit français, le droit de propriété est divisé en droit de Common law entre la propriété équitable et la propriété légale. Les intérêts des parties sont donc séparés, puisque le trust opère un transfert de propriété entre le « settlor » ou « grantor » et une tierce partie, le « trustee », afin d'administrer ces actifs pour le compte d'un bénéficiaire. En l'espèce, que doit-on prendre en compte ? Doit-on considérer le trust comme une entité légale séparée ou doit-on prendre en compte chacune des parties liées au trust ? La juge précise que le bénéficiaire a un intérêt équitable dans la propriété du trust, tandis que l'administrateur (le trustee) a un intérêt légal dans cette propriété. Toutefois, il est parfois possible, notamment aux fins de l'impôt fédéral, de traiter le trust comme ayant une existence séparée des parties qui le composent.

Le second élément est relatif à la **caractérisation des liens de connexion minimum** requis par la jurisprudence *Quill Corp.* La question principale est la détermination de ces liens et leur qualification de « minimum ». En l'espèce, aucune distribution de revenus n'a été faite à un résident de l'État de Caroline du Nord. Le trustee n'est pas résident de Caroline du Nord et le trust est administré entre les États de New York où les documents du trust sont tenus, et du Massachusetts où les dépositaires des actifs sont établis. Le constituant du trust ne vit pas dans l'État de Caroline du Nord et le trustee n'y a réalisé aucun investissement direct sur la période considérée. Par conséquent, le seul lien sur lequel l'État de Caroline du Nord se fonde pour taxer le trust est la résidence du bénéficiaire. Or, ce lien n'apparaît pas ici suffisant du fait de l'absence de distribution de revenus, de l'absence de droit du bénéficiaire de réclamer un quelconque montant et de l'absence de certitude de recevoir des sommes à l'avenir. La jurisprudence requiert pour l'établissement de liens entre le bénéficiaire et le trust, un **droit de contrôle, de possession, de jouissance ou de réception des actifs**⁵⁹. En l'absence de telles situations, il est difficile d'établir l'intérêt du bénéficiaire. La question se pose exactement de la même façon à l'égard de la résidence du constituant ou du trustee. Autrement dit, la Constitution américaine requiert l'existence d'un certain degré de possession, de contrôle ou de jouissance du bénéficiaire sur les actifs du trust, ou un droit de recevoir ces actifs avant que l'État ne taxe. À l'inverse, et telle est le cas en l'espèce, le lien est trop ténu pour créer cette connexion minimum. L'opinion concordante du juge Samuel Alito précise que l'examen est le même, quelle que soit la nature des actifs (corporels ou incorporels), et que cette décision ne fait que suivre la jurisprudence établie dans ce domaine⁶⁰.

58 Supreme Court of the United States, North Carolina Department of Revenue v. The Kimberley Rice Kaestner 1992 Family Trust, Certiorari to the Supreme Court of North Carolina, n°18-457, 21 June 2019, Opinion of the Court, p. 2 et s.

59 *Ibid.* p. 7 et s.

60 Supreme Court of the United States, North Carolina Department of Revenue v. The Kimberley Rice Kaestner 1992 Family Trust, Certiorari to the Supreme Court of North Carolina, n°18-457, 21 June 2019, Concurring opinion, p. 1 et s.

39. Quelle interprétation donner à cette solution ? Tout d'abord, la juge Sotomayor a pris une précaution en mentionnant que cette solution est limitée aux « faits spécifiques » présentés en l'espèce⁶¹. La portée est donc nécessairement restrictive et ne pourra s'appliquer qu'à un cas similaire d'absence de distribution, de contrôle, de possession ou encore de jouissance des actifs. Par conséquent, certaines questions restent en suspens. À partir de quel degré de contrôle, de possession ou de jouissance, ce lien minimum peut-il être établi ? Est-ce que la capacité du bénéficiaire de céder ses intérêts potentiels dans les revenus issus du trust caractérise un contrôle suffisant sur les actifs pour justifier une imposition par l'État ? Qu'advierait-il si le bénéficiaire était certain de recevoir des sommes dans le futur ? Quelle serait la constitutionnalité d'autres systèmes fiscaux établis par d'autres États, mais également fondés sur la résidence du bénéficiaire ? Que signifie une « action raisonnable » de l'État ? La nature discrétionnaire du trust emportera-t-elle automatiquement l'absence de contrôle du bénéficiaire ? Toutes ces questions ne manqueront pas de se poser à l'avenir. Ensuite, c'est sans doute l'une des premières fois que la Cour suprême développe avec autant d'attention la question des limites constitutionnelles au pouvoir de taxer de l'État. Deux principaux enseignements peuvent être retenus. D'une part, si la clause *Due Process* a été ici au cœur des développements, la clause de commerce a aussi fait l'objet d'analyse dans l'arrêt de première instance. À cet égard, l'utilisation de l'arrêt *Wayfair* précité n'a pas semblé pertinente en l'espèce, confirmant l'idée que cet arrêt s'applique plus dans le contexte de la clause de commerce que dans celui de la clause *Due Process*⁶². D'autre part, alors que l'arrêt de la Cour Suprême de Caroline du Nord avait clairement distingué le trust de ses parties afin d'affirmer que les liens minimum avec l'État doivent être établis avec le trust lui-même plutôt que ses bénéficiaires (*ratio decidendi*), la Cour Suprême fédérale n'a pas suivi ce raisonnement, ne permettant pas de dégager un principe général dans ce domaine.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Du **point de vue des contribuables**, l'administration fiscale de l'État de Caroline du Nord a ouvert les réclamations jusqu'au 21 décembre 2019⁶³. Les contribuables situés dans des États à législation similaire et se trouvant dans le même cas devraient également pouvoir former des demandes de remboursement. Cette situation sera certainement source de contentieux à l'avenir⁶⁴.

61 Supreme Court of the United States, North Carolina Department of Revenue v. The Kimberley Rice Kaestner 1992 Family Trust, Certiorari to the Supreme Court of North Carolina, n°18-457, 21 June 2019, Opinion of the Court, p. 7.

62 En ce sens, voir A. Davis, Panelists Celebrate Year Without *Wayfair* Challenge : Tax Notes State, July 1, 2019, p. 60 et s. - B. J. Crawford and M. S. Simon, The Supreme Court, Due Process and State Income Taxation of Trusts : U.C.L.A Law Review, Vol. 67, Discourse 2, 2019, p. 12 et s. - Brief amicus curiae for the American College of Trust and Estate counsel in support of neither party, n°18-457, 1st march 2019, p. 24 et s.

63 North Carolina Department of Revenue, North Carolina DOR Releases Post-Kaestner Guidance : Tax Notes, 2 July 2019.

64 D. Herzig and P. Schuh, High Court's Kaestner Decision Could Spur Years of Litigation : Law 360 Tax Authority, 27 June 2019.

Du **point de vue des États**, l'attention est portée sur une législation similaire à celle mise en place par l'État de Caroline du Nord. Peu d'États considèrent la résidence du bénéficiaire comme seule base d'imposition. En réalité, cinq États (Alabama, Connecticut, Missouri, Ohio et Rhode Island) combinent ce critère de la résidence du bénéficiaire avec d'autres facteurs, tandis que cinq autres ont une approche encore plus flexible de ce critère conduisant parfois à son inapplication (Géorgie, Montana, North Dakota, Tennessee et Californie). L'État du Tennessee disparaîtra prochainement de cette liste, puisqu'il s'est engagé à supprimer totalement l'impôt sur le revenu à compter du 1^{er} janvier 2021⁶⁵. La législation de l'État de Caroline du Nord est donc assez singulière et ne devrait pas permettre à l'avenir un risque de planification fiscale. Tel n'est pas l'avis des praticiens américains⁶⁶, qui considèrent que cette solution offre une telle possibilité d'abri fiscal (*tax shelter*). Il est **évident que l'optimisation fiscale de la constitution d'un trust pourra être envisagée à partir de la situation du bénéficiaire (absence de contrôle, de distribution ou de jouissance) et des autres parties au trust**. Ainsi, il est possible d'envisager un trust où le bénéficiaire réside dans un État à fiscalité

élevée - comme la Californie, et le trustee dans un État à faible fiscalité - comme le Nevada. Dans ce cas, le trustee pourra percevoir un revenu du trust sans être imposé en Californie, et une fois que le bénéficiaire voudra recevoir son revenu, il pourra s'installer dans un État à faible charge fiscale afin de diminuer l'imposition. Il est aussi possible d'aménager des situations où le bénéficiaire n'a aucun contrôle sur les actifs du trust, qui seront renforcées par le caractère discrétionnaire du trust. Pour certains, il peut être mis fin à ces pratiques en recherchant la réalité économique du trust sur le fondement de la doctrine *substance over form*⁶⁷. Or, en l'espèce, la disposition de ces sommes aurait pu être demandée par le bénéficiaire à l'âge de 40 ans. Toutefois, d'un commun accord entre le trustee et le bénéficiaire, la décision a été prise de transférer les actifs dans un nouveau trust, plutôt que de les distribuer. Il ne serait donc pas difficile de démontrer à l'avenir les situations d'évasion fiscale en analysant la réalité économique du trust et des relations qu'il implique. En revanche, le point le plus délicat à régler est que cette solution ne met pas fin aux divergences de pratiques entre les États fédérés et que de telles situations naissent en réalité de l'absence d'harmonisation des législations entre ces États.

M. SADOWSKY ■

65 Supreme Court of the United States, North Carolina Department of Revenue v. The Kimberley Rice Kaestner 1992 Family Trust, Certiorari to the Supreme Court of North Carolina, n°18-457, 21 June 2019, Opinion of the Court, note de bas de page n° 12.

66 V. par ex. J. Curry, Estate Planners Say There's More Than Meets the Eye in *Kaestner* : Tax Analysts, 15 July 2019.

67 C. Spivack, Due Process, State Taxation of Trusts and the Myth of the Powerless Beneficiary: A Response to Bridget Crawford and Michelle Simon : *U.C.L.A. Law Review*, Vol. 67, Discourse 2, 2019, p. 69 et s.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : D. n° 2019-656, 27 juin 2019 relatif aux obligations déclaratives incombant aux redevables personnes physiques réalisant, directement ou par personnes interposées, à titre occasionnel, des cessions d'actifs numériques en application du B du V de l'article 150 VH bis du code général des impôts ainsi qu'aux détenteurs de comptes d'actifs numériques ouverts dans des établissements situés à l'étranger en application du dernier alinéa de l'article 1649 bis C du code général des impôts : JO 28 juin 2019, texte n° 17

Annexe 2 : CE, 8e et 3e ch., 16 avr. 2019, n° 423586, Lafon, concl. R. Victor

Annexe 3 : CE, 8e et 3e ch., 1^{er} juill. 2019, n° 422780, Dreyer, concl. R. Victor

Annexe 4 : CAA Bordeaux, 4^e ch., 12 avr. 2019, n° 17BX00293, Le Clainche

Annexe 5 : CAA Lyon, 2e ch., 4 juin 2019, n° 17LY03756, Amico, concl. J.-P. Vallecchia

Annexe 6 : Décret n° 2019-633 du 24 juin 2019 relatif aux obligations fixées pour le bénéfice des dispositions prévues au I ter de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale

Annexe 7 : BOI-RFPI-PVINR-10-20, 19 avr. 2019, § 440 à 540

Annexe 8 : Cass. civ. 1^{re}, 29 mai. 2019, n° 18-13.383

Annexe 9 : CE, 8e et 3e ch., 9 mai 2019, n° 426431, 426434, Sté Amicorp Limited, concl. K. Ciavaldini

Annexe 10 : D. n° 2019-584, 13 juin 2019 relatif aux obligations déclaratives des administrateurs de trusts : JO 14 juin 2019, texte n° 16