

ASPECTS INTERNATIONAUX DU PATRIMOINE

Chronique d'actualité



**Stéphanie
AUFÉRI**
Avocat associée,
cabinet Arkwood



**Eric
FONGARO**
Professeur à l'Université
de Bordeaux



**Alexandre
LAUMONIER**
Docteur en droit
Ancien avocat

Questions générales

- > **Nouvelle convention fiscale franco-luxembourgeoise** - La nouvelle convention est publiée au Journal officiel. Entrée en vigueur le 19 août 2019, elle a pris effet à compter du 1^{er} janvier 2020, ce qui nous offre ainsi l'occasion de revenir sur les nouveautés en matière d'ingénierie patrimoniale. Elle remplace la convention de 1958, qui fut l'objet de multiples critiques quant à son contenu, notamment en matière patrimoniale, et plus spécifiquement en matière immobilière (V. § 1).
- > **Registres des bénéficiaires effectifs des sociétés et des trusts** - Une ordonnance transpose plusieurs mesures de la directive (UE) 2018/843 du 30 mai 2018 du Parlement européen et du Conseil, et renforce le dispositif national de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme : élargissement du champ des obligations déclaratives des trustees et des sociétés quant aux bénéficiaires effectifs, et des conditions d'accès aux registres des trusts et des sociétés (V. § 7).

Localisation des personnes

- > **Domicile fiscal** - La loi de finances pour 2020 fixe en France le domicile fiscal des dirigeants des entreprises dont le siège est situé en France et qui y réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 250 M€, sauf si cette activité ne constitue pas leur activité professionnelle à titre principal (V. § 13).

Fiscalité internationale du patrimoine

- > **Fiscalité des résidents - Déficit foncier d'origine étrangère** - Le Conseil d'État censure la CAA de Lyon en ce qu'elle avait admis que les déficits fonciers de source allemande constatés par des résidents fiscaux français étaient imputables sur leurs revenus de source française (V. § 15).
- > **Prélèvements sociaux sur revenus immobiliers de source étrangère** - Le Conseil d'État juge que la condition prévue à l'alinéa (i) du a) du paragraphe 3 de l'article 24 de la convention franco-britannique

...

visant à éliminer les doubles impositions, condition tenant à ce que le résident de France soit soumis à l'impôt du Royaume-Uni à raison des revenus non mentionnés à l'alinéa (ii), pour que ces revenus lui ouvrent droit à un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus, doit être regardée comme satisfaite s'il est établi par le résident de France qu'il a déclaré les revenus en cause au Royaume-Uni, alors même qu'il n'aurait acquitté dans cet État aucun impôt à raison de ces revenus. Cette interprétation ne peut céder que si le résident de France a été exonéré d'impôt à raison de son statut ou de son activité. À l'inverse, s'agissant des contributions sociales françaises, l'article 24 de la convention précitées ne subordonne pas l'octroi d'un crédit d'impôt égal à leur montant à ce que les revenus soumis à ces contributions aient été compris dans la base d'un impôt équivalent ou similaire au Royaume-Uni (V. § 19).

> **Fiscalité et régime social des non-résidents - Régime fiscal** - Selon la convention entre la France et la Belgique du 10 mars 1964 (art. 3), pour déterminer la notion de bien immobilier, il convient de se référer aux lois de l'État contractant où est situé le bien considéré et, ainsi de retenir, à moins que le contexte n'exige une autre interprétation, la signification que lui attribue la législation régissant, dans chaque État contractant, les impôts faisant l'objet de la convention. Selon le Conseil d'État, dès lors qu'il s'agit de taxer les profits d'un contribuable non résident, on doit se fonder sur la définition fiscale de l'immeuble (au sens de ce qui est taxé dans la catégorie des profits immobiliers par le droit interne) donnée

spécifiquement pour les non-résidents, soit l'article 244 bis A du CGI. La loi fiscale assimile à des biens immobiliers, notamment, les parts des sociétés civiles à prépondérance immobilière, lors de leur aliénation par une personne physique qui n'est pas fiscalement domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI. Dès lors, sont regardées comme un immeuble, pour l'application de la convention, les parts de sociétés civiles à prépondérance immobilière. Ainsi, selon le Conseil d'État, la plus-value issue de la cession de parts de sociétés civiles à prépondérance immobilière réalisée par un résident belge est imposable en France selon la convention conclue entre la France et la Belgique (V. § 22).

> **Régime social** - L'administration fiscale française intègre au BOFiP le changement de position de l'IRS, qui considérait que la CSG et la CRDS étaient hors du champ des mécanismes de crédit d'impôt prévus à l'article 24 de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994. CSG et CRDS doivent désormais être prises en compte dans le calcul du crédit d'impôt déductible de l'impôt américain sur le revenu accordé aux résidents américains percevant des revenus de source française ainsi qu'aux résidents de France soumis à l'impôt américain à raison de leur nationalité américaine (V. § 26).

Successions internationales

> **Réserve héréditaire** - Le groupe de travail sur la réserve héréditaire remet son rapport à la garde des Sceaux. Celui-ci accorde une grande importance aux aspects de droit international et de droit comparé relatifs au sujet (V. § 29).

Questions générales

1. Nouvelle convention franco-luxembourgeoise - Publication - La nouvelle convention fiscale franco-luxembourgeoise est publiée au Journal officiel. Entrée en vigueur le 19 août 2019, elle a pris effet à compter du 1^{er} janvier 2020, ce qui nous offre ainsi l'occasion de revenir sur les nouveautés en matière d'ingénierie patrimoniale. Elle remplace la convention de 1958, qui fut l'objet de multiples critiques quant à son contenu, notamment en matière patrimoniale, et plus spécifiquement en matière immobilière.

D. n° 2019-1274, 2 déc. 2019 : JO 4 déc. 2019, texte n° 2 (V. annexe 1)

2. S'agissant tout d'abord des **dispositions générales**, il convient de relever que, désormais, s'agissant des résidents français, l'impôt luxembourgeois sera, le cas échéant, éliminé par le biais d'un crédit d'impôt. Ainsi, même si la convention confère au Luxembourg le droit exclusif d'imposer, la France conservera également un droit d'imposition (art. 22, 1, b de la convention). Seul le crédit d'impôt permettra ainsi d'éliminer la double imposition.

Ensuite, la rédaction même des nouveaux articles traduit une volonté de limiter les usages abusifs de la convention. Outre la reprise des critères du modèle OCDE en la matière,

la convention (art. 4) ajoute un critère à la notion de résident d'un État contractant qui suppose désormais l'assujettissement de la personne considérée à l'impôt dans un des États.

Enfin, il est à noter que l'abus de convention est désormais expressément sanctionné. Ainsi, tout avantage conventionnel est exclu s'il apparaît que l'octroi de celui-ci était l'objet principal du montage (art. 28).

3. S'agissant des **revenus**, et en premier lieu, soulignons que les **revenus immobiliers** (art. 6) sont imposables dans l'État de situation de l'immeuble. Toutefois, et contrairement à ce qu'énonçait l'ancienne convention, le droit d'imposition n'est ici plus exclusif. En France, la double imposition sera éliminée par la méthode du crédit d'impôt.

4. En second lieu, la nouvelle convention introduit une définition élargie de la notion de **dividendes** (art. 10), qui vise désormais tout revenu soumis au régime des dividendes dans l'État de la source. Il en résulte que les revenus réputés distribués et les bonis de liquidation entreront donc pleinement dans le champ de la notion conventionnelle de dividendes.

L'État de source pourra prélever un impôt n'excédant pas 15 % du montant brut des dividendes¹. Un traitement particulier est cependant réservé aux revenus distribués par les véhicules d'investissement immobilier français à leurs investisseurs luxembourgeois. Si les anciens textes applicables prévoyaient que les sociétés luxembourgeoises détenant plus de 25 % d'un organisme de placement collectif immobilier (OPCI et SPICAV) ou d'une société d'investissement immobilier cotée (SIIC) française bénéficiaient d'une simple retenue à la source à hauteur de 5 % du montant des dividendes, il est désormais prévu que « [...] les dividendes payés à partir de revenus ou de gains tirés de biens immobiliers au sens de l'article 6 par un véhicule d'investissement établi dans un État contractant [...], qui distribue la plus grande partie de ces revenus annuellement et [...] dont les revenus ou gains tirés de ces biens immobiliers sont exonérés d'impôt » (art. 6). Ces dividendes seront imposés selon une retenue à la source passant de 5 % à 15 % dès lors que le bénéficiaire effectif luxembourgeois détient directement ou indirectement moins de 10 % du capital de ce véhicule. Les détenteurs de plus de 10 % du capital de ce véhicule subiront quant à eux une retenue à la source de 30 %.

5. En troisième lieu, et concernant les **plus-values de cession de valeurs mobilières** (art. 13), l'imposition continue de s'opérer en principe dans l'État de résidence du cédant. Mais, par exception désormais, l'imposition s'opère dans l'État de la source en cas de cession de parts ou d'actions d'une société résidente de cet État lorsque le contribuable y détient une participation substantielle (supérieure à 25 %) et

que le contribuable a été résident de cet État à un moment quelconque au cours des cinq années précédant l'aliénation. Cette mesure semble toutefois faire doublon avec l'« *exit tax* » française, soulevant ainsi des interrogations quant à leur articulation.

Les modalités d'imposition exposées ci-dessus sont désormais différentes en présence d'enjeux immobiliers. Ainsi, si l'actif ou les biens de la société considérée sont constitués pour plus de 50 % de leur valeur ou tirent plus de 50 % de leur valeur (directement ou indirectement) de biens immobiliers situés dans un État contractant ou de droits portant sur de tels biens, le droit d'imposer la plus-value de cession des parts appartient à l'État de situation desdits biens. À cet égard, la convention précise que la notion de prépondérance immobilière est appréciée sur une période de 365 jours précédant la cession.

6. Enfin, s'agissant de l'**IFI**, la nouvelle convention prévoit que ce sont les biens immobiliers visés par l'article 6 de la convention qui sont imposables dans l'État de situation du bien (art. 21). Le texte semblerait donc conférer à la notion de biens immobiliers un champ restreint car les titres de sociétés à prépondérance immobilière propriétaires de biens ou droits immobiliers en France et détenus par des résidents luxembourgeois ne seraient pas visés par la convention. Cela étant, une telle analyse pourrait être contraire aux dispositions mêmes de l'article 6.2 de la convention en ce que ce dernier prévoit que la notion de biens immobiliers « *a le sens que lui attribue le droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés* ».

Concernant les résidents fiscaux français, la fortune immobilière, française ou luxembourgeoise, détenue directement ou indirectement, est en tout état de cause taxable en France à l'IFI. Dans le cas où leur fortune serait également imposable au Luxembourg, la double imposition serait éliminée par le mécanisme du crédit d'impôt.

A. LAUMONIER ■

7. Registres des bénéficiaires effectifs des sociétés et des trusts - Informations à déclarer - Accès aux registres - Une ordonnance transpose plusieurs mesures de la directive (UE) 2018/843 du 30 mai 2018 du Parlement européen et du Conseil, et renforce le dispositif national de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme : élargissement du champ des obligations déclaratives des trustees et des sociétés quant aux bénéficiaires effectifs, et des conditions d'accès aux registres des trusts et des sociétés.

Ord. n° 2020-115, 12 févr. 2020, art. 8, 13 et 14 : JO 13 févr. 2020, texte n° 12 (V. annexe 2)

8. L'ordonnance n° 2020-115 du 12 février 2020 renforçant le dispositif national de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme transpose plusieurs mesures

¹ En France, et en raison du PFU (« *flat tax* ») applicable, le taux est actuellement de 12,8 % au titre de l'IR. Ainsi, les résidents fiscaux français percevant des dividendes de source luxembourgeoise seraient pénalisés dans la mesure où l'impôt luxembourgeois prélevé à la source est actuellement supérieur à l'imposition française. Précisons à cet égard que demeure attendue une prise de position de l'administration fiscale française quant à la possibilité, pour les résidents fiscaux français, d'imputer le crédit d'impôt dépassant le montant de l'impôt sur le revenu français, sur les prélèvements sociaux.

de la directive (UE) 2018/843 du 30 mai 2018 du Parlement européen et du Conseil, modifiant la directive (UE) 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux ou de financement du terrorisme (directive dite « AML5 »), dont la date limite de transposition était fixée à janvier 2020.

Parmi ces mesures, l'ordonnance du 12 février 2020 modifie en profondeur le contenu et les conditions d'accès aux registres des trusts et des bénéficiaires effectifs des sociétés, et par conséquent les obligations déclaratives des trustees et des sociétés.

Pour rappel, la directive AML5 a pour objet de faciliter l'identification des bénéficiaires effectifs des sociétés et trusts ou fiducies, par la création de registres centraux à l'accès élargi, dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux. Ces registres ont donc une vocation plus large que celle de permettre aux autorités locales de vérifier la conformité fiscale des bénéficiaires effectifs des sociétés et des trusts.

◆ S'agissant des trusts

9. L'ordonnance met l'article 1649 AB du CGI afférent aux obligations déclaratives des trustees, en conformité à l'article 31 de la directive AML5. L'article 13 de l'ordonnance ajoute aux obligations déjà existantes des trustees, qui étaient destinées à la vérification par l'administration fiscale de la conformité fiscale des constituants et bénéficiaires du trust, de nouveaux cas et modalités de déclaration : désormais, **l'administrateur d'un trust (défini à l'article 792-0 bis du CGI) établi ou résidant hors de l'UE sera tenu à déclaration en France lorsqu'il acquiert un bien immobilier ou entre en relation d'affaires en France au sens de l'article L 561-2-1 du code monétaire et financier**².

En outre, l'ordonnance ajoute un 2° à l'article 1649 AB : les trustees devront également déclarer les **informations relatives au nom, prénoms, adresse, date, lieu de naissance et nationalité des bénéficiaires effectifs des trusts**, qui s'entendent comme toutes personnes physiques ayant la qualité d'administrateur, de constituant, de bénéficiaire et, le cas échéant, de protecteur ainsi que de toute autre personne physique exerçant un contrôle effectif sur le trust ou exerçant des fonctions équivalentes ou similaires.

2 CME, art. L 561-2-1 : « Pour l'application du présent chapitre, la notion de relation d'affaires s'entend de la relation professionnelle ou commerciale avec le client, et inclut le cas échéant le bénéficiaire effectif. Dans les contrats d'assurance-vie et de capitalisation, la relation d'affaires inclut le bénéficiaire du contrat, et, le cas échéant, le bénéficiaire effectif du bénéficiaire du contrat mentionné au III de l'article L 561-5.

Une relation d'affaires est nouée lorsqu'une personne mentionnée à l'article L 561-2 engage une relation professionnelle ou commerciale qui est censée, au moment où le contact est établi, s'inscrire dans une certaine durée. La relation d'affaires peut être prévue par un contrat selon lequel plusieurs opérations successives seront réalisées entre les cocontractants ou qui crée à ceux-ci des obligations continues. Une relation d'affaires est également nouée lorsqu'en l'absence d'un tel contrat un client bénéficie de manière régulière de l'intervention d'une personne susmentionnée pour la réalisation de plusieurs opérations ou d'une opération présentant un caractère continu ou, s'agissant des personnes mentionnées au 12° et au 12° bis de l'article L 561-2, pour l'exécution d'une mission légale. »

10. Ces informations, de même que celles déjà requises des trustees en application du texte pré-existant de l'article 1649 AB du CGI, alimentent un **registre des trusts** visé à l'article L167 du LPF, créé par l'article 14 de l'ordonnance.

L'accès à ce registre est limité en fonction des personnes intéressées :

- il est accessible sans restriction aux autorités judiciaires, fiscales et douanières, police judiciaire et TRACFIN. Les informations sont communiquées aux autorités compétentes des États membres de l'UE ;

- les personnes assujetties à la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme ont accès aux seules informations relatives aux bénéficiaires effectifs d'un trust dans le cadre d'une de leurs mesures de vigilance ;

- les informations sur l'identité des bénéficiaires effectifs, et l'étendue de leurs droits, seront désormais accessibles (i) à toute personne justifiant d'un intérêt légitime dans la lutte anti-blanchiment, au regard de l'objet ou de la nature de son activité, et (ii) sur demande écrite de toute personne, s'agissant de trusts détenant le contrôle d'une entité établie dans un État tiers à l'Union.

◆ S'agissant des bénéficiaires effectifs des sociétés

11. L'article 8 de l'ordonnance crée un article L 561-45-1 du code monétaire et financier qui oblige certaines entités à obtenir et conserver des données sur leurs bénéficiaires effectifs, conformément à l'article 30 de la directive AML5. Ces entités sont les sociétés françaises et GIE, ainsi que sociétés étrangères ayant en France un établissement stable, et toute personne morale dont l'immatriculation est obligatoire, à l'exclusion des sociétés dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé en France ou dans l'EEE. Sont en outre tenues aux obligations prévues par le texte les placements collectifs ainsi que les associations, fondations, fonds de dotation, fonds de pérennité groupements d'intérêt collectif et fiducies.

12. L'article L 561-46 du code monétaire et financier est par ailleurs modifié par l'ordonnance : les entités visées ci-dessus sont tenues de déclarer au registre du commerce et des sociétés les bénéficiaires effectifs en fournissant leur identité, domicile personnel, et les modalités de contrôle de ces personnes sur l'entité déclarante. L'accès à ces informations diffère selon les personnes intéressées :

- sont accessibles au public les informations relatives au nom, nom d'usage, pseudonyme, prénoms, mois, année de naissance, pays de résidence et nationalité des bénéficiaires effectifs ainsi qu'à la nature et à l'étendue des intérêts effectifs qu'ils détiennent dans la société ou l'entité ;

- ont accès à l'intégralité des informations relatives aux bénéficiaires effectifs les sociétés ou entités déclarantes, pour les seules informations qu'elles ont déclarées ; les autorités judiciaires, fiscales et douanières, police judiciaire et TRACFIN dans le cadre de leur mission ; les personnes assujetties à la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme dans le cadre d'une au moins des mesures de vigilance.

L'accès aux informations relatives aux bénéficiaires effectifs est gratuit, quelles que soient les modalités de consultation ou de communication de ces informations.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

S'agissant des **trusts**, la transposition de la directive AML5 rajoute des obligations déclaratives aux trustees de trusts ayant des liens avec la France (acquisition immobilière, entrée en relation d'affaires), qui ont pour objectif d'assurer la transparence en matière de lutte anti-blanchiment, et non plus uniquement d'asseoir une imposition. Les trustees devront donc être attentifs à leurs obligations déclaratives en France s'agissant de trusts n'impliquant pas nécessairement une potentielle taxation présente ou future des constituants ou bénéficiaires, par exemple lorsqu'ils acquièrent une entreprise en France, que ce soit directement, ou même potentiellement indirectement. On attendra avec intérêt les commentaires d'un futur BOFIP quant aux nouvelles situations de déclaration visées par l'article 1649 AB du CGI. Quant au **registre des trusts**, son accès est considérablement étendu depuis la censure du registre public par le Conseil constitutionnel en 2016³. Il est toutefois conforme aux prescriptions de la directive : au-delà des autorités judiciaires, fiscales ou douanières dont l'accès au registre est, comme par le passé, illimité, l'accès au registre est ouvert, de façon plus limitée, aux personnes assujetties à des mesures de vigilance au regard de la lutte contre le blanchiment des capitaux. De plus, toute personne pouvant justifier d'un intérêt légitime dans la lutte anti-blanchiment pourra, sur demande, obtenir certaines informations : l'exigence d'un intérêt légitime fait ici écho à la décision susmentionnée du Conseil constitutionnel qui avait censuré le registre public en 2016 pour atteinte au respect de la vie privée dans la mesure où « [...] le législateur, qui **n'a pas précisé la qualité ni les motifs justifiant la consultation du registre, n'a pas limité le cercle des personnes ayant accès aux données de ce registre, placé sous la responsabilité de l'administration fiscale** ».

Le registre des trusts, dans sa nouvelle version n'est donc pas public, contrairement au nouveau registre des bénéficiaires effectifs des sociétés, qui doit être transposé par les États de l'Union européenne. Dans la situation particulière des trusts détenant le contrôle de sociétés établies en dehors de l'UE, dont les bénéficiaires effectifs ne font pas l'objet de déclaration, l'identification de ces bénéficiaires effectifs se fera par le biais de la déclaration du trust : dans cette hypothèse, l'accès au registre des trusts sera considérablement élargi, à toute personne en faisant la demande écrite (sans exigence de justification d'un intérêt légitime), sans doute pour pallier le manque de transparence applicable aux sociétés établies hors de l'UE, non tenues à déclaration.

S. AUFÉRIEL ■

Localisation des personnes

13. Domicile fiscal - Dirigeants de grandes entreprises françaises - La loi de finances pour 2020 fixe en France le domicile fiscal des dirigeants des entreprises dont le siège est situé en France et qui y réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 250 M€, sauf si cette activité ne constitue pas leur activité professionnelle à titre principal.

L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 13 : JO 29 déc. 2019, texte n° 1 (V. annexe 3)

14. L'article 13 de la loi de finances pour 2020 complète le 1, b de l'article 4 B du CGI et crée une présomption simple d'exercice d'activité professionnelle principale en France pour les dirigeants des entreprises dont le siège est situé en France et qui y réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros.

L'article 4 B du CGI donne une définition de la résidence fiscale en y listant trois critères de résidence alternatifs. Sont considérés comme ayant leur domicile fiscal en France, les personnes qui ont en France leur foyer ou lieu de séjour principal, qui y exercent **une activité professionnelle principale** ou qui y ont le centre de leurs intérêts économiques.

La loi de finances pour 2020 étend donc, à titre de **présomption simple**, le critère de l'activité professionnelle à titre principal aux dirigeants des entreprises ayant leur siège en France et y réalisant un chiffre d'affaires de plus de 250 millions d'euros. La preuve pour les dirigeants des grandes entreprises françaises que cette activité ne constitue pas leur activité professionnelle principale permettra de faire échec à la présomption fixée par le nouveau texte.

Pour les **groupes de sociétés**, le chiffre d'affaires est obtenu en faisant la somme du chiffre d'affaires de la société et des sociétés contrôlées. Le chiffre d'affaires est entendu ici comme celui réalisé en France exclusivement. Ne sera donc pas pris en compte pour le calcul du seuil de 250 millions d'euros le chiffre d'affaires réalisé à l'étranger, même s'il est déclaré en France, lieu du siège social.

L'article 4 B, 1, b du CGI vise les **dirigeants ayant des fonctions exécutives**, à savoir le président du conseil d'administration lorsqu'il assume la direction générale de la société, le directeur général, les directeurs généraux délégués, le président et les membres du directoire, les gérants et autres dirigeants ayant des fonctions analogues. Cette mesure exclut donc, par exemple, le président du conseil de surveillance.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Cette nouvelle mesure, provoquée par l'affaire Carlos Ghosn, **devrait rarement trouver application en matière d'impôt sur les revenus** dans le cas d'un dirigeant habitant hors de France. En effet, les critères de résidence fiscale de l'article 4 B du CGI ne sont applicables qu'en droit interne français, en l'absence d'application d'une convention fiscale qui réglerait le conflit de résidence fiscale éventuel au profit d'un État autre que la France.

3 CC, 21 oct. 2016, n° 2016-597, Helen S.

En revanche, ce nouveau critère de résidence fiscale **pourrait impacter la taxation des donations et successions de dirigeants domiciliés hors de France**, dès lors qu'ils remplissent le nouveau critère. En effet, les conventions fiscales conclues en matière d'impôt sur les revenus ne sont généralement pas applicables aux donations et successions. Or il existe peu de conventions fiscales en matière de succession, et encore moins en matière de donations.

Ainsi chaque fois qu'un contribuable non résident de France, mais dirigeant d'une grande entreprise française, effectue une donation ou décède, il conviendra de s'assurer qu'il réside dans un État ayant conclu avec la France une convention fiscale couvrant les donations ou succession. À défaut il pourrait être traité comme un résident fiscal de France aux fins d'application des droits français de succession ou donation.

S. AUFÉRI ■

Fiscalité internationale du patrimoine

Fiscalité des résidents

15. Déficit foncier d'origine étrangère - Imputation sur le revenu global en France - Le Conseil d'État censure la CAA de Lyon en ce qu'elle avait admis que les déficits fonciers de source allemande constatés par des résidents fiscaux français étaient imputables sur leurs revenus de source française.

CE, 8^e et 3^e ch., 19 déc. 2019, n° 428443, Min. c/ Lindner, concl. R. Victor (V. annexe 4)

16. La motivation de cette censure est ici claire et rapide en ce qu'elle ne se fonde que sur les principes bien connus d'interprétation des conventions fiscales. En effet, selon la Haute Cour, les stipulations de la convention fiscale franco-allemande doivent être interprétées conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but. Or, il résulte des termes mêmes de l'article 20 de ladite convention, dans leur rédaction antérieure à l'avenant du 31 mars 2015, que les États ont entendu, pour la mise en œuvre des règles d'élimination des doubles impositions, limiter aux seuls revenus positifs la prise en compte des revenus de source allemande dans les revenus imposables en France des contribuables résidents de France, et ce à l'exclusion des déficits.

Par conséquent, les termes « *bénéfices et autres revenus positifs* » issus de l'article 20 précité devaient s'entendre comme ne permettant pas la prise en compte, en France, des revenus fonciers nets de source allemande, y compris négatifs (déficits).

17. Comme nous avons pu le supposer⁴, l'arrêt censuré de la CAA de Lyon méritait confirmation par le Conseil d'État, confirmation qu'il n'a donc pas obtenue. La motivation des conclusions du rapporteur public (reproduites en annexe) est à cet égard particulièrement éclairante en ce qu'elle propose un panorama des cas de figures possibles en matière de répartition du droit d'imposer entre États ainsi que des conséquences qui en découlent. Ainsi, la convention franco-allemande (dans sa rédaction antérieure à l'avenant du 31 mars 2015 qui lève toute ambiguïté possible sur le sujet en cause) pouvait paraître étrange en ce qu'elle prévoyait à la fois une imposition exclusive des revenus immobiliers au profit de l'État de résidence et une règle d'élimination de la double imposition pour les revenus passifs (mais seulement pour les revenus positifs donc). Ainsi, l'article 20 précité n'a d'effet que concernant l'éventuelle utilité, pour l'État qui n'a aucun droit d'imposer, qu'afin de déterminer les modalités techniques selon lesquelles il va prendre en compte le revenu de source étrangère qu'il n'est pas en droit d'imposer, pour le calcul de l'imposition due au titre des revenus qu'il reste en droit d'imposer (exonération, imputation, taux effectif).

18. Cela étant, on notera que le présent arrêt a été renvoyé devant la Cour administrative d'appel de Lyon afin que soit analysé un argument qui n'avait pas été soumis au Conseil d'État mais qui avait conduit le juge de première instance⁵ à donner satisfaction au contribuable au motif que l'application de la convention franco-allemande serait à l'origine d'une méconnaissance du principe, garanti au sein de l'UE, de libre circulation des capitaux.

A. LAUMONIER ■

19. Revenus immobiliers de source britannique - Prélèvements sociaux - Convention franco-britannique - Élimination de la double imposition - Le Conseil d'État juge que la condition prévue à l'alinéa (i) du a) du paragraphe 3 de l'article 24 de la convention franco-britannique visant à éliminer les doubles impositions, condition tenant à ce que le résident de France soit soumis à l'impôt du Royaume-Uni à raison des revenus non mentionnés à l'alinéa (ii), pour que ces revenus lui ouvrent droit à un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus, doit être regardée comme satisfaite s'il est établi par le résident de France qu'il a déclaré les revenus en cause au Royaume-Uni, alors même qu'il n'aurait acquitté dans cet État aucun impôt à raison de ces revenus. Cette interprétation ne peut céder que si le résident de France a été exonéré d'impôt à raison de son statut ou de son activité. À l'inverse, s'agissant des contributions sociales françaises,

⁴ CAA Lyon, 8 janv. 2019, n° 17LY02151, Min. c/ Lindner, concl. J.-P. Vallecchia : IP 1-2019, n° 7, § 10.

⁵ TA Grenoble, 2 févr. 2017, n° 1500076.

l'article 24 de la convention précitées ne subordonne pas l'octroi d'un crédit d'impôt égal à leur montant à ce que les revenus soumis à ces contributions aient été compris dans la base d'un impôt équivalent ou similaire au Royaume-Uni.

CE, 9^e et 10^e ch., avis, 12 févr. 2020, n° 435907, Delport, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon (V. annexe 5)

20. Rappelons tout d'abord que, par principe, la convention fiscale en cause prévoit que les revenus qui sont imposables ou ne sont imposables qu'au Royaume-Uni conformément aux dispositions conventionnelles sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsqu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt en application de la législation interne française.

Rappelons ensuite que, pour certains des revenus et gains visés par la convention, l'effacement de la double imposition a bien lieu par l'octroi d'un crédit d'impôt en France, ce crédit d'impôt n'étant toutefois pas égal à l'impôt payé au Royaume-Uni, mais au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus. Sont ainsi concernés par ce mode de calcul spécifique du crédit d'impôt les revenus et gains suivants : revenus immobiliers (art. 6 de la convention), intérêts (art. 12), redevances (art. 13), gains en capital (art. 14, mais seulement pour ceux issus de l'aliénation de biens mobiliers ou des autres biens), revenus d'emploi (art. 15), pensions (art. 18), revenus de la fonction publique, des enseignants et chercheurs et des étudiants (art. 19, 20 et 21) et des « autres revenus » non visés par la convention (art. 23, sauf cas particulier de relations spécifiques entre le débiteur et le bénéficiaire effectif).

Dans ces hypothèses, le Conseil d'État précise que le fait d'être « soumis à l'impôt au Royaume-Uni » ne signifie pas que les revenus ci-dessus aient effectivement dû générer un impôt mais seulement qu'ils doivent avoir été déclarés, exception faite de l'hypothèse où ces revenus auraient été exonérés d'impôt à raison du statut ou de l'activité du contribuable concerné.

S'agissant des contributions sociales françaises, le Conseil d'État constate à l'inverse qu'aucune stipulation de l'article 24 ne subordonne l'octroi d'un crédit d'impôt égal à leur montant à ce que les revenus soumis à ces contributions aient été compris dans la base d'un impôt équivalent ou similaire au Royaume-Uni.

En l'espèce, la TA de Cergy-Pontoise avait soumis ces interrogations au Conseil d'État dans le cadre d'une demande d'avis en raison de questions de droit nouvelles présentant une difficulté sérieuse et se posant dans de nombreux litiges dans le cas d'un résident fiscal français contestant le mode de calcul de son crédit d'impôt à raison de la perception de loyers issus de biens immobiliers sis au Royaume-Uni.

Si l'article 6 de la convention attribue au Royaume-Uni le droit d'imposer ces revenus, le montant des revenus se situait en-dessous du seuil de recouvrement de l'impôt sur le revenu britannique, qui n'avait pas été perçu.

Les contribuables français avaient déclaré en France leurs revenus de source britannique, qui ont été pris en compte pour le calcul de leur impôt sur le revenu en France et soumis aux prélèvements sociaux français. L'administration fiscale

française a accordé un crédit d'impôt à hauteur de l'impôt sur le revenu français correspondant à ces revenus, mais pas des prélèvements sociaux français au motif qu'ils n'avaient pas été soumis à une imposition similaire au Royaume-Uni. Cette position se trouve ici infirmée par le Conseil d'État.

A. LAUMONIER ■

21. À NOTER

> Comptes financiers - Déclaration par les établissements financiers - Échange automatique de renseignements - Les règles applicables aux institutions financières et aux titulaires de comptes financiers en vue de permettre à la DGFIP d'envoyer aux autorités compétentes des États et territoires étrangers les informations sur les comptes financiers détenus directement ou indirectement par leurs résidents fiscaux, font l'objet d'une actualisation et de commentaires administratifs.

A. 10 févr. 2020 modifiant l'arrêté du 9 décembre 2016 précisant le décret n° 2016-1683 du 5 décembre 2016 fixant les règles et procédures concernant l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, dites « norme commune de déclaration : JO 15 févr. 2020, texte n° 8

BOFiP, Actualité, 26 févr. 2020

Mise à jour de l'arrêté de 2016 - L'arrêté du 10 février 2020 modifie, pour les déclarations à déposer au titre de l'année 2019 et des années suivantes, la liste des États et territoires partenaires (art. 1) et la liste des États et territoires donnant lieu à transmission d'informations (art. 2) et, pour les déclarations à déposer au titre de l'année 2020 et des années suivantes, les seuils, montants et plafonds prévus au décret précité (art. 3). Enfin, il modifie la liste des comptes financiers exclus de déclaration (art. 4).

Actualisation de la doctrine - L'administration apporte des précisions sur le contrôle du respect des règles applicables aux institutions financières et aux titulaires de comptes financiers et sur les sanctions en cas de manquement, tels qu'organisés par l'article 56 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017. La doctrine existante est également mise à jour des commentaires apportés à la suite des consultations publiques effectuées en 2017 et 2018. Enfin, la doctrine relative à l'accord FATCA est actualisée.

A. LAUMONIER ■

Fiscalité et régime social des non-résidents

Régime fiscal

22. Plus-value immobilière - Parts de société à prépondérance immobilière - Convention franco-belge - Article 244 bis A du CGI - Selon la convention entre la France et la Belgique du 10 mars 1964 (art. 3), pour déterminer la notion de bien immobilier, il convient de se référer aux lois de l'État contractant où est situé le bien considéré et, ainsi de retenir, à

moins que le contexte n'exige une autre interprétation, la signification que lui attribue la législation régissant, dans chaque État contractant, les impôts faisant l'objet de la convention. Selon le Conseil d'État, dès lors qu'il s'agit de taxer les profits d'un contribuable non résident, on doit se fonder sur la définition fiscale de l'immeuble (au sens de ce qui est taxé dans la catégorie des profits immobiliers par le droit interne) donnée spécifiquement pour les non-résidents, soit l'article 244 bis A du CGI. La loi fiscale assimile à des biens immobiliers, notamment, les parts des sociétés civiles à prépondérance immobilière, lors de leur aliénation par une personne physique qui n'est pas fiscalement domiciliée en France au sens de l'article 4 B du CGI. Dès lors, sont regardées comme un immeuble, pour l'application de la convention, les parts de sociétés civiles à prépondérance immobilière. Ainsi, selon le Conseil d'État, la plus-value issue de la cession de parts de sociétés civiles à prépondérance immobilière réalisée par un résident belge est imposable en France selon la convention conclue entre la France et la Belgique.

CE, 8^e et 3^e ch., 24 févr. 2020, n° 436392, Baartmans, concl. K. Ciavaldini (V. annexe 6)

23. Dans cette affaire, un résident belge avait été assujéti à l'impôt en France en 2005, sur le fondement de l'article 244 bis A du CGI, au titre de la cession de parts sociales d'une SCI détenant des immeubles situés en France. De ce fait, il avait intérêt à agir à l'encontre de la doctrine administrative française⁶ qui, commentant l'article 3 de la convention fiscale franco-belge relatif aux biens immobiliers, considère que constituent de tels biens les « droits détenus dans des sociétés civiles immobilières de toute nature non régies par l'article 1655 ter du code général des impôts et dont le patrimoine est composé essentiellement par des immeubles autres que des terrains à usage agricole ou forestier ».

Le requérant contestait cette qualification au motif essentiel que le paragraphe 2 du protocole final annexé à la convention indique, selon lui de manière limitative, que seuls les droits dans des sociétés visées à l'article 1655 ter du CGI (sociétés immobilières de copropriété) peuvent être assimilés à des biens immobiliers au sens conventionnel.

Telle n'a pas été l'analyse du Conseil d'État, suivant en cela les conclusions de son rapporteur public (reproduites en annexe), qui, s'en référant au droit fiscal interne français, a relevé que l'article 244 bis A du CGI visait bien les cessions de parts détenues dans les sociétés ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont l'actif est principalement constitué, directement ou indirectement, de biens ou droits immobiliers (sociétés à prépondérance immobilière), les dispositions du protocole final n'étant pas de nature à interférer (ni à contredire) avec cette analyse.

24. Cet arrêt peut appeler les observations suivantes. En premier lieu, et comme l'a souligné le rapporteur public, « la plupart des conventions fiscales récentes, inspirées du modèle de l'OCDE, comportent un article sur les "gains en capital" (plus-values), avec un paragraphe relatif aux biens immobiliers. Tel n'est pas le cas de la convention fiscale entre la France et la Belgique, qui est beaucoup moins précise ». La jurisprudence ci-dessus peut donc avoir vocation, sous réserve de dispositions conventionnelles particulières selon les pays concernés, à permettre d'interpréter d'autres conventions bilatérales qui contiendraient des dispositions similaires à la convention franco-belge, et ce en raison de leur ancienneté.

En second lieu, l'analyse menée par le Conseil d'État dans l'affaire susvisée, peut faire écho aux commentaires que nous avons pu exprimer à propos d'un précédent jugement du TA de Montreuil en date du 7 juin 2019 dans un autre litige⁷. Rappelons que, selon cette juridiction de première instance, la plus-value réalisée par un résident fiscal belge résultant de la cession de parts d'une SCI sise en France et soumise à l'IS ne serait pas imposable en France car la plus-value en cause ne serait pas une plus-value de nature immobilière mais de nature mobilière.

À cet égard, l'arrêt commenté du Conseil d'État ne fait que renforcer notre conviction initiale quant à la prudence à respecter concernant le jugement du TA de Montreuil. En effet, l'arrêt (et le rapporteur public avant lui, se faisant l'écho du jugement) ne distingue pas entre des sociétés immobilières à l'IS ou à l'IR. Si telle n'était pas la question qui lui était posée, la formulation générale de l'arrêt ne semble pas laisser grand doute quant au bien-fondé du mode de raisonnement du TA de Montreuil.

Enfin, on observera (et une nouvelle fois avec le rapporteur public) que cette situation est toutefois de nature à soulever une autre interrogation quant à la compatibilité de la loi fiscale française avec le principe de liberté de circulation des capitaux garanti par l'article 63 du TFUE. En effet, rappelons qu'un résident fiscal français cédant des droits dans une société à prépondérance immobilière à l'IS ne relève pas de la fiscalité des plus-values immobilières mais de celle des plus-values mobilières ; tandis qu'un non-résident relèvera, dans ce même cas, de la fiscalité des plus-values immobilières (CGI, art. 244 bis A). Comme on le constate, il est à prévoir que la jurisprudence en la matière ne soit pas sur le point de se tarir⁸. Mais, plus profondément, ne pourrait-on pas considérer que les graines de cette discordance ont en réalité été semées par la rédaction de l'article 150 UB du CGI qui prévoit que la cession de droits dans les sociétés à prépondérance immobilière relevant de l'IS ne relève plus... de la fiscalité immobilière ?

A. LAUMONIER ■

⁷ TA Montreuil, 7 juin 2019, n° 1705505, Le Bigot, concl. G. Thobaty : IP 3-2019, n° 7, § 12.

⁸ De ce point de vue, le jugement du TA de Montreuil permettait d'harmoniser le régime de plus-values applicable selon que le cédant était ou non un résident fiscal français dans cette hypothèse.

⁶ BOI-INT-CVB-BEL-10-10, 12 sept. 2012, § 130.

25. À NOTER

> Impôt sur le revenu - Bénéfice du taux moyen d'imposition - Justificatifs étrangers - Traduction non officielle - Les contribuables non-résidents dont le taux de l'impôt français sur l'ensemble de leurs revenus mondiaux serait inférieur aux taux minima peuvent solliciter l'application du « taux moyen » à leurs revenus de source française par application de l'article 197 A du CGI. À l'appui de leur demande, tous moyens de preuve de leurs revenus mondiaux ou de l'absence de tels revenus sont en principe admis. La question portait sur la possibilité d'utiliser comme moyens de preuve des justificatifs établis dans une langue étrangère n'ayant fait l'objet que d'une traduction non officielle, ce à quoi le Ministre a répondu qu'une telle traduction est susceptible d'être acceptée mais que, en cas de doute sur la traduction transmise, l'administration se réservait le droit de demander à l'usager une traduction officielle.

RM del Picchia, n° 12627 : JO Sénat, 30 janv. 2020, p. 535

A. LAUMONIER ■

> Plus-value immobilière - Convention franco-suisse - Égalité de traitement - Exonération de la première cession d'un logement autre que la résidence principale - Le Conseil d'État juge que l'article 15.4 de la convention franco-suisse, qui prévoit que les gains provenant de l'aliénation des biens immobiliers, « tels qu'ils sont retenus pour l'assiette de l'impôt sur les plus-values, sont calculés dans les mêmes conditions, que le bénéficiaire soit résident de l'un ou de l'autre État contractant. Si ces gains sont soumis dans un État contractant à prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, ce prélèvement est calculé dans les mêmes conditions, que le bénéficiaire soit résident de l'un ou de l'autre État contractant », doit être interprété en ce sens que les plus-values résultant de la cession de biens immobiliers sont imposées dans les mêmes conditions que le bénéficiaire soit résident fiscal français ou suisse, ce qui implique notamment qu'un résident suisse ne peut être exclu du bénéfice de l'exonération prévue par le 1° bis du II de l'article 150 U du CGI, s'il en remplit les conditions.

CE, 9^e et 10^e ch., 12 févr. 2020, n° 415475, Min. c/ Billot (V. annexe 7)

L'article 244 bis A du CGI ne permet pas aux non-résidents de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 150 U précité du CGI qui exonère la plus-value réalisée lors de la première cession d'un logement autre que la résidence principale, à condition que le cédant n'ait pas été propriétaire de sa résidence principale (directement ou par personne interposée) au cours des quatre années précédant la cession, cette exonération étant limitée à une seule cession et à la fraction du prix de cession employé, dans un délai de vingt-quatre mois à compter de la cession, à l'acquisition d'une résidence principale. Après cassation, la présente affaire a été renvoyée devant la CAA de Versailles qui devra vérifier que lesdites conditions ont bien été remplies en l'espèce (ce qui paraît être le cas).

Le présent cas de figure, qui constitue une illustration du principe de primauté des conventions fiscales internationales sur le

droit fiscal interne, peut toutefois paraître relativement rare en pratique car il suppose que les contribuables concernés aient décidé de réinvestir le produit de la cession dans une résidence principale située en France (ce qui serait susceptible d'avoir un potentiel effet sur la détermination du lieu de leur résidence fiscale à compter de cette date).

A. LAUMONIER ■

Régime social

26. Prélèvements sociaux - États-Unis - Crédit d'impôt - L'administration fiscale française intègre au BOFiP le changement de position de l'IRS, qui considérait que la CSG et la CRDS étaient hors du champ des mécanismes de crédit d'impôt prévus à l'article 24 de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994. CSG et CRDS doivent désormais être prises en compte dans le calcul du crédit d'impôt déductible de l'impôt américain sur le revenu accordé aux résidents américains percevant des revenus de source française ainsi qu'aux résidents de France soumis à l'impôt américain à raison de leur nationalité américaine.

BOI-INT-DG-20-20-100, BOI-INT-CVB-USA-10, 19 févr. 2020 (V. annexe 8)

27. Les articles introductifs des conventions internationales définissent généralement une liste des impôts entrant dans le champ des stipulations conventionnelles visant à éviter les situations de double imposition.

Des conflits peuvent néanmoins apparaître entre deux États quant à la portée à donner à cette définition, notamment lorsqu'un impôt qui n'est pas explicitement visé ou exclu par la convention peut, au regard de ses caractéristiques propres, être assimilé à un autre impôt visé par cette convention.

Un tel conflit d'interprétation existait de longue entre la France et les États-Unis à propos de l'inclusion de la CSG et de la CRDS dans le champ de la convention fiscale franco-américaine.

Tel que précisé dans un BOFiP publié en 2016⁹, l'administration fiscale française assimile la CSG et la CRDS à l'impôt sur le revenu pour interpréter les conventions fiscales internationales. Par conséquent, dès lors qu'une convention fiscale vise l'impôt sur le revenu, la CSG et la CRDS sont regardées par le droit français comme dans le champ de la convention, sous réserve du cas où une stipulation particulière exclurait ces contributions.

À l'inverse, l'administration américaine refusait de procéder à une telle assimilation, comme le soulignait en 2013 une réponse ministérielle Narassiguin¹⁰. L'Internal Revenue Service (IRS) semblait en effet considérer que ces contributions ne

9 BOI-INT-DG-20-20-100, 3 juin 2016, § 110.

10 RM Narassiguin, n° 7429 : JOAN 15 janv. 2013, p. 510.

constituaient pas des impôts mais des cotisations sociales, et qu'elles entraient à ce titre dans le champ des dispositions de l'accord de sécurité sociale du 2 mars 1987 entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des États-Unis d'Amérique, et non dans celles de la convention fiscale franco-américaine.

Cette situation avait pour conséquence de ne pas permettre aux personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu aux États-Unis à raison de leur résidence et percevant des revenus de source française, ainsi qu'aux résidents de France soumis à l'impôt américain à raison de leur nationalité américaine, de bénéficier aux États-Unis du crédit d'impôt prévu par le paragraphe 2 de l'article 24 de la convention lorsque leurs revenus avaient été soumis à la CSG et à la CRDS en France. Il en résultait donc une situation de double imposition.

Pendant si la position de l'IRS avait été confirmée dans une affaire *Eshel vs Commissioner* du 2 avril 2014, ce jugement avait été annulé par la Cour d'appel du district de Columbia dans une décision du 5 août 2016.

L'IRS a donc récemment remis en cause son ancienne position dans une publication officielle du 19 juillet 2019, et admet désormais que la CSG et la CRDS sont effectivement des impôts et non des cotisations sociales, de sorte que ces contributions sont désormais couvertes par la convention et ses dispositions en matière de crédit d'impôt au regard du droit américain.

Il est enfin à noter que l'administration fiscale française a profité de la mise à jour du BOFIP relatif à la convention fiscale franco-américaine pour préciser que l'impôt sur la fortune immobilière, qui a remplacé l'impôt de solidarité sur la fortune, est inclus dans le champ de la convention conformément au paragraphe 2 de son article 2.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Si l'administration fiscale française a décidé d'inclure cette précision dans ces commentaires, cette évolution de la position des États-Unis n'a de conséquence qu'au regard du droit fiscal américain. En effet, les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu aux États-Unis pourront désormais obtenir un crédit d'impôt aux États-Unis à raison de la CSG et de la CRDS payée en France, sous réserve du respect de certaines conditions. Ceci n'implique en revanche pas de modification du champ d'application de ces contributions au regard du droit français.

Selon les informations fournies par l'IRS sur son site internet, il demeure possible pour les contribuables ayant subi une double imposition à raison de l'ancienne position des États-Unis en la matière, de procéder auprès de l'IRS à une **demande de restitution** du crédit d'impôt dont ils auraient normalement dû bénéficier. Toujours selon le site de l'IRS, le délai de prescription applicable en la matière serait en principe de 10 ans.

S. AUFÉRIEL ■

28. À NOTER

> Plus-values immobilières - Prélèvement de solidarité de 7,5 % - Le Conseil d'État juge que le produit du prélèvement de solidarité sur les produits de placement institué par l'article 235 ter du CGI étant affecté au budget général de l'État, il ne peut être regardé comme présentant un lien avec les lois qui régissent les branches de la sécurité sociale. Dès lors, le prélèvement en cause n'entre pas dans le champ d'application du règlement du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale. Par suite, doit être écarté le moyen tiré de ce que les commentaires administratifs publiés au BOFiP¹¹ prescrivent l'application de dispositions législatives qui méconnaîtraient le principe d'unicité de législation énoncé par l'article 11 du règlement susvisé.

CE, 8^e et 3^e ch., 20 sept. 2019, n° 430189, Lafon

Le Conseil d'État ne fait ici que confirmer, à l'encontre de la doctrine administrative cette fois, ce qu'il avait déjà pu juger vis-à-vis de la loi fiscale elle-même dans un précédent arrêt du 1^{er} juillet 2019¹². Il faut peut-être désormais estimer, à la suite du rapporteur public qui a formulé un pari en ce sens, qu'il s'agit là, très vraisemblablement, de la fin des suites de la jurisprudence *de Ruyter*.

A. LAUMONIER ■

Successions internationales

29. Succession - Réserve héréditaire - État des lieux et propositions - Le groupe de travail sur la réserve héréditaire remet son rapport à la garde des Sceaux. Celui-ci accorde une grande importance aux aspects de droit international et de droit comparé relatifs au sujet.

Rapport sur la réserve héréditaire, 13 déc. 2019

30. Le 13 décembre 2019, le groupe de travail sur la réserve héréditaire remettait son rapport à la garde des Sceaux, ministre de la Justice. Riche de 216 pages, et suivi de près de 300 pages d'annexes, le document revisite la réserve héréditaire en deux parties à la lecture très stimulante, l'une relative à « *la réserve héréditaire aujourd'hui* », l'autre consacrée à « *la réserve héréditaire demain* », et avance plus de 50 propositions, augurant, peut-être, une réforme de la matière¹³. Réunies

11 BOI-RFPI-PVINR-20-20, 19 avr. 2019, § 80.

12 CE, 1^{er} juill. 2019, n° 422780, Dreyer, concl. R. Victor : IP 1-2020, n° 7, § 18.

13 Pour une opinion générale sur ce rapport, nous renvoyons à l'éditorial de G. Wicker en tête du présent numéro (IP 2-2020, n° 01). Pour une présentation des aspects de droit interne, nous renvoyons à la chronique « Transmission du patrimoine » de S. Piédelièvre et L. Taudin (IP 2-2020, n° 5, § 1).

autour de cinq axes - les bénéficiaires de la réserve héréditaire, le montant de la réserve héréditaire, l'assiette de la réserve héréditaire, la sanction de la réserve héréditaire, et le pouvoir de la volonté -, les propositions n'occultent pas les difficultés soulevées par la réserve en droit international privé, dont toutes n'ont pas été levées par les fameux arrêts *Jarre*¹⁴ et *Colombier*¹⁵ du 27 septembre 2017. Il est vrai que les lettres de mission adressées aux co-directeurs du groupe de travail révélaient l'importance que la garde des Sceaux attachait aux aspects de droit international et de droit comparé relatifs au sujet. Aussi bien lesdites lettres affirmaient-elles, d'emblée, que la réserve héréditaire constituait l'un des principes fondateurs de la matière successorale, « régulièrement remis en lumière pour en dénoncer [...] son contournement dans les successions transfrontières soumises à une loi étrangère qui méconnaîtrait un tel principe ». Plus avant, la ministre mentionnait que « la mobilité croissante des citoyens nécessite de disposer d'un panorama comparatif de la réserve héréditaire "à la française" avec certaines législations représentatives des systèmes de common law et de droit civil, afin d'apprécier dans quelle mesure la conception française de la réserve est partagée par d'autres États ou au contraire s'en éloigne ». Les membres du groupe de travail étaient ainsi invités à recenser les différents types de modèles existants, les bénéficiaires et les possibilités d'aménagement pour les pays qui connaissent la réserve, ou les gardes fous et leviers de protection subsidiaires éventuels pour les pays qui l'ignorent, si bien que les praticiens et spécialistes de droit comparé trouveront dans le rapport d'intéressants développements, ainsi que des cartes, mettant en lumière le large rayonnement de la réserve héréditaire dans l'espace. Les lettres de mission demandaient également au groupe de travail de se livrer à « une analyse de la manière dont le droit français reconnaît et réceptionne les droits étrangers, notamment en application du règlement européen 650/2012 », afin de permettre d'apprécier si l'internationalisation croissante des questions successorales justifie une évolution du modèle français.

La synthèse publiée par le groupe de travail, à l'issue de son étude comparative, est des plus éclairantes : « l'observation des droits étrangers enseigne que, là où la réserve héréditaire fait défaut, existent des équivalents fonctionnels. La liberté de disposer gratuitement de ses biens n'est nulle part absolue. Les droits de Common Law encadrent aussi cette liberté mais ils le font avec d'autres instruments juridiques ». Cette conclusion rejaillit sur les propositions avancées par le groupe en droit international privé.

En cette dernière matière, **la synthèse met bien en lumière les incertitudes caractérisant notre droit positif**. De fait, aujourd'hui, la Cour de cassation considère que la réserve héréditaire n'est pas en elle-même d'ordre public international. « Elle ne l'est que dans sa dimension alimentaire, l'exception d'ordre public n'étant susceptible d'être mise en œuvre que dans l'hypothèse où l'application de la loi étrangère laisserait un héritier dans une situation de précarité économique ou de besoin ». En résulte, indique le rapport, « de nombreuses incertitudes tant pratiques que théoriques qui sont d'autant plus regrettables que

cette interprétation jurisprudentielle ne s'impose pas à la lumière des fondements de la réserve héréditaire en droit interne. Ceux-ci en effet ne se réduisent pas à une simple fonction alimentaire ».

31. À partir de là, le rapport avance trois propositions qui méritent de retenir l'attention des spécialistes d'ingénierie patrimoniale :

- la réserve héréditaire devrait être reconnue comme étant d'ordre public international en tant qu'elle appartient aux « principes qui se rattachent aux fondements politiques, familiaux et sociaux de la société » (proposition n° 2) ;

- devrait être considérée comme contraire à l'ordre public international la loi étrangère dont l'application conduirait à priver de tout droit un descendant en rang utile pour succéder lorsque le défunt ou l'héritier est de nationalité française ou réside en France au moment du décès (proposition n° 3) ;

- adopter éventuellement une démarche plus large en étendant ces rattachements à tous les ressortissants d'un État membre ou ayant leur résidence dans un État membre (proposition n° 3 bis).

♦ Sur la proposition n° 2 du rapport

32. La première des trois propositions pourrait, *a priori*, inquiéter vivement les ingénieurs patrimoniaux, et plus particulièrement les *estate planners*. Considérer que la réserve héréditaire est d'ordre public international n'est-il pas propre à remettre en cause certaines stratégies d'anticipation successorale dans l'ordre international, bien connues des praticiens ? Il est vrai que cette proposition, à première vue, a de quoi surprendre, tant quant à ses fondements théoriques qu'en ce qui concerne ses conséquences pratiques.

D'un point de vue théorique, la proposition avancée par le groupe de travail repose, semble-t-il, sur la possible valeur constitutionnelle de la réserve héréditaire¹⁶. L'étude, sur ce point, se trouve étayée par la contribution du Professeur Benzina¹⁷. Cependant, ainsi que le mentionne le rapport, à ce jour, le Conseil constitutionnel ne s'est jamais prononcé sur la valeur constitutionnelle de la réserve héréditaire et, même s'il n'est pas exclu que le Conseil constitutionnel, à le supposer saisi de l'appréciation de la constitutionnalité d'une loi abrogeant les dispositions du Code civil relatives à la réserve héréditaire, reconnaisse l'existence d'un droit de succession de valeur constitutionnelle et voie dans la réserve héréditaire l'expression des garanties législatives entourant ce droit, « il convient d'être prudent »¹⁸. Sans doute n'est-il pas utile de revenir sur la controverse doctrinale entre les auteurs considérant que la réserve héréditaire relève de l'ordre public international et ceux qui enseignent que seule la situation de besoin de l'héritier devrait permettre le déclenchement de l'ordre public. Nous nous permettrons seulement de rappeler, ce qu'avait d'ailleurs souligné la Cour d'appel de Paris dans l'arrêt *Colombier*¹⁹, que s'« il n'est pas contesté que la

14 Cass. civ. 1^{re}, 27 sept. 2017, n° 16-17.198.

15 Cass. civ. 1^{re}, 27 sept. 2017, n° 16-13.151.

16 Rapport, n° 256, p. 115, et spéc. p. 116.

17 Annexes au rapport du groupe de travail, p. 13 et s.

18 Rapport, p. 91.

19 CA Paris, 16 déc. 2015, n° 13/17078, *Colombier*.

réserve [est] fondée sur un devoir familial qu'aurait le défunt de laisser une fraction de ses biens à ses enfants, le contenu de l'ordre public est susceptible de varier au fil du temps et des évolutions de la société et les réformes législatives intervenues traduisent un affaiblissement de la réserve, notamment après l'adoption de la loi du 23 juin 2006 sur les successions et la généralisation de la réduction en valeur [...]. De fait, il a pu être observé que l'ordre public international constitue le noyau dur de l'ordre public interne. Or, en droit interne français, la réserve est certes d'ordre public, mais les règles qui la concernent relèvent quand même d'un ordre public assez particulier, qui ne s'impose pas au juge, et auquel les réservataires eux-mêmes peuvent renoncer *a posteriori* par un consentement à exécution. Plus avant, comme a pu le souligner la Cour d'appel de Paris dans la décision précitée, « les modifications apportées en France par la loi du 23 juin 2006 au droit des successions, telles l'exclusion des ascendants du bénéfice de la réserve, la faculté de renoncer de façon anticipée à l'action en réduction, l'exclusion des assurances-vie de la masse successorale, la réduction en valeur et plus en nature, et les mécanismes instaurés par le règlement européen du 4 juillet 2012 marqués par une plus grande liberté de tester et l'anticipation successorale, désormais en vigueur en France, ont fait évoluer le sens de la réserve héréditaire ». À partir de là, il nous semblait que le principe posé par la Cour de cassation, dans ses deux arrêts du 27 septembre 2017, selon lequel « une loi étrangère désignée par la règle de conflit qui ignore la réserve héréditaire n'est pas en soi contraire à l'ordre public international français », méritait d'être approuvé ; d'autant qu'une telle solution répond sans doute aux besoins des praticiens. Voilà en effet des années que notaires et autres *estate planners*, en présence d'éléments d'extranéité, mettent en œuvre des stratégies d'évitement des règles françaises sur la réserve²⁰. Affirmer, *ex abrupto*, que la réserve est d'ordre public international, apparaît dès lors de nature à remettre en cause les options civiles - voire fiscales - reposant par exemple sur des mises en société d'immeubles, parfois préconisées par les praticiens en dépit du fameux arrêt *Caron*²¹. En revanche, considérer, à la suite des arrêts *Jarre* et *Colombier*, que la réserve n'est pas d'ordre public, présenterait le mérite de ne pas battre en brèche les nouvelles stratégies d'anticipation successorale fondées sur la *professio juris* et de respecter l'esprit libéral animant le règlement n° 650/2012 relatif aux successions internationales, dont l'un des objectifs est de mettre les sujets de droit en mesure d'organiser à l'avance leur succession²².

Pour autant, sans doute ne faut-il pas trop s'alarmer de la proposition n° 2 figurant dans le rapport, selon laquelle « la réserve héréditaire devrait être reconnue comme étant d'ordre public international en tant qu'elle appartient aux "principes qui se rattachent aux fondements politiques, familiaux et sociaux de la société" »²³. Si celle-ci peut surprendre en ce qu'elle semble reposer sur une approche *in abstracto* de la loi étrangère

ignorant la réserve, la proposition présente déjà, en soi, le mérite d'exprimer clairement un principe. Cependant, les auteurs du rapport n'ont pas entendu s'arrêter à cette seule approche. Les termes de la proposition suivante montrent en effet que ceux-ci ont eu le souci de bien articuler approche abstraite et approche concrète de l'ordre public international au sujet de la réserve héréditaire. « C'est le résultat de l'application de la loi étrangère qui doit conduire à déclencher l'ordre public ». D'une certaine manière, la proposition qui vient d'être présentée permet de présumer qu'une loi étrangère ignorant la réserve devrait être considérée comme contraire à notre ordre public international ; mais cette présomption pourrait fort bien, sur le fondement de la proposition n° 3 qui suit, se trouver renversée, aux termes d'une appréciation concrète de l'atteinte à l'ordre public international, qui se trouve très méticuleusement encadrée. De fait, les deux propositions ne peuvent être lues qu'en contemplation l'une de l'autre, et l'on regrettera seulement, à cet égard, qu'elles n'aient pas été regroupées en une seule proposition, divisée en deux paragraphes.

◆ Sur les propositions n° 3 et 3 bis du rapport

33. Selon la proposition n° 3, « Devrait être considérée comme contraire à l'ordre public international la loi étrangère dont l'application conduirait à priver de tout droit un descendant en rang utile pour succéder lorsque le défunt ou l'héritier est de nationalité française ou réside en France au moment du décès ». **Nécessaire d'un point de vue méthodologique, en ce qu'elle permet de comprendre et de mettre en œuvre la proposition qui la précède, cette proposition est surtout remarquable en ce qu'elle permet de lever la plupart des incertitudes soulevées par les arrêts *Jarre* et *Colombier*. Elle constitue ainsi un formidable vecteur de sécurité juridique, tout en étant suffisamment libérale pour laisser aux praticiens la possibilité de mettre en œuvre de nombreuses stratégies d'anticipation successorale.** Sans doute faut-il, pour en mesurer pleinement le bien-fondé, rappeler les difficultés découlant des solutions retenues à ce jour par la Cour de cassation.

Dans les deux arrêts précités du 27 septembre 2017, la cour régulatrice avance qu'une loi étrangère ne peut être écartée que si son application concrète, au cas d'espèce, conduit à une situation incompatible avec les principes du droit français considérés comme essentiels ; et la première chambre civile de souligner que les parties, dans les affaires en question, ne soutiennent pas se trouver dans une situation de précarité économique ou de besoin. Elle relève en outre, dans l'arrêt *Colombier*, que les héritiers étaient tous majeurs au jour du décès de leur père. Ces motifs soulèvent un certain nombre d'interrogations. Quels sont ces principes essentiels évoqués par la Cour ? Quand une situation de précarité économique ou de besoin se trouve-t-elle caractérisée ? Comment déterminer le montant de la réserve héréditaire en cas d'atteinte à l'ordre public international ? Faut-il calculer la réserve conformément au *quantum* fixé à l'article 913 du code civil, ou bien, considérant que le caractère alimentaire de la réserve aurait désormais pris le pas sur sa fonction de conservation des

20 E. Fongaro, La préparation d'une succession internationale ou l'art subtil d'éluider la réserve héréditaire : JCPN 2008, 1221. - E. Fongaro, L'anticipation successorale à l'épreuve du « règlement successions » : JDI 2014, n° 2, p. 477.

21 Cass. civ. 1^{re}, 20 mars 1985, n° 82-15.033.

22 Règl. n° 650/2012, consid. 7.

23 Rapport, n° 256, p. 116.

biens dans la famille, convient-il de fixer ce montant à hauteur des seuls besoins de l'héritier réservataire ? Plus avant, à supposer que le montant de la réserve soit calculé, en cas d'atteinte à l'ordre public international, selon les règles du droit successoral français, se pose la question du régime de la réserve. Faut-il appliquer dans leur intégralité les dispositions du droit français, ou bien adapter ces dernières ? Aussi bien les arrêts du 27 septembre 2017 pourraient-ils laisser penser que seul l'héritier réservataire dans le besoin, ou en situation de précarité économique, pourrait demander à être rempli de sa réserve ; mais une telle solution pourrait s'avérer particulièrement inégalitaire pour les autres héritiers réservataires, n'étant pas en situation de besoin ou de précarité économique, qui, eux, ne pourraient pas réclamer leur droit à réserve, alors même, le cas échéant, qu'ils auraient été exhérédés par leur auteur²⁴. La proposition n° 3 du rapport, par la solution qu'elle retient, écarte toutes ces difficultés.

En premier lieu, à aucun moment la proposition analysée ne fait référence à la majorité ou à la minorité de l'héritier réservataire, pas plus qu'à une quelconque situation de précarité économique ou de besoin de celui-ci, ce qui résout la question du calcul de la réserve en cas d'atteinte à l'ordre public international. Les auteurs du rapport soulignent en effet que si la réserve constitue un mécanisme de solidarité familiale, et si elle assume en ce sens une fonction alimentaire, elle repose également sur d'autres fondements que la jurisprudence de la Cour de cassation passe sous silence « *alors qu'ils demeurent tout aussi solides et actuels en droit positif* »²⁵. Le groupe de travail affirme avec force que « *la jurisprudence actuelle de la Cour de cassation doit être abandonnée en ce qu'elle dit de la réserve héréditaire qu'elle n'est pas d'ordre public international sauf en sa dimension alimentaire* »²⁶. Il s'ensuit très clairement, en considération de la proposition analysée, qu'en cas d'atteinte à l'ordre public international, le montant de la réserve, que l'héritier soit majeur ou mineur, ne saurait être déterminé qu'en application des articles 913 et suivants du code civil, et non pas à hauteur des besoins de l'héritier réservataire. Plus avant, l'application des règles susmentionnées résout le problème de la détermination des titulaires de l'action en réduction. Quand bien même le rapport envisage-t-il l'application d'une loi étrangère conduisant à priver de tout droit « un » descendant, il ne fait pas de doute que la mise en œuvre des articles précités²⁷ ne permet pas de limiter l'action en réduction au seul descendant privé de droit. En effet, dès lors qu'un descendant se trouverait privé de droit - et sous réserve que la situation présente une certaine proximité avec la France²⁸ -, ce sont en réalité tous les héritiers réservataires au sens du droit français qui pourraient bénéficier du jeu de l'exception d'ordre public international et des règles françaises sur la réserve, cette dernière garantissant ainsi une égalité minimale entre les

enfants. Une telle solution présente le mérite de la clarté et de la simplicité. Elle est dans cette perspective respectueuse de la sécurité et de la prévisibilité juridique. En considération de cette proposition, en cas d'atteinte à l'ordre public international, un notaire pourra aisément liquider la succession en application des dispositions successorales du Code civil français. Un *estate planner* pourra, à l'occasion de la mise en œuvre d'une option civile ou fiscale, conseiller efficacement son client en l'informant précisément des conséquences de sa stratégie de transmission. Au demeurant, les certitudes découlant de la proposition commentée semblent de nature à limiter le risque de contentieux en matière de successions internationales.

En second lieu, la proposition devrait également satisfaire les ingénieurs patrimoniaux en raison de la solution somme toute assez rigoureuse qu'elle retient quant à la mise en œuvre de l'exception d'ordre public international en cas d'atteinte à la réserve. Le rapport élève en effet le seuil de déclenchement de l'exception d'ordre public à un niveau particulièrement élevé, tant en considération du résultat conduisant à l'éviction de la loi étrangère, qu'en considération des liens de proximité que devrait présenter la situation avec la France.

Quant à son résultat, l'exception d'ordre public serait appelée à jouer lorsque l'application de la loi étrangère conduirait à priver de « tout droit » un descendant en rang utile pour succéder. Cette solution doit être approuvée, étant toutefois observé que le cantonnement du jeu de l'exception à la privation des droits des seuls descendants s'explique par le souhait des auteurs du rapport de supprimer la réserve héréditaire du conjoint survivant²⁹. Avant même l'entrée en application du règlement n° 650/2012 et les décisions rendues par la Cour de cassation le 27 septembre 2017, d'éminents spécialistes avaient estimé que, tout au plus, « *l'intervention [de l'ordre public] n'[était] envisageable que si l'atteinte au principe de la réserve [était] d'une certaine gravité* »³⁰. Selon le Professeur Lagarde, le jeu de l'exception d'ordre public international exigerait « *un examen sérieux des circonstances de l'espèce* »³¹. Il semblait ainsi évident qu'une loi étrangère retenant un taux de réserve inférieur à celui du droit français, ou simplement des modalités différentes de celles du droit français, ne pouvait être contraire à l'ordre public international français ; et il était apparu à certains auteurs que la seule question soulevant vraiment des difficultés concernait le cas de la désignation d'une loi étrangère ignorant purement et simplement la réserve. Dans ce cas, l'ordre public international devant s'apprécier *in concreto*, il n'y aurait pas eu lieu, avait-il été avancé, d'évincer la loi étrangère lorsque les héritiers réservataires se seraient vu reconnaître des droits par des règles équivalentes à la réserve. Mais demeuraient les autres situations³². Sur ce point encore, la proposition sous examen

24 V. sur ces questions E. Fongaro et E. Naudin, Comment calculer le montant de la réserve héréditaire en cas d'atteinte à l'ordre public international ? : JCPÉ 2019, 1193.

25 Rapport, n° 254, p. 115.

26 Rapport, n° 255, p. 115.

27 C. civ., art. 913 et s.

28 V. *infra*.

29 Rapport, proposition n° 11.

30 A. Bonomi et P. Wautelet, Le droit européen des successions Commentaire du Règlement (UE) n° 650/2012 du 4 juillet 2012 : *Bruylant*, 2^e éd., art. 35, p. 594, n° 30.

31 P. Lagarde, Les principes de base de nouveau règlement européen sur les successions : *Rev. crit. DIP* 2012, p. 691 et s., spéc. n° 20.

32 E. Fongaro, L'anticipation successorale à l'épreuve du « règlement successions », préc.

apporte une réponse très claire, balayant de nouveau, par la même occasion, quelques incertitudes soulevées par les arrêts *Jarre* et *Colombier* : ce n'est que si un descendant en rang utile pour succéder se voyait privé de « tout droit » que l'atteinte à l'ordre public international pourrait être invoquée. Cependant, il est permis de penser qu'il y aura en réalité peu de probabilités pour qu'une telle situation se présente. De fait, ainsi que le révèlent les études de droit comparé, la réserve héréditaire n'est pas une spécificité du droit français. Aussi bien existe-t-elle également dans tous les systèmes juridiques de tradition civiliste européenne, latino-américaine, ainsi que dans de nombreux droits d'Afrique et d'Asie³³. Plus avant, les pays de *common law*, dont on affirme parfois qu'ils ignorent la réserve héréditaire, connaissent des équivalents fonctionnels à celle-ci, tels la *family provision* du droit anglais ou l'*elective share* du droit des États-Unis, lequel offre par ailleurs une protection aux proches du défunt exhérédés, et notamment aux enfants, grâce à l'*undue influence*. Il devrait ainsi être très rare, en pratique, qu'une loi étrangère, désignée par notre règle de conflit de lois en matière de successions, prive un descendant de tout droit dans la succession du défunt. L'exception d'ordre public international ayant ainsi peu de probabilités de jouer, la proposition sous examen devrait permettre aux *estate planners* de conseiller à leurs clients des stratégies d'anticipation successorale performantes, sans être enfermés dans un cadre trop rigide. Ainsi en va-t-il, *a fortiori*, en considération des précisions apportées par le groupe de travail quant au lien de proximité avec la France que devrait présenter la situation juridique pour que l'exception d'ordre public puisse être invoquée.

Selon la proposition n° 3, la loi étrangère dont l'application priverait un descendant de tout droit ne pourrait être évincée que « lorsque le défunt ou l'héritier est de nationalité française ou réside en France au moment du décès ». Cette solution repose sur ce que les interprivatistes désignent sous l'expression d'ordre public de proximité. Cette notion n'était pas absente des arrêts *Jarre* et *Colombier*, lesquels avaient pris soin de rappeler un certain nombre de faits établissant que les situations des défunts, dans les deux affaires, présentaient des liens plus étroits avec les États-Unis qu'avec la France, justifiant encore l'absence d'éviction de la loi étrangère ignorant la réserve. Même si certains commentateurs desdites décisions avaient pu considérer que ces éléments étaient surtout destinés à écarter toute hypothèse de fraude à la loi, d'autres avaient estimé qu'ils illustraient la théorie de l'ordre public de proximité, en observant néanmoins que la Cour de cassation aurait

peut-être pu prendre en considération, outre les éléments qu'elle mentionne dans ses décisions, la nationalité française des défunts et de leurs héritiers, ainsi que la résidence de ces derniers en France. Sur ce point, le rapport se caractérise de nouveau par sa clarté. Il identifie avec précision les liens étroits avec la France de nature à justifier la mise en œuvre de l'exception d'ordre public en matière de réserve héréditaire. D'aucuns pourraient critiquer cette approche qui, d'une certaine manière, tend à relativiser les valeurs qu'entend protéger l'ordre public international. Ce dernier serait « à géométrie variable » selon que la situation présente des liens plus ou moins étroits avec la France. Cependant, il nous semble que la solution avancée constitue un « garde-fou » raisonnable en considération du seuil élevé de déclenchement de l'exception d'ordre public international avancé par le groupe de travail. Au demeurant, en l'absence de liens étroits avec la France, tels que précisés dans la proposition, les *estate planners* bénéficieront d'une très importante marge de manœuvre afin de proposer à leurs clients des solutions leur permettant de profiter sans doute d'une large liberté de disposer.

34. Un bémol toutefois. Il est permis de se demander si la solution ainsi proposée - quand bien même tous les héritiers (pas seulement le descendant français ou résident en France), quelle que soit leur nationalité ou leur résidence, pourraient invoquer le jeu de l'exception d'ordre public international - est bien compatible avec le principe de non-discrimination consacré tant par le droit de l'Union européenne que par le droit du Conseil de l'Europe. Telle est la raison pour laquelle il serait certainement opportun, conformément à la proposition n° 3 bis, afin d'éviter les foudres de la CJUE ou de la Cour EDH, d'étendre ces rattachements à tous les ressortissants d'un État membre ou ayant leur résidence dans un État membre.

◆ Conclusion

35. Il nous semble que **les propositions avancées par le groupe de travail sur la réserve héréditaire, en matière de droit international privé, s'avèrent tout à fait opportunes pour les praticiens du droit et méritent de recevoir un accueil favorable de la part des spécialistes de la gestion de patrimoine. À défaut de connaître une consécration législative, laquelle demeure somme toute assez hypothétique, on ne peut que souhaiter qu'elles inspirent les magistrats et trouvent rapidement un écho positif en jurisprudence.**

E. FONGARO ■

33 Rapport, n° 40, p. 36 et s.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : Décret n° 2019-1274 du 2 décembre 2019 portant publication de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune (ensemble un protocole), signée à Paris le 20 mars 2018 : JO 4 déc. 2019, texte n° 2

Annexe 2 : Ord. n° 2020-115, 12 févr. 2020 renforçant le dispositif national de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, art. 8, 13 et 14 : JO 13 févr. 2020, texte n° 12

Annexe 3 : L. n° 2019-1479, 28 déc. 2019 de finances pour 2020, art. 13 : JO 29 déc. 2019, texte n° 1

Annexe 4 : CE, 8^e et 3^e ch., 19 déc. 2019, n° 428443, Min. c/ Lindner, concl. R. Victor

Annexe 5 : CE, 9^e et 10^e ch., avis, 12 févr. 2020, n° 435907, Delpont, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon

Annexe 6 : CE, 8^e et 3^e ch., 24 févr. 2020, n° 436392, Baartmans, concl. K. Ciavaldini

Annexe 7 : CE, 9^e et 10^e ch., 12 févr. 2020, n° 415475, Min. c/ Billot, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon

Annexe 8 : BOI-INT-DG-20-20-100, BOI-INT-CVB-USA-10, 19 févr. 2020

