

PATRIMOINE

Chronique d'actualité



Eric CHARTIER

Avocat associé, Altitude Avocats



Ariane PÉRIN-DUREAU

Professeur à l'Université de Strasbourg



Marilyne SADOWSKY

Maître de conférences à l'Université Paris I (Panthéon-Sorbonne)



Julien SAÏAC

Avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats

AVEC LA PARTICIPATION DE :



Mary LÉDÉE

Avocat, CMS Francis Lefebvre Avocats



Frédéric ROUX

Avocat, CMS Francis Lefebvre Avocats

Revenus du patrimoine

> **Impôt sur le revenu - Plus-values sur titres** - Dans une décision très attendue, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution les dispositions législatives ne prévoyant pas de faire bénéficier des abattements pour durée de détention les plus-values en report antérieures au 1^{er} janvier 2013, alors même que cette impossibilité avait été jugée contraire à la directive fusions pour les opérations entrant dans son champ d'application. Le Conseil laisse ainsi perdurer une discrimination entre les contribuables qui peuvent se réclamer du droit de l'Union européenne et ceux qui en sont exclus, apportant par là-même une importante atténuation à sa jurisprudence *Metro Holding* (V. § 1).

> Le TA de Montreuil juge que la réserve de l'article 14, § 6 de la convention fiscale franco-britannique du 19 juin 2008 autorise le maintien du droit de la

France d'imposer des plus-values sur titres de sociétés françaises réalisées postérieurement au transfert du domicile à l'étranger, dès lors que le contribuable a été fiscalement résident sur le territoire au moins une fois au cours des six années précédant la cession (V. § 12).

> **Prélèvements sociaux** - La CAA de Lyon juge que des citoyens français domiciliés à Monaco ne peuvent pas être soumis en France aux prélèvements sociaux sur une plus-value immobilière qu'ils y réalisent. La cour, qui s'écarte sur ce point des conclusions de son rapporteur public, retient ainsi une lecture littérale de la réglementation applicable, au mépris sans doute de son esprit. La solution demande à être confirmée par le Conseil d'État (V. § 22).

...

Immobilier

> Notion de bien immobilier - Convention franco-belge

- Le Conseil d'État juge que 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. Dès lors qu'il s'agit de taxer les profits d'un contribuable non résident, il faut 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. § 29).

> Plus-value immobilière - Convention franco-suisse

- Le Conseil d'État juge qu'un résident de Suisse peut revendiquer le bénéfice de l'exonération prévue par l'article 150 U, II, 1^{er} bis du CGI pour les gains de cession de logement autre que la résidence principale. La clause d'égalité de traitement de la convention fiscale franco-suisse spécifique aux plus-values immobilières (art. 15, 4) impose en effet à la France d'appliquer aux résidents suisses les cas d'exonération prévus par le droit interne et réservés aux résidents de France (V. § 41).

Trusts et institutions comparables

> Une ordonnance transpose plusieurs mesures de la directive (UE) 2018/843 du 30 mai 2018 du Parlement européen et du Conseil, et consolide le dispositif national de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, en étendant le champ des personnes impliquées dans cette lutte et en renforçant les obligations de déclaration et d'information relatives au bénéficiaire effectif, élément central des exigences de transparence fiscale, qui conduit à aménager les obligations des administrateurs de trusts et des constituants de fiducies, ainsi que les conditions d'accès aux différents registres concernés (V. § 48).

Revenus du patrimoine

Impôt sur le revenu

1. Plus-values sur titres - Report d'imposition - Abattements pour durée de détention - Constitution

- Dans une décision très attendue, le Conseil constitutionnel a déclaré conforme à la Constitution les dispositions législatives ne prévoyant pas de faire bénéficier des abattements pour durée de détention les plus-values en report antérieures au 1^{er} janvier 2013, alors même que cette impossibilité avait été jugée contraire à la directive fusions pour les opérations entrant dans son champ d'application. Le Conseil laisse ainsi perdurer une discrimination

entre les contribuables qui peuvent se réclamer du droit de l'Union européenne et ceux qui en sont exclus, apportant par là-même une importante atténuation à sa jurisprudence *Metro Holding*.

CC, 3 avr. 2020, n° 2019-832/833 QPC, M. Marc S. et autre [Exclusion de certaines plus-values mobilières du bénéfice de l'abattement pour durée de détention] (V. annexe 1)

2. On se souvient¹ que le litige a été introduit par deux requérants qui avaient cédé des titres porteurs de plus-values en report antérieures au 1^{er} janvier 2013 : pour l'un, il s'agissait de plus-values datant d'avant 2000, et pour l'autre il s'agissait d'une plus-value réalisée en 2012 et relevant de l'article 150-0 B ter du CGI.

1 V. FI 4-2019, n° 8, § 1.

Ces requérants se plaignaient du régime d'imposition pénalisant applicable à ces plus-values, lesquelles se voyaient refuser le bénéfice des abattements pour durée de détention (applicable aux seules plus-values réalisées à compter du 1^{er} janvier 2013) au motif que l'échange de titres, qui constitue le fait générateur de l'impôt, était intervenu antérieurement à l'entrée en vigueur de ces abattements.

La législation tirait ainsi toutes les conséquences des particularités du régime des plus-values en report qui, contrairement aux plus-values placées en sursis d'imposition, sont « cristallisées » dès la date de l'échange de titres. Ce particularisme résulte d'une jurisprudence constante du Conseil d'État², et il a été validé par le Conseil constitutionnel lorsqu'il avait été saisi une première fois de la compatibilité avec la Constitution de la réglementation refusant le bénéfice des abattements pour durée de détention aux plus-values en report³.

3. C'est donc sur un autre terrain que les contribuables avaient ici décidé de se placer, à savoir le droit de l'Union européenne. Leur situation étant purement interne (échange entre titres de sociétés française), ce droit n'était en principe pas applicable en l'état actuel de la jurisprudence, aussi les requérants prétendaient-ils en obtenir le bénéfice « par ricochet » en application d'une jurisprudence du Conseil constitutionnel qui paraissait bien établie depuis la décision fondatrice *Metro Holding*⁴.

La première étape consistait donc à faire reconnaître que l'exclusion des plus-values en report du bénéfice des abattements pour durée de détention méconnaît le droit de l'Union européenne, et notamment l'article 8 de la directive 2009/133 CE relative au régime des fusions. C'est ce qui fut fait avec la décision que la CJUE a rendue le 18 septembre 2019⁵, à la suite d'une question préjudicielle qui lui avait été posée par le Conseil d'État⁶.

La Cour de justice confirmait à cette occasion que le système du report d'imposition (cristallisation de la plus-value) ne peut avoir que pour effet de permettre à la France de préserver son droit d'imposer, notamment lorsque le contribuable quitte le territoire, mais ne saurait en aucune façon impacter le calcul de l'impôt sur la plus-value, qui doit être établi selon les seules règles applicables à la date de la cession.

Une telle conclusion ne s'impose que pour les échanges entrant dans le champ de la directive (échange de titres concernant deux sociétés établies dans deux États membres différents), et il restait donc à faire juger, dans une deuxième étape, qu'il devait en aller de même dans les autres situations, notamment purement internes, au nom du principe d'égalité devant l'impôt consacré par l'article 6 de la DDHC.

C'est ainsi que, naturellement, le Conseil d'État a saisi le Conseil constitutionnel de la QPC introduite par les requérants⁷, estimant ce moyen de droit suffisamment sérieux puisque dans la droite ligne de l'affaire *Metro Holding* déjà citée.

♦ LA DÉCISION DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL

4. Pour autant, la même évidence n'a pas frappé les membres du Conseil constitutionnel.

En effet, ceux-ci ont rejeté les prétentions des requérants, en estimant que la différence de traitement qui existe en l'espèce entre les contribuables en mesure de se prévaloir des principes du droit de l'Union, et ceux qui n'ont pas cette possibilité, est en « rapport direct avec l'objet de la loi ».

Le Conseil a indiqué que cet objet est de « garantir une certaine neutralité fiscale à ces opérations en évitant que le contribuable soit contraint de céder ses titres pour acquitter l'impôt ». À cet égard, le Conseil relève que les dispositions contestées (à savoir la mise en place d'abattements) se sont « bornées à adapter » la réglementation afférente aux plus-values aux évolutions législatives, et que l'exigence résultant du droit de l'Union de « renforcer la neutralité fiscale des opérations européennes d'échange de titres » n'entraîne pas une « dénaturation de l'objet initial de la loi ». Le Conseil poursuit en estimant qu'au regard de cet objet, « il existe une différence de situation, tenant au cadre, européen ou non, de l'opération d'échange de titres » qui justifie la différence de traitement.

Il semble donc, selon le Conseil, qu'une discrimination condamnable puisse être constatée seulement si le droit de l'Union devait aboutir à remettre en cause le **principe même** d'une imposition (ou d'une non-imposition), et pas seulement ses **modalités d'application** comme c'était le cas ici.

5. La décision en elle-même contient assez peu d'éléments explicatifs, et **il convient de se référer aux commentaires publiés par le Conseil constitutionnel** pour en tirer davantage de conclusions.

Ces commentaires se révèlent en effet circonstanciés et pédagogiques, preuve que le Conseil a souhaité poser les bases d'une réorientation des principes initialement tirés de sa décision *Metro Holding*, en mettant en exergue qu'il s'agit d'un simple affinement de ces principes, et non pas d'une rupture.

De fait, le Conseil avait déjà eu l'occasion, dès 2015, d'indiquer que toute différence de traitement entre une situation relevant du droit de l'Union et une situation qui n'en relève pas n'est pas nécessairement contraire aux principes constitutionnels : « [...] le maintien d'une différence éventuelle de régime entre les situations régies par la directive et celles qui ne le sont pas n'est pas problématique par principe et en toute hypothèse. Cela implique d'examiner les situations au cas par cas [...] »⁸. Depuis la décision *Metro Holding*, le Conseil avait ainsi eu l'occasion de censurer certaines dispositions discriminatoires⁹, et d'en

2 V. par ex. CE, 1^{er} avr. 2015, n° 361745, Dreyfuss.

3 CC, 22 avr. 2016, n° 2016-538 QPC.

4 CC, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, Sté Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash [Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote].

5 CJUE, 18 sept. 2019, C-662/18 et C-672/18 : FI 4-2019, n° 8, § 1.

6 CE, 12 oct. 2018, n° 423118, Simoncini et n° 423044, Galbert Defforey, concl. B. Bohnert : FI 1-2019, n° 8, § 1.

7 CE, 19 déc. 2019, n° 423044, Galbert Defforey et n° 423118, Simoncini, concl. K. Ciavaldini : FI 1-2020, n° 8, § 1.

8 Voir commentaires (page 12) du Conseil de la décision 2015-726 DC statuant sur la transposition de la clause anti-abus du régime mère-fille.

9 V. par ex. CC, 8 juill. 2016, n° 2016-553 QPC, Sté Natixis.

maintenir d'autres¹⁰ selon une logique qui est lui est propre. C'est donc bien ce « cas par cas » qu'il faut pouvoir analyser, et les commentaires susvisés s'essaient à en fournir la grille d'analyse.

Dans ses commentaires, le Conseil confirme ainsi qu'il poursuit un **raisonnement en plusieurs étapes**.

La première consiste à **s'assurer de l'existence de la discrimination alléguée**, dès lors qu'elle résulte d'une « *modification de la norme* » initiale par une nouvelle interprétation « *à la lumière des normes communautaires* ».

La seconde étape consiste à **déterminer quel est l'objet de la loi**, tel que le législateur français l'a conçu initialement, afin d'en mesurer l'impact de la « *lecture européenne* », c'est-à-dire l'interprétation qui en est faite à la lumière du droit de l'Union. Le commentaire souligne que ceci permet au Conseil « *de s'assurer qu'il n'y a pas une incompatibilité radicale entre ce qu'a entendu faire, initialement, le législateur français et ce qu'est devenue la loi une fois que le droit européen l'a faite évoluer. Le Conseil procède donc à un contrôle de l'absence de dénaturation, par le droit européen, de l'objet initial de la loi.* »

Troisième étape, le Conseil **examine si la discrimination litigieuse est justifiée par une différence de situation ou un motif d'intérêt général**. Mais, relève le commentaire, « *[cette étape du raisonnement est toutefois largement déterminée par la nature même de la discrimination en cause : il s'agit de réserver un traitement plus favorable à certaines situations européennes au regard d'un objet de la loi qui vise, justement, à assurer le respect de la norme européenne.* »

En définitive, la principale question qui semble devoir être examinée est celle se rapportant à **l'objet de la loi** : l'interprétation d'une disposition légale à la lumière du droit de l'Union aboutit-elle à dénaturer l'objet initial de la loi (c'est-à-dire remettre en question son fondement même), ou non ?

6. À l'aune de cette grille d'analyse, les commentaires s'attachent ensuite à examiner les différentes décisions que le Conseil a été amené à rendre depuis la décision *Metro Holding* du 3 février 2016. Nous ne reviendrons ici que sur quelques-unes.

Ainsi, précisément dans l'**affaire *Metro Holding***, il s'agissait de statuer sur la réglementation française qui conditionnait l'application du régime mère-fille au fait que les titres devaient être assortis de droits de vote, ce qui n'est nullement prescrit par la directive européenne. Il existait donc, clairement, une différence de traitement selon que des titres non assortis de droits de vote concernent des sociétés européennes (éligibles au régime mère-fille) ou des sociétés françaises (non éligibles). Le Conseil a estimé que cette différence de traitement était sans rapport avec l'objectif de la loi, qui est de « *favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de ses filiales* ». Ceci répond à une certaine logique puisque l'objet de la loi française est, sur ce point, identique à celui de la réglementation européenne ; aussi un alignement de l'interprétation des règles permettant d'assurer un tel objectif (au moyen de l'exonération des dividendes versés par les filiales) est-il pleinement cohérent.

À l'inverse, on peut citer l'affaire *Calogero* dans laquelle était en cause l'exigence légale d'obtenir un agrément préalable à toute opération de restructuration, qui avait été censurée par la CJUE¹¹. Un requérant avait voulu étendre cette censure aux opérations hors UE, ce qui a été refusé par le Conseil constitutionnel qui a rappelé que « *[l']objet initial des dispositions, [...] était d'assurer le bénéfice de ce régime fiscal plus favorable aux seules opérations d'apport partiel d'actif effectuées à des fins de restructuration économique, en dehors de toute volonté de fraude ou d'évasion fiscales* ». Dans ce contexte, la censure des dispositions litigieuses au visa des règles européennes ne remettait pas en cause cet objet, puisqu'elle prescrivait seulement qu'un tel objectif se réalise selon des modalités différentes.

7. En dernier lieu, les commentaires confirment que **cette grille d'analyse s'applique indifféremment, que la discrimination litigieuse concerne des situations hors UE ou bien des situations purement internes** (qualifiées de « *chimiquement pures* »), question qui était restée ouverte après la décision *Calogero* précitée.

◆ LES QUESTIONS SUSCITÉES PAR LA DÉCISION DU CONSEIL CONSTITUTIONNEL

◇ Que reste-t-il des principes issus de la décision *Metro Holding* ?

8. Au vu de ce qui précède, le constat qui s'impose est celui d'un net resserrement des situations dans lesquelles une discrimination à rebours pourra être déclarée contraire au principe d'égalité devant l'impôt.

Manifestement, le Conseil constitutionnel se montre réticent à étendre de manière trop extensive le champ du droit de l'Union européenne, se refusant à réduire son rôle à une simple « *chambre d'enregistrement* » des décisions rendues par la CJUE.

On retiendra tout de même que **la jurisprudence *Metro Holding* n'est pas purement et simplement abandonnée, mais que ses critères d'appréciation deviennent plus délicats à appréhender** : il faudra s'attacher à examiner l'objet de la loi, exercice qui se montrera dans bien des cas périlleux, notamment s'agissant de législations anciennes, ou ayant subi de multiples modifications.

Pourtant, si une norme française est interprétée à la lumière de la norme européenne, c'est qu'en réalité elle en assure la transposition (ou est réputée telle si elle lui est antérieure) ; aussi peut-il être paradoxal de conclure que l'objet de la loi justifierait de maintenir une différence de traitement entre des situations européennes et des situations internes, au mépris du principe « *à texte unique, interprétation unique* »¹².

Ceci se traduit par une complexité dans l'application d'un texte, qui pourra traiter deux contribuables de façon différente sur la seule base de critères géographiques.

9. Cette évolution, en germe selon le Conseil depuis la décision *Metro Holding*, n'avait rien d'évident : elle semblait

10 V. en dernier lieu CC, 15 nov. 2019, n° 2019-813 QPC, M. Calogero G. : FI 1-2020, n° 4, § 37.

11 CJUE, 8 mars 2017, C-14/16, Euro Park Services.

12 V. O. Fouquet in Dr. fisc. 2015, n° 11, comm. 203.

avoir échappé jusqu'au Conseil d'État qui, dans l'affaire commentée, avait estimé le moyen tiré d'une différence de traitement comme étant « sérieux » justifiant la saisine du Conseil constitutionnel. La situation sera donc sans doute différente à l'avenir. Dès lors, comment faire le départ entre les QPC recevables et celles qui ne le seront pas ?

Sur la base des éléments qui précèdent, on pourra déjà se demander si la lecture européenne d'une norme aboutit à en **neutraliser entièrement les effets**, ou bien seulement à en impacter ses **modalités d'application**. Dans le premier cas, l'objet de la loi serait sans doute dénaturé (générant une discrimination condamnable), ce qui ne serait pas le cas dans la seconde hypothèse.

Dans ce contexte, certaines dispositions qui seraient contraires, dans leur **principe même**, avec le droit de l'Union, pourraient toujours faire l'objet d'une QPC.

À titre illustratif, on pense notamment au mécanisme par lequel une personne qui reçoit par voie de donation des titres grevés d'une plus-value placée en report d'imposition en vertu de l'article 150-0 B ter du CGI est taxable si, dans un délai donné, elle procède à un **apport** de ces titres à une holding¹³, hypothèse classique dans les schémas de « LBO familiaux ». En effet, il est permis de penser qu'une telle imposition serait contraire au droit de l'Union, et qu'une censure serait suffisamment substantielle pour dénaturer l'objet de la loi¹⁴ et justifier qu'il en soit tiré les conséquences dans le cadre d'une QPC.

♦ Une autre voie que la QPC est-elle envisageable ?

10. Il faut rappeler ici que les **différences de traitement entre situation interne et situation relevant du droit de l'Union n'ont pas toutes vocation à relever d'une QPC, certaines pouvant s'apprécier directement à l'aune de ce droit**.

11. Dans sa célèbre décision *Leur-Bloem*¹⁵, la CJUE s'était déclarée compétente pour interpréter une norme interne à la lumière du droit de l'Union, y compris lorsque le litige concerne une situation purement interne, dès lors que la législation incriminée n'opère aucune distinction entre les situations internes et européennes.

Le Conseil d'État a eu l'occasion de préciser les conditions dans lesquelles une situation purement interne pouvait s'apprécier **directement** à l'aune des principes du droit de l'Union, et les autres situations (où, alors, seule une QPC de type « *Metro Holding* » pourrait être envisageable).

Une distinction est ainsi opérée selon que la norme européenne (le plus souvent une directive) sert à **interpréter** un texte de droit interne ambigu¹⁶, ou bien à **écarter** un texte de droit interne qui, sans ambiguïté, est contraire au droit de l'Union¹⁷. Dans le premier cas, la directive peut être invoquée, et pas dans le second.

Ainsi, par exemple, pour interpréter la portée à donner à la

condition d'engagement de détention des titres pendant au moins deux ans aux fins de bénéficier du régime mère fille, le Conseil d'État a pu s'en remettre directement à la directive européenne¹⁸ : « *que, le législateur n'ayant pas entendu traiter différemment les situations concernant uniquement des sociétés françaises et celles qui, concernant des sociétés d'États membres différents, sont seules dans le champ de la directive, les dispositions en cause doivent en conséquence être interprétées à la lumière de ses objectifs, dès lors qu'une telle interprétation n'est pas contraire à leur lettre* ».

En revanche, le Conseil d'État a dû écarter le moyen tiré de ce qu'une condition légale pour bénéficier du régime de faveur des scissions n'était pas prévue dans le droit de l'Union¹⁹ : « *que la circonstance [...] que la directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents devrait, selon la société requérante, être interprétée comme ne comportant pas une telle condition [...] ne saurait conduire à donner des dispositions précitées une interprétation contraire à leur lettre* ».

Il n'est pas évident que cette distinction corresponde tout à fait à celle que la CJUE avait souhaitée. À notre connaissance, celle-ci n'a pas été amenée à se prononcer spécifiquement sur ce point²⁰.

11. Dès lors, pour compenser le resserrement opéré par le Conseil constitutionnel, pourrait-on imaginer une évolution de ces jurisprudences dans le sens d'une plus grande admission de l'application du droit de l'Union dans les situations purement internes, au nom de la primauté du droit de l'Union ?

Dans le cadre de l'affaire commentée, l'un des intervenants invitait le Conseil constitutionnel à se déclarer incompétent au motif que la problématique purement interne qui lui était soumise pouvait être traitée par application directe du droit de l'Union, et que par conséquent il n'existait aucune discrimination par ricochet. Cette invitation se fondait sur la circonstance que le législateur, lorsqu'il a institué le report d'imposition appliqué aux plus-values litigieuses, n'a pas opéré de distinction selon que l'échange de titres concernerait des sociétés françaises ou bien européennes, et que la jurisprudence *Leur Bloem* était dès lors applicable. Il est vrai que, lorsqu'elle avait été saisie de cette problématique, la CJUE elle-même s'était estimée compétente, au motif notamment que « *la législation nationale concernée apporte à des situations ne relevant pas du droit de l'Union des solutions conformes à celles retenues par le droit de l'Union* »²¹.

Le Conseil constitutionnel n'a pas fait droit à une telle demande, estimant que cela reviendrait à porter une appréciation sur les conditions de transmission de la QPC par le Conseil d'État, ce qui ne lui est pas possible.

18 V. CE, 15 déc. 2014, n° 380942, Technicolor.

19 V. CE, 30 janv. 2013, n° 34683, Ambulance de France.

20 Dans ses conclusions sous l'arrêt CE, 4 mai 2016, n° 383686, Jacob, Mme Cortot-Boucher indiquait simplement que la « *position ferme* » du Conseil d'État sur ce sujet « *tient au parfum de forfaiture qui entoure l'idée d'écarter la loi sur le fondement d'une norme dans un litige où cette dernière n'est pas applicable* ».

21 CJUE, 18 sept. 2019, C-662/18 et C-672/18, préc., pt 27.

13 CGI, art. 150-0 B ter, II, 1°.

14 Que l'on a un peu de mal à définir au cas particulier...

15 CJCE, 17 juill. 1997, C-28/95.

16 On peut alors parler d'« invocabilité d'interprétation ».

17 On peut alors parler d'« invocabilité de substitution ».

Une telle problématique n'est pourtant pas nécessairement close pour autant. Les cartes sont entre les mains des juges du Palais Royal, voire de la CJUE si elle devait être saisie de cette question.

E. CHARTIER ■

12. Plus-values sur titres - Transfert du domicile - Non-résidents ayant disposé antérieurement de leur résidence fiscale en France - Convention franco-britannique - Le TA de Montreuil juge que la réserve de l'article 14, § 6 de la convention fiscale franco-britannique du 19 juin 2008 autorise le maintien du droit de la France d'imposer des plus-values sur titres de sociétés françaises réalisées postérieurement au transfert du domicile à l'étranger, dès lors que le contribuable a été fiscalement résident sur le territoire au moins une fois au cours des six années précédant la cession.

TA Montreuil, 10^e ch., 10 mars 2020, n° 1805394, Joffre, concl. G. Thobaty (V. annexe 2)

13. La répartition du droit d'imposer les plus-values entre l'État de résidence du cédant et l'État de situation des biens soulève une difficulté tenant à la nature même de ces revenus. Les plus-values se constituent en effet au fur et à mesure de l'écoulement du temps tandis que le droit d'imposer se réalise en une seule fois, lors de la cession du bien, entendue dans une large acception. Aussi le conflit entre l'État de résidence du cédant et l'État de situation des biens paraît-il difficilement soluble dans une simple répartition binaire du droit d'imposer au regard de la situation du cédant à la date de la cession.

La convention modèle de l'OCDE retient cependant un principe d'attribution du droit d'imposer les plus-values à l'État de résidence du cédant, sauf en matière d'immeubles, de biens d'entreprises ou, enfin, de navires et aéronefs²². En conséquence, les plus-values sur titres de sociétés étrangères sont, le plus souvent, taxables dans l'État de résidence du cédant sans égard pour l'État de source, offrant donc de nombreuses perspectives d'exil aux porteurs de titres de sociétés françaises. Ces perspectives sont encore accentuées par un régime d'imposition français des plus-values sur titres des non-résidents relativement favorable : l'imposition est limitée aux plus-values sur titres de sociétés à prépondérance immobilières²³ et aux plus-values sur titres faisant partie d'une participation dite substantielle²⁴, les autres plus-values sur titres de sociétés françaises bénéficiant d'une exonération²⁵. Si ces considérations ont justifié la réintroduction de l'*exit tax* par la

loi de finances rectificative pour 2011²⁶, certaines conventions fiscales, à l'instar de la convention fiscale franco-britannique, comportent encore une clause dite anti-abus en la matière. Par le présent jugement, le Tribunal administratif de Montreuil précise la portée de cette disposition.

14. En l'espèce, une personne physique, fiscalement résidente du Royaume-Uni au sens de la convention fiscale franco-britannique après avoir été résidente de France de 2005 à 2010, cède les titres d'une société anonyme française au cours de l'année 2011. Estimant la plus-value réalisée à cette occasion exclusivement taxable au Royaume-Uni compte tenu de la convention fiscale franco-britannique, le contribuable ne souscrit aucune déclaration de cette plus-value en France. Ensuite d'une mise en demeure de l'administration, au mois de septembre 2013, le contribuable déclare cette plus-value en France, indiquant alors à l'administration que cette plus-value a été soumise à impôt dans son État de résidence.

L'article 14, § 5 de la convention fiscale franco-britannique dispose, en effet, que : « *Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux qui sont visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4 ne sont imposables que dans l'État contractant dont le cédant est un résident* ». Les § 1, 2, 3 et 4 visant respectivement les immeubles, les parts de sociétés à prépondérance immobilière, les biens meubles affectés à un établissement stable et, enfin, les bateaux et aéronefs, la plus-value sur titres était *a priori* taxable au Royaume-Uni.

Toutefois, l'article 14, § 6 de la convention prévoit une exception au principe d'imposition dans l'État de résidence lorsqu'il dispose que : « *Les dispositions du paragraphe 5 n'affectent pas le droit d'un État contractant de prélever, conformément à sa législation, un impôt sur les gains tirés de l'aliénation de tout bien par une personne qui est, et qui a été à un moment quelconque pendant les six années fiscales précédentes, un résident de cet État contractant ou par une personne qui est un résident de cet État contractant à un moment quelconque de l'année fiscale au cours de laquelle le bien est aliéné* ».

Le contribuable ayant résidé en France de 2005 à 2010, l'administration estimait la plus-value taxable en France conformément à l'article 244 bis B du CGI. Le contribuable réfutait cette analyse compte tenu de la rédaction de l'article 14, § 6 de la convention, lequel autorise l'imposition du contribuable « *qui est, et qui a été résident sur le territoire* ». Le contribuable en déduisait que cette disposition ne lui était pas applicable, n'étant plus résident de France au titre de l'année de cession.

15. Le texte recèle alors une contradiction apparente, comme le soulignait le rapporteur public dans ses conclusions (reproduites en annexe). En effet, l'article 14, § 6 constitue *a priori* une dérogation au principe d'attribution du droit d'imposer les plus-values sur titres à l'État de résidence du cédant, prévu par l'article 14, § 5. Dès lors, la restriction du champ d'application du § 6 aux contribuables résidant de l'État qui prétend à imposition rendrait cette disposition parfaitement inutile. Aussi le Tribunal administratif de Montreuil neutralise-t-il le

22 OCDE, Modèle de convention fiscale concernant les revenus et la fortune, 2017, art. 13.

23 CGI, art. 244 bis A.

24 CGI, art. 244 bis B. La plus-value sera imposable lorsque les droits dans les bénéfices de la société détenus par le cédant ou l'actionnaire ou l'associé, avec son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants, ont dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années.

25 CGI, art. 244 bis C.

26 CGI, art. 167 bis, réd. issue L. n° 2011-900, 29 juill. 2011 de finances rectificative pour 2011, art. 48 : JO 30 juill. 2011, texte n° 1.

caractère cumulatif des critères de résidence et d'antériorité de la résidence en jugeant que : « Il résulte de la combinaison de ces stipulations que les gains provenant de l'aliénation des biens qu'elles visent peuvent être taxés par l'État dont le bénéficiaire n'est plus le résident lors de leur réalisation, pourvu qu'il l'ait été au cours de tout ou partie des six années qui précèdent ». **Le Tribunal conforte ainsi la position retenue par les commentaires administratifs de la convention²⁷ et juge la plus-value soumise à impôt en France, conformément à l'article 244 bis B du CGI.**

16. La plus-value est encore soumise à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR), dont l'assiette est constituée par le revenu fiscal de référence du contribuable²⁸, sans que le contribuable puisse prétendre au bénéfice du quotient, celui-ci étant expressément exclu par l'article 223 sexies à la faveur d'un mécanisme spécifique de quotient²⁹. L'application de la CEHR aux plus-values des non-résidents réalisées en 2011 pose néanmoins question au regard des exigences constitutionnelles compte tenu du caractère libératoire de l'impôt sur le revenu du prélèvement de l'article 244 bis B³⁰. Rappelons à cet égard que le Conseil constitutionnel avait jugé, par sa décision du 5 décembre 2014, que cette contribution ne pouvait s'appliquer aux revenus soumis à un prélèvement libératoire en 2011 sans méconnaître les exigences de l'article 16 de la DDHC³¹.

17. Le droit d'imposer de l'État de source, anciennement État de résidence, connaît cependant une limite tenant au pouvoir d'imposer de l'État de résidence et à la nécessaire suppression des doubles impositions. L'article 24, § 4, a de la convention prévoit ainsi que : « Lorsque des gains peuvent être imposés par un État contractant uniquement en application des dispositions du paragraphe 6 de l'article 14, c'est à cet État contractant, et non à l'autre État contractant, qu'il revient d'éliminer la double imposition conformément aux méthodes exposées dans le présent article, comme si les gains provenaient de sources situées dans l'autre État contractant ». Aussi le maintien du droit d'imposer cette plus-value de source française réalisée par le non-résident oblige-t-il la France à accorder à ce non-résident un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt payé au Royaume-Uni, dans la limite de l'impôt français correspondant à ces revenus³². La charge

fiscale du contribuable sera *in fine* identique à celle qui aurait été due en France en sa qualité de non-résident, le montant global de l'impôt étant partagé entre les deux États en conflit.

18. La décision du tribunal paraît inspirée par la volonté de préserver l'effet utile de l'article 14, § 6. En ce sens, ce texte comporterait, selon les termes du rapporteur public, une « erreur » que la décision du Tribunal administratif de Montreuil vient corriger. Cette interprétation apparaît au demeurant cohérente avec la réserve de la France émise en marge de la convention modèle de l'OCDE en matière d'impôt sur les revenus et la fortune émise dès la révision de juillet 1977³³. La France avait alors indiqué qu'elle souhaitait maintenir le droit d'imposer les plus-values sur titres relevant d'une participation substantielle dans une société française réalisées par un non-résident nonobstant l'attribution de principe du droit d'imposer les plus-values sur titres à l'État de résidence du cédant. La concrétisation de cette réserve au sein des différentes conventions fiscales conclues par la France n'a pu se réaliser que sous certaines conditions : concernant plus spécifiquement la convention fiscale franco-britannique, la France n'a pu maintenir le droit d'imposer l'ensemble des plus-values sur titres incluses dans une participation substantielle mais uniquement celles réalisées par d'anciens résidents.

19. Toutefois, cette forme d'interprétation « neutralisante », selon les termes du rapporteur public, pourrait soulever deux difficultés.

La première tient à ce que **le texte de l'article 14, § 6 de la convention est clair, de sorte qu'il n'y aurait pas lieu d'interpréter le texte**, fût-ce aux fins de le rendre conforme aux intentions des rédacteurs de la convention. Certes, le Conseil d'État lui-même s'est déjà affranchi de cette condition aux fins d'interprétation conforme d'un texte dont la compatibilité avec le droit de l'Union européenne était douteuse³⁴. Toujours est-il que l'interprétation d'une disposition ne peut aller à l'encontre de sa lettre³⁵ et que le Conseil d'État demeure fidèlement attaché au principe d'interprétation littérale des conventions fiscales³⁶. Néanmoins, le doute résulte ici de l'articulation des différents paragraphes de la disposition de sorte que le texte, considéré dans son ensemble, soulève une difficulté d'interprétation ou du moins, d'application.

La seconde difficulté réside en ce que **la version anglaise de la convention renferme exactement la même formule. Cette considération conduit à douter de l'existence d'une simple erreur dans la version française du texte**, erreur que le juge pourrait corriger à la lumière de la version anglaise

27 Instr. 31 août 2010, BOI 14 A-4-10, 8 sept. 2010, reprise par Instr. 29 juill. 2011 : BOI 14 B-1-11, 10 août 2011, puis par BOI-INT-CVB-GBR-10-20, 18 juin 2013, § 220 : « Le paragraphe 6 de l'article 14 de la convention permet à un État contractant d'imposer, en vertu de son droit interne, les gains tirés de l'aliénation de tout bien réalisée par une personne qui, à un moment quelconque de l'année fiscale au cours de laquelle le bien est aliéné, ou à un moment quelconque pendant les six années fiscales précédentes, est, ou a été, résident de cet État contractant ».

28 CGI, art. 223 sexies, I, 1.

29 CGI, art. 223 sexies, II.

30 CGI, art. 244 bis A, V, sur renvoi de l'art. 244 bis B.

31 CC, 5 déc. 2014, n° 2014-435 QPC, Jean-François V : Dr. fisc. 2015, n° 5, comm. 120, note F. Laffaille ; Cah. Cons. const. 2015, n° 47, p. 215, chron. S. Austry ; BMIS 7/2015, p. 379, chron. P. Neau-Leduc, A. Périn-Dureau et L. Chetcuti. L'application de cette réserve au contribuable soumis par voie de rectification à ce prélèvement libératoire n'est toutefois pas d'évidence, dès lors qu'en l'absence de déclaration spontanée des revenus, le contribuable ne pourrait se prévaloir d'aucune espérance légitime d'être libéré d'impôt sur le revenu à raison des revenus en cause.

32 Convention franco-britannique, art. 24, § 3, a (ii), sur renvoi de l'article 24, § 4, a.

33 V. les commentaires du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant les revenus et la fortune, juill. 2019, comm. ss. art. 13, § 36, p. 904 et 929.

34 CE, plén. fisc., 4 juill. 2014, n° 357264, Bolloré SA : Dr. fisc. 2014, n° 38, comm. 536, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon, note J. Ardouin ; Dr. sociétés 2014, comm. 200, note J.-L. Pierre ; RJF 2014, n° 880.

35 CE, 30 janv. 2013, n° 346683, Sté Ambulances de France : Dr. fisc. 2013, n° 10, comm. 185, concl. C. Legras, note O. Fouquet.

36 V. not. P. Martin, L'interprétation des conventions fiscales internationales : Dr. fisc. 2013, n° 24, étude 320.

de la convention³⁷. En revanche, cette identité rédactionnelle plaide en faveur d'une malfaçon dans l'élaboration même de la convention dès lors que l'application littérale de l'article 14, § 6 aboutit à une solution peu cohérente avec l'économie générale de la disposition. **Il convient alors de rechercher, au-delà de la lettre du texte, la commune intention des parties à cette convention**³⁸.

Or, la genèse de l'article 14, § 6 de la convention révèle qu'un autre sens pourrait être donné à cette disposition et que cette condition de résidence vise bien à limiter le champ de cette exception à l'attribution exclusive du droit d'imposer à l'État de résidence du cédant.

Inscrite par l'avenant du 15 octobre 1987³⁹, cette réserve était déjà prévue par l'article 13, § 4 la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968 relatif au droit d'imposer les gains en capital⁴⁰. De portée plus stricte, elle stipulait que : « *Nonobstant les dispositions du paragraphe 3 [attribuant le droit d'imposer les gains en capital à l'État de résidence], les gains réalisés par une personne physique qui est un résident d'un État contractant lors de l'aliénation de plus de 25 p. cent des parts détenues, seule ou avec des personnes apparentées, directement ou indirectement, dans une société qui est un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État. Les dispositions du présent paragraphe ne s'appliquent que si : a) La personne physique a la nationalité de l'autre État contractant sans avoir la nationalité du premier État contractant ; et b) La personne physique a été un résident de l'autre État contractant pendant une période quelconque au cours des cinq années précédant immédiatement l'aliénation des parts* ».

À l'occasion de la signature de la nouvelle convention fiscale franco-britannique du 19 juin 2008, l'article 14 de la convention, relatif aux gains en capital, a sensiblement élargi le champ d'application de cette réserve : d'abord, en permettant le maintien du droit d'imposer de toutes les plus-values imposables en droit interne et non simplement de celles afférentes à des titres représentant plus de 25% des parts détenues dans la société cible⁴¹ ; ensuite, en allongeant le délai d'appréciation de la condition de résidence à six ans au lieu de cinq. Enfin, en supprimant la condition de nationalité du cédant à la faveur de cette condition de résidence : cette circonstance pourrait précisément amener à considérer que l'exigence de résidence

du cédant n'est pas parfaitement neutre et ne procède pas simplement d'une malfaçon⁴².

20. Dès lors, une autre interprétation du dispositif peut être envisagée : l'article 14, § 6 pourrait encore viser l'hypothèse d'un conflit de résidence soit, plus exactement, le cas d'un contribuable résident d'un des États contractants qui satisfait néanmoins le critère de l'article 4, § 1 pour être également considéré comme résident de l'autre État contractant. L'article 4, § 1 de la convention fiscale franco-britannique dispose que : « *Au sens de la présente Convention, l'expression "résident d'un État contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, y est assujettie à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu d'enregistrement ou de tout autre critère de nature analogue* ». Il est donc tout à fait possible - et fréquent - qu'un contribuable soit résident des deux États contractants avant que l'article 4 ne permette la résolution de ce conflit. Dans cette perspective, le fait d'être résident d'un État seulement, auquel est attribué le droit d'imposer les plus-values aux termes de l'article 14, § 5 de la convention, n'interdirait pas d'être considéré comme résident de l'autre État contractant. Celui-ci pourrait alors prétendre, au titre de l'article 14, § 6, au maintien de son droit d'imposer les plus-values afférentes au bien sis sur son territoire lorsque le contribuable aura été considéré comme résident sur son territoire au moins une fois au cours des six dernières années. Cette interprétation serait au demeurant cohérente avec la méthode de suppression de la double imposition prévue à l'article 24, § 4 de la convention qui invite l'État en cause à imposer ces revenus, trouvant pourtant leur source sur son territoire, **comme si** les revenus en cause trouvaient leur source sur le territoire de l'autre État. Cette dernière disposition amène ainsi à considérer que la France agit ici comme État de résidence et non plus comme État de source.

Cependant, cette interprétation littérale de l'article 14, § 6 de la convention n'empêche pas la conviction. D'abord, parce que la notion de résidence fiscale permet, au sens des conventions fiscales internationales, de départager lequel des deux États en conflit pourra *in fine* prétendre à imposition du contribuable en application de critères personnels d'assujettissement. L'autre État ne peut prétendre, le cas échéant, qu'à imposition en application de critères réels d'assujettissement et ce, sous réserve d'une renonciation au droit d'imposer en faveur de l'État de résidence. L'article 4 s'opposant ainsi au principe même d'une double résidence, une telle interprétation de l'article 14, § 6 de la convention semble devoir être exclue. Ensuite, parce que cette interprétation n'apparaît guère conforme à la vocation de l'article 14, § 6 de la convention, lequel procède, tout comme l'article 13, § 4 de l'ancienne convention fiscale franco-britannique, de la réserve à la convention modèle de l'OCDE émise par la France et tenant à préserver le droit d'imposer les plus-values de cession de titres faisant partie d'une participation substantielle dans le capital d'une société française réalisées

37 La version anglaise envisage : « a person who is, and has been at any time during the previous six fiscal years, a resident of that Contracting State ».

Sur le recours à la version authentifiée dans l'autre langue de la convention aux fins d'interprétation, v. not. CE, 27 juill. 2012, n° 337656, Min. c/ Regazzacci et n° 337810, Regazzacci : Dr. fisc. 2012, n° 41, comm. 473, concl. F. Aladjidi, note F. Le Mentec ; RJF 11/12, n° 1012. - V. aussi, CE, 10 oct. 2014, n° 356878, Caisse régionale de Crédit agricole mutuel du Finistère : Dr. fisc. 2014, n° 49, comm. 668, concl. F. Aladjidi.

38 Art. 32 de la Convention de Vienne sur le droit des Traités. Sur l'influence de cette convention sur l'interprétation des conventions fiscales par le juge, v. P. Martin, préc.

39 L. n° 87-1049, 29 déc. 1987 : JO 30 déc. 1987, pub. D. n° 88-112, 1^{er} févr. 1988 : JO 4 févr. 1988.

40 Conv. 22 mai 1968, rat. L. n° 69-972, 24 oct. 1969 : JO 26 oct. 1969, pub. D. n° 69-1052, 21 avr. 1969 : JO 25 nov. 1969.

41 L'élargissement est sensible concernant le cas de la France, puisque la plus-value sera imposable, sur le fondement de l'article 244 bis B, dès lors que le cédant aura détenu plus de 25% des droits au cours des cinq années précédant la cession et non simplement lorsqu'il cèdera 25% des droits dans la société.

42 À cet égard, la procédure de l'article 26, § 3 de la convention pourrait être mise en œuvre afin de vérifier la commune intention des États contractants lors de la réécriture de cette réserve à l'attribution exclusive du droit d'imposer les plus-values à l'État de résidence du cédant.

par les non-résidents. En ce sens, l'administration entend ici procéder à l'imposition du contribuable sur le fondement de l'article 244 bis B du CGI, lequel est exclusivement applicable aux non-résidents, et non sur le fondement de l'article 150-O A du CGI, dont relèvent les résidents. **L'interprétation du texte retenue par le Tribunal administratif, quoiqu'audacieuse en termes de méthode, paraît donc davantage conforme à la volonté des parties qu'une application littérale du texte.**

21. La décision du Tribunal administratif de Montreuil appelle en revanche certaines réserves concernant les pénalités mises à la charge du contribuable. L'administration entendait appliquer cumulativement la majoration de 10 % des droits édulés pour déclaration tardive prévue par les articles 1728, 1, a et 1758 A, I du CGI, dans leur version en vigueur à la date des faits en litige. Le second de ces textes dispose d'un champ d'application spécial, restreint à l'impôt sur le revenu, tandis que le premier concerne toute imposition de manière générale. Le Conseil d'État estime toutefois que les deux pénalités peuvent s'appliquer cumulativement en cas de défaut de déclaration des éléments nécessaires à l'impôts sur le revenu, seul le cumul avec les pénalités des articles 1728, 1, b et c du CGI étant expressément exclu par l'article 1758 A, dans sa version en vigueur à la date des faits⁴³.

Ce cumul des pénalités en cas de défaut de déclaration a été mis à mal par la loi de finances pour 2016⁴⁴. Depuis le 1^{er} janvier 2017, l'article 1758 A, III du CGI prévoit que la majoration de 10 % pour défaut de déclaration est exclusive de celles prévues à l'article 1728 du CGI. La majoration fixée à 10 % des droits est cependant portée à 20 % des droits en cas de dépôt tardif effectué dans les trente jours d'une mise en demeure du contribuable⁴⁵. En l'espèce, le contribuable invoquait le principe de rétroactivité *in mitius* pour bénéficier du non-cumul des pénalités prévues par les articles 1728, 1 a et 1758 A, I du CGI⁴⁶. Le Tribunal administratif de Montreuil refuse cette application rétroactive de l'article 1758 A, III au motif que le I du même texte prévoit, quant à lui, une pénalité plus élevée que celle applicable à la date des faits en litige en cas de déclaration réalisée ensuite d'une mise en demeure. Ce jugeant, le tribunal refuse un dépeçage de l'article 1758 A du CGI aux fins d'appréciation de la sévérité de la pénalité fiscale applicable au contribuable.

La mise en œuvre de l'article 1758 A du CGI pourrait néanmoins se heurter à une autre difficulté. En effet, l'article 1758 A du CGI, dans sa version applicable au litige, ne permettait qu'une majoration de droits supplémentaires et non des impositions primitives établies sur la base d'une déclaration tardive⁴⁷. Or, le contribuable a été assujéti au prélèvement de l'article 244 bis B du CGI lequel procède d'un prélèvement libératoire d'impôt sur le revenu. À cet égard, il est possible de considérer que ce prélèvement relève d'une imposition primitive, distincte de l'impôt sur le revenu, et non d'une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu, soumise à la majoration de 10 %

prévues par l'article 1758 A du CGI en vigueur. En outre, la pénalité n'est pas applicable en cas de correction apportée de la déclaration dans un délai de 30 jours à compter d'une mise en demeure de l'administration. Or, tel semble avoir été le cas en l'espèce, quoique le contribuable ait indiqué dans sa déclaration que la plus-value réalisée n'était pas taxable en France. Aussi, soit le contribuable a simplement **procédé** à sa déclaration ensuite d'une mise en demeure, auquel cas la pénalité n'est pas due puisqu'il s'agit alors d'une imposition primitive ; soit le contribuable a **corrigé** sa déclaration ensuite d'une mise en demeure, auquel cas la pénalité n'est pas due et ce, en application de l'article 1758 A, II, a du CGI. Dans l'un comme l'autre cas, l'application de la pénalité de l'article 1758 A du CGI semble contestable compte tenu de la version du texte en vigueur.

A. PÉRIN-DUREAU ■

Prélèvements sociaux

22. Plus-value immobilière - Français résident à Monaco - La CAA de Lyon juge que des citoyens français domiciliés à Monaco ne peuvent pas être soumis en France aux prélèvements sociaux sur une plus-value immobilière qu'ils y réalisent. La cour, qui s'écarte sur ce point des conclusions de son rapporteur public, retient ainsi une lecture littérale de la réglementation applicable, au mépris sans doute de son esprit. La solution demande à être confirmée par le Conseil d'État.

CAA Lyon, 2^e ch., 14 janv. 2020, n° 18LY03360, Claret, concl. E. Conesa-Terrade (V. annexe 3)

23. Les données du litige - M. et Mme Claret sont des citoyens français installés à Monaco. En 2013, ils ont cédé deux biens immobiliers dont ils étaient propriétaires en France. Cette vente a généré une plus-value sur laquelle ils ont été imposés, tant à l'impôt sur le revenu qu'aux prélèvements sociaux.

En ce qui concerne l'**impôt sur le revenu**, celui-ci n'a pas été prélevé selon les modalités fixées à l'article 244 bis A du CGI, qui régit habituellement les plus-values réalisées par les personnes domiciliées en dehors de France, mais conformément à l'article 150 U du CGI qui régit les plus-values réalisées par les personnes domiciliées en France. En effet, on sait que les citoyens français qui s'établissent à Monaco demeurent assujéti à l'impôt sur le revenu en France « *dans les mêmes conditions* » que les personnes qui sont domiciliées fiscalement en France, en application de l'article 7, § 1 de la convention fiscale franco-monégasque du 18 mai 1963.

La situation est en revanche différente en ce qui concerne les **prélèvements sociaux**. Ceux-ci ne sont pas concernés par l'article 7 de la convention franco-monégasque⁴⁸, et c'est donc en leur qualité de non-résidents que les époux Claret y ont donc été assujéti.

On se souvient en effet que, depuis 2012, la France assujéti

43 CE, 20 janv. 2016, n° 377902, Rothgerber.

44 L. n° 2016-1918, 29 déc. 2016 de finances rectificative pour 2016, art. 20 : JO 30 déc. 2016.

45 CGI, art. 1758 A, I, *in fine*.

46 CE, sect., avis, 5 avr. 1996, n° 176611, Houdmond.

47 CE, 20 janv. 2016, n° 377902, Rothgerber.

48 CE, sect., 10 nov. 2004, n° 268852, Cichero-Erbel : Rec. Lebon, p. 422 ; RJF 2005 n° 163 ; BDCF 2/05 n° 23, concl. F. Séners.

à de tels prélèvements les revenus immobiliers de source française perçus par les non-résidents. L'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale dispose ainsi, en son I bis : « *Sont également soumises à la contribution les plus-values imposées au prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du code général des impôts lorsqu'elles sont réalisées, directement ou indirectement, par des personnes physiques.* »

C'est dans ce contexte que les époux Claret ont contesté leur assujettissement aux prélèvements sociaux. Ayant été déboutés en première instance, les époux Claret ont formé appel devant la Cour administrative d'appel de Lyon. Ils ont fait valoir plusieurs moyens :

- ils soutenaient, d'une part, qu'en leur qualité de non-résidents ils ne devaient pas être assujettis aux prélèvements sociaux en France ;
- ils arguaient, d'autre part, que si la loi française autorisait de tels prélèvements, il devait être fait application des principes issus de la jurisprudence *de Ruyter*⁴⁹.

24. L'analyse du rapporteur public - Les conclusions prononcées par le rapporteur public, Emmanuelle Conesa-Terrade, se concentrent pour l'essentiel sur le moyen tiré de l'application au cas d'espèce des principes issus de la jurisprudence *de Ruyter*. Le rapporteur public s'attache ainsi à démontrer, à juste titre, que le principe d'unicité de législation consacré par la réglementation communautaire, et qui a servi de base à l'affaire *de Ruyter*, ne s'applique pas dans les relations franco-monégasques, ainsi que cela a déjà été jugé⁵⁰. Il en conclut donc que la circonstance que les époux Claret démontrent être affiliés au régime de sécurité sociale monégasque ne saurait les dispenser d'acquitter les prélèvements sociaux sur leurs revenus immobiliers de source française.

En ce qui concerne le moyen tiré de la circonstance que les requérants ne sont pas domiciliés en France, le rapporteur rappelle simplement que depuis la loi n° 2012-958 du 16 août 2012, les plus-values immobilières réalisées par les particuliers non-résidents sont assujetties aux prélèvements sociaux. Ainsi, à la différence de ce qui a pu être jugé pour d'autres revenus, tels que des plus-values mobilières⁵¹, il n'est nul besoin d'être domicilié fiscalement en France au sens de l'article 4 B pour être soumis aux prélèvements sociaux sur des revenus immobiliers.

Le rapporteur conclut donc au rejet de la requête formulée par les époux Claret.

25. La décision de la Cour administrative d'appel de Lyon - Les juges d'appel ont rendu une décision qui s'écarte de l'analyse livrée par le rapporteur public. En effet, sans prendre la peine d'examiner les moyens tirés de l'application de la jurisprudence *de Ruyter* (voués à l'échec), la cour annule la décision du Tribunal administratif de Grenoble sur le terrain du champ d'application de la loi.

Les juges ont ainsi relevé que les requérants ont été assujettis aux prélèvements sociaux sur le fondement de l'article I bis de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale, qui a le

même champ d'application que l'article 244 bis A du CGI. Or, comme on l'a vu, ce n'est pas sur le fondement de cet article que les époux Claret ont été imposés, mais en vertu de l'article 150 U du CGI par l'effet, spécialement, de l'article 7, § 1 de la convention fiscale franco-monégasque. Dès lors, la cour en conclut que l'article L. 136-7, I bis du code de la sécurité sociale ne peut s'appliquer dans un tel cas :

« *Ces plus-values ne peuvent, par conséquent, être soumises aux contributions sociales sur le fondement de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale qui subordonne l'assujettissement des plus-values aux contributions sociales à leur imposition au prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du code général des impôts.* »

Il faut donc en conclure que, selon la cour, dès lors que la plus-value immobilière est taxable sur la base de l'article 150 U du CGI, celle-ci ne peut être assujettie aux prélèvements sociaux que si le cédant est, par ailleurs, domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI, ce qui n'était pas le cas des époux Claret (ou tout du moins ce point n'était pas remis en question par l'administration).

En effet, en vertu de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale, une plus-value immobilière est assujettie aux prélèvements sociaux seulement dans deux hypothèses :

- soit si elle relève de l'article 150 U du CGI⁵², mais à condition alors (implicite mais nécessaire) que le cédant soit domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI ;
- soit si elle relève de l'article 244 bis A du CGI⁵³, ceci supposant couvrir toutes les situations non couvertes par l'hypothèse précédente (cédant non domicilié en France).

En combinant ces dispositions, et en en retenant une lecture littérale, la Cour administrative d'appel de Lyon a donc conclu que la situation des époux Claret ne rentrait dans aucune de ces deux hypothèses.

26. Cette conclusion, sur le fond très favorable aux requérants, n'allait pas complètement de soi.

En effet, par principe, en leur qualité de non-résidents, les requérants relevaient naturellement de l'article 244 bis A du CGI : ils auraient donc dû être soumis, sur ce fondement, aussi bien à l'impôt sur le revenu qu'aux prélèvements sociaux.

Si l'article 7, § 1 de la convention fiscale franco-monégasque a pour effet d'écarter l'application de l'article 244 bis A, il aurait pu être soutenu qu'il ne s'agissait que de simples modalités différentes d'imposition (taux et recouvrement), sans incidences sur l'assujettissement aux prélèvements sociaux. En effet, on se retrouve sinon dans cette situation surprenante où la convention fiscale franco-monégasque, alors même qu'elle ne couvre pas les prélèvements sociaux, aboutit pourtant à faire échec à de tels prélèvements, par un simple jeu de qualification que ses auteurs n'avaient très certainement pas anticipé. Tandis que, dans toute autre situation, ces prélèvements sont bien applicables, la plupart (sinon la totalité) des conventions fiscales ne permettant pas d'y déroger.

De ce point de vue, **on attendra avec intérêt l'analyse que fera le Conseil d'État de cette problématique** (un pourvoi a été enregistré sous le n° 439354).

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

50 CE, 5 mars 2018, n° 400329 et n° 401716, Vincileoni.

51 Idem.

52 CSS, art. L. 136-7, I, 2°.

53 CSS, art. L. 136-7, I bis.

27. Si elle venait à être confirmée, il en résulterait donc que, par principe, du fait de leur situation juridique particulière, les citoyens français résidents à Monaco ne sauraient être soumis à prélèvements sociaux en France sur leurs différents revenus (mobiliers ou immobiliers) que si, par ailleurs, ils pourraient être considérés comme domiciliés dans notre pays au sens de l'article 4 B du CGI, et notamment s'ils y disposent du centre de leurs intérêts économiques.

À cet égard, il n'est pas inutile de rappeler que, selon la jurisprudence, ce critère s'apprécie surtout en fonction de l'importance des revenus de source française : il a été notamment jugé que **des revenus exceptionnels, tels qu'une plus-value, peuvent conduire à établir la domiciliation fiscale au titre de la seule année de perception dudit revenu exceptionnel**⁵⁴. Les contribuables concernés seront donc bien inspirés d'examiner, au moment de s'interroger sur le traitement fiscal de leurs revenus de source française, si la perception de tels revenus ne serait pas de nature à attirer leur domiciliation en France.

E. CHARTIER ■

28. À NOTER

> **Prélèvements sociaux - Revenus du patrimoine - Personnes résidant en France et travaillant en Suisse** - Le Conseil d'État valide l'assujettissement aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine de personnes résidant en France et travaillant en Suisse, ayant demandé, pendant une période transitoire s'achevant le 31 mai 2014, à bénéficier de l'exemption d'affiliation obligatoire à la sécurité sociale suisse et ayant souscrit un contrat auprès d'un assureur privé pour la couverture du risque maladie.

CE, 9^e et 10^e ch., 12 févr. 2020, n° 424653, Girgenti, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon (V. annexe 4)

Le Conseil d'État rend une nouvelle décision concernant l'assujettissement aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine dans un contexte franco-suisse. Il rappelle qu'en vertu de l'article 11 du règlement communautaire 883/2004 (étendu à la Suisse par les accords de Luxembourg), une personne domiciliée en France mais exerçant son activité professionnelle en Suisse relève par principe de la seule sécurité sociale suisse. Il tire cependant toutes les conséquences du régime dérogatoire dont bénéficient les personnes intéressées : ces dernières peuvent en effet demander à être exemptées de l'obligation de s'assujettir à un régime suisse pour la couverture maladie, auquel cas elles relèvent nécessairement du régime français (CSS, art. L 380-3-1). En ce cas, c'est donc à bon droit que ces personnes sont assujetties aux prélèvements sociaux sur leurs revenus du patrimoine. Le Conseil d'État juge qu'il en va également ainsi pour la période transitoire s'achevant le 31 mai 2014 où les personnes qui demandaient à être exemptées de toute affiliation en Suisse ne relevaient pas non plus de la sécurité sociale française à condition de pouvoir justifier d'une couverture du risque maladie par un organisme privé.

E. CHARTIER ■

Immobilier

29. Notion de bien immobilier - Convention franco-belge - Cession de parts de société civile immobilière - Plus-value immobilière

- Le Conseil d'État juge que 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. Dès lors qu'il s'agit de taxer les profits d'un contribuable non résident, il faut 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 5)

30. Les faits de l'espèce sont assez simples. Un contribuable personne physique résident fiscalement de Belgique a cédé l'intégralité des titres d'une société civile immobilière (SCI) française et a considéré que la plus-value réalisée n'était pas taxable en France en application de l'article 3 de la convention franco-belge du 10 mars 1964.

Cet article dispose en substance que sont imposables en France les plus-values résultant de l'aliénation de biens immobiliers situés en France. Le paragraphe 2 de cet article précise toutefois que « *La notion de bien immobilier se détermine d'après les lois de l'État contractant où est situé le bien considéré* ».

Le contribuable a, conformément à la lecture traditionnelle de ce type de clauses et à la pratique de place, considéré que les titres de SCI n'étaient pas assimilables à des biens immobiliers et qu'en conséquence, la plus-value de cession n'entrait pas dans le champ d'application de l'article 3 mais dans celui de l'article 18, dite clause balai, prévoyant une imposition exclusive des gains dans l'État de résidence du bénéficiaire du revenu.

54 CE, 5 mars 2018, n° 400329 et n° 401716, Vincileoni.

L'administration fiscale a contesté cette interprétation afin d'attirer l'imposition du gain en France sur la base de sa doctrine assimilant les SCI à des biens immobiliers dans le cadre de la convention.

Le contribuable a alors saisi le juge d'un recours pour excès de pouvoir aux fins d'annulation de la doctrine administrative.

31. Dans cette décision rendue en chambres réunies dont les motivations interpellent, le Conseil d'État rejette le recours et confirme la solution de la doctrine administrative.

♦ Rappel de l'interprétation traditionnelle de la convention

32. Jusqu'à la décision commentée, il était admis par la doctrine et les praticiens depuis plusieurs décennies (la convention datant de 1964) que lorsqu'un résident fiscal belge cédait les titres d'une société à prépondérance immobilière française quelle que soit sa forme légale (société de personnes ou société de capitaux), la plus-value réalisée n'était pas imposable en France en application des dispositions combinées des articles 3 (imposition des revenus immobiliers) et 18 (imposition des revenus innommés) de la convention.

Il est rappelé ici qu'en application des principes généraux de fiscalité internationale, la France ne peut imposer les revenus et gains réalisés par une société étrangère qu'à la double condition que (i) son droit interne contienne une disposition prévoyant l'imposition de ces revenus et (ii) la convention fiscale conclue avec l'État de résidence du cédant ne la prive pas de son droit d'imposer.

33. L'article 4 A du CGI français prévoit que les personnes physiques non résidentes de France sont soumises en France à l'impôt sur le revenu à raison de leurs revenus de source française. Or, l'article 164 B du CGI répute de source française les plus-values réalisées lors de la cession de titres de sociétés dont le siège social est situé en France et dont l'actif est principalement constitué directement ou indirectement de biens immobiliers situés en France⁵⁵.

On notera que le même principe vaut lorsque le cédant est une personne morale en raison du renvoi de l'article 209 du CGI, qui définit le champ d'application de l'impôt sur les sociétés (IS) français, aux revenus visés à l'article 164 B du CGI⁵⁶.

34. Dès lors, l'imposition en France des plus-values de cession des titres de sociétés à prépondérance immobilière françaises ne peut être empêchée qu'en cas d'attribution du droit d'imposer ces gains à l'État de résidence du cédant par la convention fiscale conclue entre la France et cet État.

Au cas présent, la convention franco-belge, contrairement aux conventions plus modernes signées par la France ces dernières années, ne contient pas de clause spécifique aux plus-values et, en particulier, aux gains réalisés en cas de

cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière.

Son article 3 relatif aux revenus immobiliers prévoit une imposition dans l'État de situation des biens immobiliers des revenus locatifs ainsi que des gains issus de l'aliénation de ses biens.

Son article 18 dit « clause balai » prévoit que tout revenu ou gain qui n'est pas spécifiquement traité dans un autre article de la convention est imposable dans l'État de résidence du bénéficiaire du revenu.

L'articulation de ces deux articles conduisait traditionnellement la doctrine et les praticiens⁵⁷ à considérer que les gains générés par les cessions de titres, qu'ils soient ou non à prépondérance immobilière, entraient dans le champ d'application de l'article 18 et n'étaient donc imposables que dans l'État de résidence du cédant.

S'agissant tout particulièrement du cas des titres de sociétés à prépondérance immobilière, il était admis que ces derniers ne pouvaient être assimilés à des immeubles, dès lors que le droit civil français n'assimile pas les titres de sociétés à des biens immobiliers.

Cette lecture était conforme aux commentaires relatifs à l'article 6 (revenus immobiliers) du modèle de convention de l'OCDE (dans sa version du 30 juillet 1963 antérieure à la signature de la convention, qui n'a pas changé depuis sur ce point) qui, certes, renvoie au droit interne pour la définition des biens immobiliers, mais fournit néanmoins une liste de droits assimilés à des biens immobiliers (comme par exemple l'usufruit d'un bien immobilier) en se fondant sur la nature juridique des droits en cause.

Cette interprétation n'était toutefois pas celle de l'administration fiscale française dans ses commentaires officiels sur la convention.

♦ L'interprétation contraire de la convention par l'administration fiscale

35. Dans sa doctrine relative à la définition des biens immobiliers pour les besoins de l'application de la convention franco-belge, l'administration fiscale interprète le paragraphe 2 de l'article 3, renvoyant au droit interne des États contractants pour la définition des biens immobiliers, comme incluant les lois civiles et fiscales des États⁵⁸.

La justification de cette interprétation est simplement fondée sur le caractère général des termes employés par la convention. Cela ne va pas de soi et ne ressort nullement des commentaires du modèle de convention OCDE.

La doctrine ajoute ensuite que conformément au paragraphe 2 du protocole annexé à la convention, doivent être considérés comme des biens immobiliers, au sens de l'article 3, les droits sociaux possédés par les associés dans les sociétés immobilières dotées de la transparence fiscale en vertu de

⁵⁵ CGI, art. 164 B, I, e bis et e ter.

⁵⁶ Plus précisément, l'article 209 du CGI renvoie aux alinéas a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B du CGI. Les alinéas e bis et e ter concernent les titres de sociétés à prépondérance immobilière.

⁵⁷ V. not. B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales : Éd. Francis Lefebvre, 13^e éd., 2019, § 67860, a. – Comp. TA Montreuil, 7 juin 2019, n° 1705505, Le Bigot, concl. G. Thobaty : FI 4-2019, n° 8, § 31, comm. A. Périn-Dureau.

⁵⁸ BOI-INT-CVB-BEL-10-10, 12 sept. 2012, § 110.

l'article 1655 ter du CGI évoquées ci-avant⁵⁹. Sur le fond, cette assimilation ne pose pas de difficultés puisque juridiquement et fiscalement, les associés de telles sociétés sont réputés détenir en direct les actifs sous-jacents. Toutefois, la doctrine va plus loin et précise que le paragraphe 2 du protocole n'ayant pas un caractère limitatif, il convient d'inclure dans la définition des biens immobiliers « *les droits détenus dans des sociétés dont l'actif est constitué principalement par des terrains à bâtir ou des biens assimilés, ainsi qu'aux droits détenus dans des sociétés civiles immobilières de toute nature non régies par l'article 1655 ter du CGI et dont le patrimoine est composé essentiellement par des immeubles autres que des terrains à usage agricole ou forestier.* »⁶⁰

36. On ne peut que s'étonner de cette analyse pour les raisons suivantes :

> le paragraphe 2 du protocole s'applique à l'article 15 de la convention relatif aux dividendes. Il a vraisemblablement pour objet de définir quels flux sont susceptibles de subir une retenue à la source dans l'État de source du revenu. L'utilisation de cet article pour attirer l'imposition des plus-values de cession de titres en France n'est donc pas évidente ;

> la définition des biens immobiliers retenue par l'administration fiscale est imprécise et pourrait avoir des conséquences incohérentes sur le plan fiscal. Si l'on s'en tient à sa définition, sont assimilés à des biens immobiliers les titres de sociétés « *dont l'actif est principalement constitué par des terrains à bâtir ou des biens assimilés* ». De telles sociétés pourraient donc théoriquement être des sociétés de capitaux soumises à l'impôt sur les sociétés. Puisque le paragraphe 2 du protocole est applicable à la clause qui traite des dividendes, le raisonnement de l'administration fiscale pourrait conduire, de façon paradoxale, à exonérer de retenue à la source toute distribution de dividendes réalisée par de telles sociétés puisque, par l'effet de l'assimilation des droits sociaux à des immeubles, les revenus distribués auraient la nature de revenus fonciers ou de plus-values immobilières. Par ailleurs, la référence aux terrains à bâtir est également malheureuse. Les terrains à bâtir sont par définition distincts des immeubles bâtis aussi bien sur le plan juridique que sur le plan fiscal. Doit-on comprendre que, s'agissant des sociétés autres que les sociétés civiles immobilières, l'assimilation n'est pas valable si l'actif est principalement constitué d'immeubles bâtis ? Comment justifier alors la différence de traitement entre les sociétés ? Comment expliquer que, pour les sociétés civiles immobilières, l'assimilation puisse jouer en cas de détention d'immeubles alors que, pour les autres sociétés, elle ne jouerait qu'en cas de détention de terrains à bâtir ? On voit ici les limites du raisonnement par assimilation de l'administration fiscale ;

> enfin, on rappellera qu'en application des principes généraux gouvernant l'interprétation des conventions fiscales, il est établi que les clauses qui sont claires n'ont pas à être interprétées et doivent faire l'objet d'une application littérale. Par

ailleurs, bien que la convention de Vienne n'ait pas été ratifiée par la France, le Conseil d'État tend à appliquer les règles d'interprétation prévues par cette convention en vertu desquelles les conventions fiscales doivent être interprétées conformément à l'intention de leurs auteurs et l'interprétation des mots doit être faite d'après leur sens normal et ordinaire dans le contexte où ils figurent et par référence à la pratique suivie. Or, force est de constater au cas présent que l'interprétation faite par l'administration fiscale du paragraphe 2 du protocole n'est conforme ni à la lettre du texte ni à l'interprétation de la pratique de place.

37. Il nous semble dès lors que l'interprétation de l'article 3 de la convention par l'administration fiscale est infondée. Cette conclusion était peut-être également celle du Conseil d'État, puisque ce dernier a rejeté le pourvoi sur un fondement différent de celui retenu par l'administration fiscale.

♦ La motivation critiquable de la décision du Conseil d'État

38. Le Conseil d'État rejette le recours du contribuable et confirme ainsi la solution retenue par la doctrine administrative, mais en suivant un raisonnement différent, en deux temps.

39. Dans un premier temps, **le Conseil d'État s'appuie sur l'article 22 de la convention, selon lequel tout terme non défini par la convention a la signification attribuée dans l'État contractant par la législation régissant les impôts faisant l'objet de la convention, pour justifier l'interprétation de la notion de bien immobilier selon la loi fiscale française.** Contrairement à l'administration fiscale, le Conseil d'État n'étend donc pas expressément la portée du paragraphe 2 de l'article 3 de la convention aux lois fiscales, mais utilise un autre article pour ce faire (l'article 22). On pourrait dès lors en déduire que, conformément à la pratique de place, ce paragraphe fait uniquement référence aux lois civiles des États contractants.

Selon les conclusions de Madame la Rapporteuse publique Karin Ciavaldini (reproduites en annexe), le paragraphe 2 de l'article 3 doit être lu en combinaison avec l'article 22. Cette combinaison permet alors de considérer que la notion de bien immobilier doit être définie au regard des lois civiles et des lois fiscales de l'État de situation des biens.

C'est bien nous semble-t-il l'interprétation retenue par le Conseil d'État lorsqu'il affirme que :

« *Pour déterminer la notion de bien immobilier au sens et pour l'application de la dernière phrase du paragraphe 4 de l'article 3 de la convention du 10 mars 1964, il convient, conformément aux stipulations de cet article, de se référer aux lois de l'État contractant où est situé le bien considéré et, ainsi qu'il est prévu à l'article 22, 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.* »

Toutefois, une lecture littérale de ces articles ne devrait pas permettre une telle approche. En effet, si l'on accepte que l'article 3 fait uniquement référence aux lois civiles de l'État de situation des biens pour définir la notion de bien immobilier, alors l'article 3 définit ce qu'est un bien immobilier par renvoi

59 Ibidem, § 120.

60 Ibid., § 130.

au droit civil des États concernés. En conséquence, l'article 22 ne peut être appliqué puisque conformément à la lettre de cet article, il n'a vocation à être utilisé qu'à « *tout terme non spécialement défini dans la convention* ».

40. À supposer même qu'un renvoi aux lois fiscales soit admis pour définir ce qu'est un bien immobilier au sens de la convention, le second temps du raisonnement du Conseil d'État n'est pas plus convaincant. Le **Conseil d'État relève que le prélèvement prévu par l'article 244 bis A du CGI, applicable aux plus-values immobilières réalisées de manière occasionnelle par des non-résidents, s'applique aussi bien aux plus-values résultant de la cession d'immeubles qu'à celles générées par la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière.** L'identité de traitement fiscal réservé aux opérations de cessions d'immeubles ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière traduirait ainsi l'assimilation par la loi fiscale française de ces deux notions.

Or, les anciennes versions des conventions telles que la convention fiscale franco-luxembourgeoise prévoyaient des clauses similaires à celle de l'actuelle convention franco-belge à une époque où l'article 244 bis A du CGI s'appliquait déjà aux cessions de titres. Il était pourtant à l'époque parfaitement admis que les plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière françaises n'étaient imposables que dans l'État du cédant. Ainsi, le Conseil d'État avait jugé, dans une décision du 18 mars 1994 rendue sous l'empire de l'ancienne convention franco-luxembourgeoise (dans sa version antérieure à l'avenant du 24 novembre 2006), qu'en l'absence de clause spécifique, les revenus immobiliers relevaient de l'article relatif aux bénéfices industriels et commerciaux. Ces revenus n'étaient donc pas imposables en France sauf si les biens immobiliers se rattachaient à un établissement stable possédé en France par la société luxembourgeoise⁶¹. L'administration fiscale avait repris cette décision dans sa doctrine officielle et avait précisé que les conclusions de l'arrêt s'appliquaient aux plus-values tirées de la cession d'immeubles. Les sociétés fiscalement domiciliées au Luxembourg n'étaient donc pas redevables du prélèvement du tiers prévu par l'article 244 bis A du CGI⁶².

C'est d'ailleurs la raison pour laquelle la France a renégocié ces conventions afin d'y introduire une clause spécifique aux cessions de titres de telles sociétés. L'absence de clause similaire à l'article 22 dans ces conventions, à l'instar de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, justifiait-elle la position retenue à l'époque ? Dans l'affirmative, l'argument développé précédemment sur la portée de l'article 22 (non-application de cet article dès lors que l'article 3 définit la notion de bien immobilier par renvoi aux lois civiles des États contractants) devrait permettre de clore le débat et de revenir à l'interprétation antérieure de la convention.

En tout état de cause, **il nous semble que l'article 244 bis A du CGI ne définit à aucun moment la notion de bien immobilier.** Il se contente de lister les opérations auxquelles

il s'applique. **Plus généralement, le droit fiscal français ne donne pas véritablement de définition du bien immobilier qui est par nature une notion civiliste.** En conséquence, à supposer même que l'on accepte de considérer que la convention permet effectivement d'interpréter la notion de bien immobilier selon le droit fiscal français, aucune définition ne devrait pouvoir être identifiée en pratique.

Au contraire, il nous semble que si l'on devait raisonner sur des principes fiscaux à défaut de définition spécifique, ils militeraient pour une distinction claire entre immeubles et sociétés détenant les immeubles dès lors que les sociétés en cause sont de véritables sujets fiscaux dotés d'une « personnalité » fiscale propre. Les sociétés de copropriété visées à l'article 1655 ter du CGI constituent l'exception à ce principe, qui s'explique par la reconnaissance explicite de leur transparence fiscale contrairement aux sociétés de personnes et de capitaux. C'est précisément la raison pour laquelle elles étaient visées au protocole de la convention. Comme indiqué ci-avant, cette exception ne fait pas débat. Nous n'en voyons pas d'autres.

Dès lors, la motivation tant des conclusions de Madame la Rapporteuse publique que de l'arrêt du Conseil d'État ne nous convainquent pas.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Les faits de l'espèce concernaient les gains issus de la cession des titres d'une SCI française par une personne physique non-résidente. Néanmoins, si l'on étend le raisonnement adopté par le Conseil d'État, **l'ensemble des gains entrant dans la champ d'application de l'article 244 bis A du CGI devraient être assimilés à des biens immobiliers** au sens de l'article 3 de la convention et ce, que le cédant soit une personne physique ou une personne morale. Sans lister ces gains de manière exhaustive, cela signifie que seraient taxables en France les **plus-values de cession de titres de sociétés de capitaux à prépondérance immobilière, d'OPCI (SPPICAV ou FPI) et de SIIC.**

L'interprétation de la convention franco-belge devrait être également appliquée aux **conventions rédigées de manière similaire.** Elles sont cependant assez peu nombreuses en pratique car la plupart des conventions conclues ou renégociées par la France ces dernières années incluent toutes des dispositions spécifiques aux gains issus de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière.

Pour conclure, on remarquera que la décision est inédite au Recueil Lebon. Pour les raisons ci-avant **développées, il ne peut qu'être souhaité que le Conseil d'État revienne sur sa position.**

M. LÉDÉE et J. SAÏAC ■

41. Plus-value immobilière - Exonération applicable à la première cession d'un logement autre que la résidence principale (CGI, art. 150 U, II, 1^{er} bis) - Égalité de traitement prévue par la convention franco-suisse (art. 15) - Le Conseil d'État juge qu'un résident de Suisse peut revendiquer le bénéfice de

61 CE, 18 mars 1994, n° 79971, SARL Société d'investissement agricole et forestier : RJF 1994, n° 530.

62 BOI 14 B-2-00 et 8 M-3-00, 4 août 2000.

l'exonération prévue par l'article 150 U, II, 1° bis du CGI pour les gains de cession de logement autre que la résidence principale. La clause d'égalité de traitement de la convention fiscale franco-suisse spécifique aux plus-values immobilières (art. 15, 4) impose en effet à la France d'appliquer aux résidents suisses les cas d'exonération prévus par le droit interne et réservés aux résidents de France.

CE, 9^e et 10^e ch., 12 févr. 2020, n° 415475, Min. c/ Billot, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon (V. annexe 6)

42. Cette affaire mettait en cause des personnes physiques résidentes fiscales de Suisse, Monsieur et Madame Billot, ayant réalisé une plus-value sur la vente d'un appartement situé à Paris. Cette plus-value de source française avait été soumise au prélèvement de l'article 244 bis A du CGI. Les époux Billot avaient contesté auprès de l'administration fiscale française, puis des juges administratifs, les conditions d'application de ce prélèvement sur leur plus-value immobilière française. De façon subsidiaire, ils demandaient à pouvoir bénéficier du dispositif d'exonération prévu par le droit français à l'article 150 U, II, 1° bis du CGI. Ce dispositif fiscal permet une exonération du gain de cession au titre de la première vente d'un logement autre que la résidence principale lorsque le cédant n'était pas propriétaire de sa résidence principale, directement ou via une société interposée, au cours des quatre années précédant la cession et que le prix de cession est réemployé dans un délai maximum de 24 mois à compter de la cession dans l'acquisition ou la construction d'un autre bien immobilier qui lui servira d'habitation principale.

Or, ce dispositif d'exonération de la plus-value immobilière d'un logement autre que la résidence principale est réservé aux seuls résidents français. En effet, l'article 244 bis A du CGI se réfère aux règles d'assiette de l'article 150 U du CGI pour déterminer les modalités d'imposition en France des personnes physiques non-résidentes sur leurs plus-values immobilières, mais sans inclure les exonérations prévues au 1^e, 1° bis et 1° ter du II de l'article 150 U du CGI.

Compte tenu de l'articulation des textes de droit interne français, un résident de Suisse n'est donc en principe pas en droit de se prévaloir de l'exonération prévue à l'article 150 U, II, 1° bis du CGI sur une plus-value immobilière de source française.

Les époux Billot faisaient valoir que la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 en matière d'imposition des revenus et de la fortune contient à l'article 15, 4, à propos des modalités d'imposition des plus-values immobilières, une clause spécifique d'égalité de traitement entre la France et la Suisse. Cette clause est rédigée de la manière suivante : « *Les gains provenant de l'aliénation des biens mentionnés aux paragraphes 1, 2 et 3, 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 un 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. ».

Les époux Billot faisaient également valoir que si le régime d'exonération de l'article 150 U, II, 1° bis du CGI leur était refusé en raison de leur qualité de non-résident, cette différence de traitement aurait constitué une discrimination contraire à la liberté de circulation des capitaux prévue à l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). C'est sur ce fondement, issu donc du droit de l'UE, que par un arrêt du 12 octobre 2017⁶³, la Cour administrative d'appel de Versailles a donné raison aux époux Billot en prononçant le dégrèvement demandé. L'administration s'est pourvue en cassation contre cet arrêt.

43. De façon surprenante à première vue, dans son arrêt du 12 février 2020, le Conseil d'État fait droit au pourvoi en cassant l'arrêt d'appel. Il ne s'agit pourtant pas d'une validation de la position de fond de l'administration fiscale qui persistait à refuser aux époux Billot le bénéfice de l'exonération. En effet, le Conseil d'État affirme expressément que la clause d'égalité de traitement de l'article 15, 4 de la convention fiscale franco-suisse en matière de plus-value immobilière permet bien à un résident suisse de se prévaloir de l'exonération prévue à l'article 150 U, II, 1° bis du CGI dans les mêmes conditions que celles requises pour un résident de France. Dès lors, **pour le Conseil d'État, la combinaison du droit interne et du droit conventionnel ne permet pas de considérer qu'il existe, au cas d'espèce, une situation de discrimination contraire à la liberté de circulation des capitaux.** En jugeant l'inverse pour accueillir la demande des contribuables, la Cour administrative d'appel de Versailles a donc commis une erreur de droit. L'affaire lui est renvoyée, à charge pour elle de vérifier que les conditions d'application de l'article 150 U, II, 1° bis du CGI étaient bien remplies dans la situation des époux Billot, ouvrant ainsi la possibilité pour ces derniers de se prévaloir de l'exonération attachée à ce texte. À cet égard, et même si la décision du Conseil d'État reste silencieuse sur ce point, **on peut subodorer, sur la base d'une grille d'analyse fondée sur l'égalité de traitement, que les critères prévus par ce dispositif doivent être appréciés en faisant abstraction de la localisation des biens immobiliers considérés.** Aussi est-il vraisemblable qu'il faille rechercher si le résident suisse était ou non propriétaire de l'habitation constituant sa résidence principale, que cette dernière soit située en Suisse ou en France (plus probablement en Suisse en l'espèce compte tenu du lieu de résidence fiscale des requérants), et qu'il doit en être de même pour la résidence principale dans laquelle le prix de cession aurait été réemployé.

44. Cet arrêt s'inscrit dans la continuité de la jurisprudence *Aaron* du Conseil d'État du 20 novembre 2013⁶⁴. Le contentieux portait alors sur la validité du taux de 33,1/3% du prélèvement appliqué aux résidents suisses réalisant des plus-values immobilières de source française au regard de l'article 15, 4 de la convention fiscale franco-suisse, alors que le

63 CAA Versailles, 12 oct. 2017, n° 15VE02792, Billot.

64 CE, 20 nov. 2013, n° 361167, Aaron.

taux applicable à un résident de France n'était que de 19%. Le Conseil d'État, dans cet arrêt, avait considéré que la seconde phrase de l'article 15, 4, visant les conditions du prélèvement libératoire devant être identiques pour les résidents des deux États, interdisait l'application en France d'un taux plus élevé, et en concluait donc que les personnes physiques résidentes de Suisse étaient également en droit de se prévaloir du taux de 19% sur leurs plus-values immobilières de source française, à l'instar des résidents français. Dans l'arrêt *Billot*, le contentieux porte désormais sur les règles d'assiette, et concerne cette fois la portée de la première phrase de l'article 15, 4. Selon l'interprétation assez logique du Conseil d'État, **une règle d'exonération doit être vue comme faisant partie des règles d'assiette**. En conséquence, si les mêmes règles d'assiette doivent être appliquées aux résidents français et aux résidents suisses, ces derniers peuvent se prévaloir des cas d'exonération en matière de plus-values immobilières prévues par le droit interne français pour les résidents français, sous les mêmes conditions.

45. Cette solution résulte toutefois de la **rédaction spécifique de l'article 15, 4 de la convention fiscale franco-suisse, propre aux modalités de traitement plus-values immobilières. Cette stipulation n'a pas à notre connaissance d'équivalent dans d'autres conventions fiscales conclues par la France**. En particulier, les clauses générales de non-discrimination, à l'instar de l'article 26 de la convention fiscale franco-suisse, ne peuvent produire le même résultat, puisque ces clauses interdisent une discrimination fondée sur la nationalité et admettent donc généralement des différences de traitement résultant de différences de situation quant à la résidence fiscale des intéressés.

Dès lors, il semble que la portée de cette jurisprudence doit être circonscrite au cadre de la convention fiscale franco-suisse et aux modalités d'imposition des résidents suisses sur leurs plus-values immobilière de source française. En application de cette jurisprudence, ces résidents suisses peuvent désormais se prévaloir de l'ensemble des cas d'exonération applicables aux résidents de France en matière de plus-value immobilière. La portée de l'arrêt est également limitée par la circonstance que le droit interne prévoit déjà largement la faculté pour les non-résidents de bénéficier des exonérations applicables aux résidents pour l'imposition des plus-values immobilières françaises. À ce propos, l'exclusion du bénéfice de l'article 150 U, II, 1° bis du CGI constitue la principale exception. Toutefois, il est à noter que les résidents suisses ne disposent pas du droit de bénéficier de l'exonération au titre de la cession de leur ancienne résidence principale située en France introduite par la loi de finances pour 2019 à l'article 244 bis A du CGI. En effet, cette exonération est réservée aux personnes physiques ayant transporté leur résidence fiscale dans un État lié à la France par une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement, lorsque

cet État étranger n'est pas membre de l'UE. Or, si l'on se fie à la doctrine administrative traitant de l'exit tax⁶⁵, la Suisse ne fait pas partie de ces États, ce qui induit qu'un résident suisse ne pourrait bénéficier de ce dispositif d'exonération sur la base du seul droit interne français. L'article 15, 4 de la convention, tel qu'interprété par le Conseil d'État dans l'arrêt *Billot*, pourrait permettre à un résident suisse de se prévaloir de l'exonération d'impôt en France sur le gain de cession de son ancienne résidence principale française, selon l'article 150 U, II, 1° du CGI, dans les mêmes conditions que s'il avait déménagé dans un pays éligible.

46. Le principe d'égalité de traitement en matière de plus-value immobilière prévu par l'article 15, 4 de la convention fiscale franco-suisse **ne semble pas réservé aux seules personnes physiques et pourrait le cas échéant être également revendiqué par une entreprise résidente fiscale de Suisse**. À ce propos, la difficile articulation entre les régimes de faveur français en matière d'impôt sur les sociétés afférents aux restructurations et l'application du prélèvement de l'article 244 bis A du CGI pourrait, par ce biais, être améliorée pour les sociétés suisses détenant des biens immobiliers français. En effet, en l'état actuel des textes, l'application du régime de faveur des fusions à une société étrangère détenant des biens immobiliers en France ne la préserve pas de l'exigibilité immédiate du prélèvement de l'article 244 bis A du CGI au moment du transfert des biens immobiliers résultant de la restructuration. Or, dans la mesure où une société suisse devrait être traitée de la même manière qu'une société française pour l'imposition de ses plus-values immobilières en vertu de l'article 15, 4 de la convention, l'extrapolation logique de la jurisprudence *Billot* devrait conduire à considérer qu'une société suisse détenant un bien immobilier en France et impliquée dans une fusion, une scission ou un apport partiel d'actif, ne devrait pas être soumise au prélèvement de l'article 244 bis A du CGI, dès lors qu'une société française placée dans les mêmes circonstances aurait pu bénéficier du régime de neutralité fiscale des fusions des articles 210 A et suivants du CGI en matière d'impôt sur les sociétés.

47. De manière incidente, on remarquera enfin que, du fait de la solution retenue, le Conseil d'État évite de se prononcer sur la question de la contrariété de l'article 244 bis A du CGI à la liberté de circulation des capitaux, résultant de la différence de traitement entre l'imposition des plus-values immobilières des non-résidents, et celle des résidents français. La confirmation de la solution retenue par la Cour administrative d'appel de Versailles aurait conféré une portée beaucoup plus large à cet arrêt.

F. ROUX et J. SAÏAC ■

65 BOI-ANXX-000445, 31 oct. 2012.

Trusts et institutions comparables

48. Trust - Fiducie - 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 consolide le dispositif national de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, en étendant le champ des personnes impliquées dans cette lutte et en renforçant les obligations de déclaration et d'information relatives au bénéficiaire effectif, élément central des exigences de transparence fiscale, qui conduit à aménager les obligations des administrateurs de trusts et des constituants de fiducies, ainsi que les conditions d'accès aux différents registres concernés.

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

49. Le droit fiscal n'est pas l'objet premier de l'ordonnance n° 2020-115 du 12 février 2020. Ce texte, pris sur le fondement de l'article 203 de la loi PACTE⁶⁶, vise en réalité à compléter la transposition de la 4^e directive anti-blanchiment⁶⁷ et à transposer la 5^e directive anti-blanchiment⁶⁸. Cette situation explique que les mesures contenues dans cette ordonnance sont, pour l'essentiel, des dispositions financières d'ajustement ou d'adaptation des obligations de vigilance à l'égard de la clientèle, ou de déclaration et d'information dans le cas de soupçon de blanchiment ou de financement de terrorisme (art. 3 à 6). En outre, des précisions relatives aux compétences des autorités de contrôle, ainsi qu'à leur coopération ou coordination sont apportées (art. 1^{er}, 5, 7, 9, 11 et 15). Toutefois, comme le droit fiscal vient à l'appui de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, certaines mesures fiscales ont été introduites afin de renforcer les dispositifs de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales.

66 L. n° 2019-486, 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises : JO 23 mai 2019.

67 Dir. (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission : JOUE L141/73, 5 juin 2016.

68 Dir. (UE) 2018/843 du Parlement européen et du Conseil du 30 mai 2018 modifiant la directive (UE) 2015/849 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme ainsi que les directives 2009/138/CE et 2013/36/UE : JOUE L156/43, 19 juin 2018.

50. D'une part, dans une perspective de mise en conformité avec le droit de l'Union européenne, l'article 2 du texte **étend le champ des personnes assujetties aux obligations de lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme à certaines succursales d'entités du secteur financier et aux activités de conseil fiscal réalisées par les professionnels du droit**⁶⁹, et allonge ainsi la liste des catégories de personnes visées à l'article L. 561-2 du code monétaire et financier (CMF). D'autres précisions relatives au périmètre d'application sont données, notamment quant à l'inclusion des caisses autonomes des règlements pécuniaires des avocats (CARPA) et des greffiers des tribunaux de commerce et à l'exclusion totale des syndicats de copropriété, ou partielle pour les professionnels de certains secteurs artistiques ou de location immobilière dont les obligations sont conditionnées à un seuil minimum de transaction⁷⁰. Le champ d'application territorial est précisé à l'article 17, qui étend ces mesures financières aux collectivités d'outre-mer.

51. D'autre part, les **renseignements relatifs aux bénéficiaires effectifs deviennent un moyen de prévention privilégié** pour lutter contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme. La notion de bénéficiaire effectif⁷¹ est définie à l'article 8 de l'ordonnance comme « *les personnes physiques qui contrôlent in fine les personnes morales et autres entités* », que peuvent constituer les trusts ou fiducies. Ces personnes doivent désormais fournir les informations permettant leur identification, sous peine de sanctions (Ord., art. 10). Toute divergence constatée entre ces informations et celles contenues dans le registre des trusts prévu à l'article 1649 AB du CGI ou dans le registre national des fiducies prévu à l'article 2020 du code civil, par les personnes visées à l'article L. 561-2 du CMF ou par les autorités de contrôle mentionnées à l'article L. 561-36 du CMF, devra être signalée à l'administration fiscale (Ord., art. 14). À cet égard, les personnes à l'origine de ce signalement bénéficient de « garanties de protection » (Ord., art. 4), rappelant en quelque sorte l'idée d'une protection à mettre en œuvre pour ceux qui « lancent l'alerte ». Une fois le signalement effectué, l'administration doit informer l'administrateur du trust ou le fiduciaire de cet écart afin de permettre la formulation d'observations. En fonction de la réponse apportée : i) soit les renseignements sont modifiés ou complétés dans le sens précisé, ii) soit, à défaut de réponse, la divergence est mentionnée dans les registres des trusts ou des fiducies et peut faire l'objet de sanctions fiscales applicables aux tiers déclarants de l'article 1736, IV bis du CGI⁷² et pénales applicables aux professionnels visés par l'article L. 561-2 du CMF et contenues à l'article L.

69 Sauf exemptions liées au secret professionnel.

70 Les transactions d'un montant égal ou supérieur à 10 000 € entrent dans le champ d'application.

71 Cette notion est en réalité incertaine tant la définition donnée par l'article L. 561-2-2 du CMF – complétée par l'article 5 du décret n° 2018-284 du 18 avril 2018 renforçant le dispositif français de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme (JO 20 avr. 2018) – peut être discutée en comparaison de celle retenue en droit fiscal international.

72 Le texte est ainsi rédigé : « Les infractions à l'article 1649 AB sont passibles d'une amende de 20 000 € ».

574-5 du CMF⁷³. Ce nouveau mécanisme institué à l'article L. 102 AH du LPF est maintenu en parallèle de l'article L. 88 du LPF, qui permet déjà à l'administration fiscale de demander aux professionnels visés par l'ordonnance de communiquer tous documents ou informations qu'elles détiennent dans le cadre de leurs obligations de vigilance.

52. Les conditions d'accès aux registres des trusts ou fiducies, détenus par la Direction générale des finances publiques, sont également définies. Le nouvel article L. 167 du LPF aménage de nouvelles dérogations à la règle du secret professionnel des agents de l'administration fiscale. En effet, certaines autorités et agents exerçant leur mission judiciaire, Tracfin, fiscale, douanière ou de contrôle des personnes assujetties aux obligations de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme doivent fournir - spontanément ou sur demande - les informations nécessaires aux autorités compétentes des États membres de l'UE. Dans tous les cas, les renseignements conservés dans les registres sont toujours accessibles aux personnes visées par l'article L. 561-2 du CMF dans le cadre d'une au moins de leurs mesures de vigilance. À l'inverse, seules certaines informations relatives à l'identité du bénéficiaire effectif⁷⁴, ainsi qu'à la nature et à l'étendue des intérêts effectifs détenus sont accessibles sur demande écrite d'une personne détenant une participation de contrôle ou justifiant d'un intérêt légitime dans la prévention ou la lutte contre le blanchiment de capitaux ou le financement du terrorisme.

53. Enfin, et comme une conséquence de l'importance donnée aux renseignements relatifs aux bénéficiaires effectifs, **certaines obligations déclaratives ont été renforcées**.

Concernant la **fiducie**, l'article 2017 du code civil prévoyait déjà la désignation par le constituant d'un tiers chargé de s'assurer de la préservation de ses intérêts dans le cadre du contrat de fiducie. L'article 12 de l'ordonnance impose désormais au constituant d'informer le fiduciaire de la désignation de ce tiers⁷⁵. À peine de nullité, cette désignation et l'information sur l'identité du bénéficiaire effectif de la fiducie doivent être établies par le fiduciaire dans un acte écrit et enregistré au service des impôts à certaines conditions⁷⁶.

Concernant les **trusts**, l'article 13 de l'ordonnance aménage les obligations déclaratives des administrateurs de trusts

contenues à l'article 1649 A du CGI. Ces obligations sont étendues aux administrateurs de trusts établis ou résidant en dehors de l'UE quand ils acquièrent un bien immobilier ou entrent en relation d'affaires en France⁷⁷. Le champ d'application de l'obligation déclarative est également étendu, puisqu'il inclut les établissements de crédit et les établissements financiers pour leurs opérations avec des résidents français. L'article 1649 A, alinéa 1^{er} du CGI vise désormais les personnes recevant en dépôt des fonds, alors que la réception en dépôt des espèces était autrefois seule mentionnée. En outre, l'obligation de déclaration couvre également la location de coffre-fort, en plus de celle relative aux ouvertures, modifications ou clôtures de comptes.

54. L'ensemble des dispositions contenues dans l'ordonnance sont **applicables depuis le 14 février 2020**. Toutefois, l'article 18 de ce texte prévoit une entrée en vigueur différée pour les dispositions relatives au fichier des comptes bancaires et une mesure transitoire au plus tard le 1^{er} avril 2020 pour la transmission du stock des informations relatives aux bénéficiaires effectifs. Ce texte a également été précisé par deux décrets datés du 12 février 2020. Le premier décret⁷⁸ met fin à l'obligation de vérification du domicile préalable à l'ouverture d'un compte et simplifie les modalités de vérification d'identité du client pour les entrées en relation d'affaires à distance, tandis que le second⁷⁹ précise les compétences de TRACFIN et les modalités de transmission des informations relatives au bénéficiaire effectif des personnes inscrites au RCS.

55. Ces dispositions, qui viennent à l'origine au soutien de la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme, renforcent les mesures préventives et répressives relatives à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales. **Le bénéficiaire effectif d'un trust ou d'une fiducie est au cœur du renforcement des exigences de transparence fiscale**. Pour autant, cette notion qui trouve différentes entrées dans le CMF et dans le CGI reste incertaine, tant elle peut être discutée dans ces différentes acceptions.

M. SADOWSKY ■

73 Le texte est ainsi rédigé : « Est puni d'un emprisonnement de six mois et d'une amende de 7 500 euros le fait de ne pas fournir aux personnes mentionnées à l'article L. 561-2, dans le cadre des mesures de vigilance prévues à la section 3 du chapitre Ier du titre VI, ou de ne pas déclarer au registre du commerce et des sociétés les informations relatives aux bénéficiaires effectifs requises en application du premier alinéa de l'article L. 561-46, ou de déclarer des informations inexactes ou incomplètes. Les personnes physiques déclarées coupables de l'infraction prévue au premier alinéa encourent également les peines d'interdiction de gérer prévue à l'article 131-27 du code pénal et de privation partielle des droits civils et civiques prévue au 2° de l'article 131-26 du même code [...] ».

74 À savoir, précisément : le nom, le nom d'usage, le pseudonyme, les prénoms, les mois et année de naissance, le pays de résidence et la nationalité.

75 C. civ., art. 2017, al. 3.

76 C. civ., art., 2019, al. 4.

77 L'article L. 561-2-1 du CMF définit la notion de relation d'affaires comme « la relation professionnelle ou commerciale avec le client », qui inclut le cas échéant le bénéficiaire effectif. Le texte dispose également : « 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 ».

78 D. n° 2020-18, 12 févr. 2020 renforçant le dispositif national de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme : JO 13 févr. 2020.

79 D. n° 2020-119, 12 févr. 2020 renforçant le dispositif national de lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme : JO 13 févr. 2020.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CC, 3 avr. 2020, n°2019-832/833 QPC, M. Marc S. et autre [Exclusion de certaines plus-values mobilières du bénéfice de l'abattement pour durée de détention]

Annexe 2 : TA Montreuil, 10^e ch., 10 mars 2020, n° 1805394, Joffre, concl. G. Thobaty

Annexe 3 : CAA Lyon, 2^e ch., 14 janv. 2020, n° 18LY03360, Claret, concl. E. Conesa-Terrade

Annexe 4 : CE, 9^e et 10^e ch., 12 févr. 2020, n° 424653, Girgenti, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon

Annexe 5 : CE, 8^e et 3^e ch., 24 févr. 2020, n° 436392, Baartmans, concl. K. Ciavaldini

Annexe 6 : CE, 9^e et 10^e ch., 12 févr. 2020, n° 415475, Min. c/ Billot, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon

