ÉVOLUTIONS JURISPRUDENTIELLES RÉCENTES EN MATIÈRE DE FISCALITÉ DES PERSONNES PHYSIQUES

Les années 2020 et 2021 ont été riches en décisions jurisprudentielles majeures. Dans la continuité de notre brève fiscale de février dernier qui concernait les entreprises, revenons brièvement sur quelques-unes des décisions marquantes visant la fiscalité des personnes physiques.

- Résidence fiscale

L'année 2020 a été l'occasion pour le Conseil d'État de préciser les contours de la résidence fiscale des personnes physiques.

S'agissant d'abord de la **résidence fiscale en droit interne, pour l'appréciation du critère du centre des intérêts économiques**, le Conseil d'État a décidé (7 octobre 2020, n° 426124) que le patrimoine du contribuable doit être pris en compte seulement dans la mesure où il est *« productif de revenus »*. Dans ce contexte, la simple possession d'un patrimoine en France[1] ne devrait *a priori* pas suffire pour que l'administration y caractérise une résidence fiscale.

S'agissant ensuite de la **notion de « résident d'un État contractant » au sens des conventions fiscales** – qui subordonne l'applicabilité des clauses conventionnelles aux personnes répondant à cette qualité – le Conseil d'État (9 juin 2020, n° 434972) a retenu la qualification de résident de Chine, au sens de la convention franco-chinoise, pour une personne physique exonérée en Chine sur l'intégralité de ses revenus de source étrangère. Dans ce contexte, les dividendes de source française qui lui étaient distribués bénéficiaient du taux réduit de retenue à la source prévu par ladite convention fiscale. Cette décision du Conseil d'État constitue le miroir de sa décision *Moghadam* (24 janvier 2011, n° 316457), dans laquelle il avait considéré que le seul assujettissement à l'impôt dans un État ne suffisait pas à conférer au contribuable ainsi assujetti la qualité de résident dudit État. Cette décision s'inscrit par ailleurs dans la continuité de sa décision *Regazzacci* (27 juillet 2012, n° 337656), dans laquelle il avait considéré que le régime britannique du *« remittance basis »* (exonération temporaire des revenus de source étrangère perçus par les résidents britanniques) ne faisait pas obstacle à la qualité de résident du Royaume-Uni au sens des conventions fiscales. Sur la portée de cette décision du 9 juin 2020, la question se pose de savoir si le Conseil d'État aurait décidé dans le même sens en présence d'une convention conforme à l'actuel article 4, § 1 du modèle OCDE précisant que ne sont pas considérées comme des résidents d'un État les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État[2], ce qui reste aujourd'hui incertain. Notons enfin que la solution du Conseil d'État a été reprise dans une réponse ministérielle du 8 octobre dernier[3].

- Mobilité – Impatriation

Dans une décision du 21 octobre 2020 (n° 442799), le Conseil d'État a prononcé l'**annulation d'une doctrine administrative[4] ajoutant à la loi, en ce qu'elle prévoyait l'impossibilité pour les impatriés ne bénéficiant pas de l'exonération de la prime d'impatriation de bénéficier de l'exonération de 50% de leurs revenus passifs de source étrangère et plus-values mobilières de sociétés étrangères**. Les impatriés en étaient en effet privés alors même qu'ils remplissaient les conditions par ailleurs posées par l'article 155 B du CGI pour l'exonération de ces revenus passifs et plus-values mobilières. Désormais, donc, le contribuable devrait systématiquement pouvoir bénéficier de cette exonération des revenus passifs et plus-values mobilières dès lors (i) qu'il est un salarié appelé de l'étranger à occuper un emploi dans une entreprise établie en France ; (ii) qu'il n'a pas été résident fiscal en France pendant les 5 années civiles précédant sa prise de fonction ; et (iii) qu'il est désormais résident fiscal en France à raison de

[1] En l'espèce, les contribuables percevaient la majorité de leurs revenus de leurs activités professionnelles en Belgique et détenaient des titres de sociétés françaises et des biens immobiliers en France dont la production de revenus était exceptionnelle.

[2] En effet, la décision a été rendue sous l'empire de l'ancienne convention fiscale franco-chinoise du 30 mai 1984, qui ne contenait pas une telle clause (contrairement à la « nouvelle » convention du 26 novembre 2013). Selon la convention de 1984, l'expression *« résident d'un État contractant »* désignait alors toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence ou de tout autre critère analogue.

[3] RM Deromedi, JO Sénat du 8 octobre, n° 14775.

[4] Dans le cadre d'un recours pour Excès de Pouvoir à l'encontre de commentaires (§80 et §90) publiés au BOFIP BOI-RSA-GEO-40-10-30-10 du 12 septembre 2012.

HARMONY AVOCATS – 43/47 Avenue de la Grande Armée – 75116 PARIS –
+33 (0)1 87 67 00 39 / +33 (0)1 87 67 00 38
contact@harmony-avocats.com
www.harmony-avocats.com
Copyright 11/2020 – Tous Droits Réservés

l'exercice d'une activité professionnelle et de la présence en France de son foyer.

- Plus-values immobilières

Le Conseil d'État a jugé, dans une décision du 12 février 2020 (n° 415475), qu'un **résident fiscal suisse réalisant une plus-value immobilière imposable en France devait, sur le fondement de la clause d'égalité de traitement de la convention fiscale franco-suisse, être imposé dans des conditions identiques, indépendamment de son lieu de résidence (i.e. en Suisse ou en France). Il est ainsi éligible à l'exonération prévue à l'article 150 U, II, 1° bis du CGI pour les résidences secondaires[5].**

Dans une décision qui a fait couler beaucoup d'encre, le Conseil d'État (11 décembre 2020, n° 440307) a jugé que **la convention franco-brésilienne autorisait la France à imposer la plus-value réalisée par un résident français à l'occasion de la cession de titres d'une société à prépondérance immobilière brésilienne**. Cette décision précise la grille de lecture des conventions fiscales et rappelle l'importance d'en analyser précisément les dispositions particulières : d'une part, la convention applicable ne prévoyait pas que les plus-values de cession de parts de sociétés à prépondérance immobilière **ne** sont imposables **que** dans l'État de la source ; d'autre part, elle prévoyait l'octroi d'un crédit d'impôt pour éviter la double imposition sur les plus-values. Elle suggérait donc implicitement que l'État de résidence avait également le droit d'imposer.

Enfin, par une analyse civiliste reposant notamment sur l'article 1589 du Code civil, le Conseil d'État a jugé (29 décembre 2020, cf. notamment n° 428306) **– au sujet du calcul des abattements pour durée de détention d'immeubles[6] – que le délai de détention commençait à courir à la date de la signature de la promesse synallagmatique de vente** (ou à la date de la levée des conditions suspensives le cas échéant) pour les acquisitions à titre onéreux. L'acte authentique ultérieur ne doit donc pas être pris en compte pour le calcul desdits abattements.

- Plus-values mobilières

Dans une décision du 21 octobre dernier (n° 437598), le Conseil d'État a confirmé qu'un directeur général de SAS n'ayant pas de fonction de représentation à l'égard des tiers pouvait néanmoins bénéficier, à raison de la plus-value réalisée lors de la cession des titres de sa société**, de l'abattement de l'article 150-0 D ter du CGI visant les plus-values de cession de droits sociaux réalisées par les dirigeants partant à la retraite**. Bien que cette décision ait été rendue sous l'empire de l'ancien dispositif qui prévoyait un abattement du tiers au-delà de la cinquième année de détention, elle est transposable à l'application de l'actuel abattement fixe de 500.000 € pour les cessions réalisées entre le 1er janvier 2018 et le 31 décembre 2022.

- Opérations d'apport de titres

L'année 2020 a également été l'occasion pour le Conseil d'État de se prononcer sur le caractère abusif d'opérations d'apport de titres entraînant des différés d'imposition, dans le cadre d'une série d'opérations pouvant être assimilées à un « management package ».

Le Conseil a ainsi confirmé (12 février 2020, n° 421441 et n° 421444) **l'existence d'un abus de droit dans le cadre de la concomitance (i) d'opérations d'apport de titres d'une société par ses dirigeants à des sociétés civiles spécialement constituées à cet effet ; et (ii) d'opérations de rachat par ladite société de ses propres titres ainsi apportés**. Les apports préalables au rachat avaient en effet permis aux dirigeants concernés de bénéficier d'un sursis d'imposition sur les plus-values constatées à l'occasion de ces apports, conformément à la lettre de l'article 150-0 B du CGI. Le Conseil d'État a considéré ce montage comme abusif, en relevant que ces opérations revêtaient un caractère artificiel au cas d'espèce.

- Pacte Dutreil

Au sujet de la **condition d'activité de la société dont les titres sont transmis dans le cadre du régime *« Dutreil Transmission »*** de l'article 787 B du CGI[7], le Conseil d'État (23 janvier 2020, n° 435562), puis la Cour de cassation (14 octobre 2020, n° 18-17.955), ont eu l'occasion de censurer les critères posés par la doctrine administrative permettant d'apprécier la prépondérance de l'activité opérationnelle des sociétés ayant une activité mixte à la fois opérationnelle et civile (cas par exemple des holdings animatrices)[8]. La prépondérance de l'activité opérationnelle doit s'apprécier *« en considération d'un faisceau d'indices déterminés d'après la nature de l'activité et les conditions de son exercice »*. Notons à cet égard que la Cour de cassation s'est prononcée sur le cas spécifique des holdings animatrices de groupe, et a retenu le caractère prépondérant de l'activité d'animation de groupe notamment lorsque la valeur vénale des titres de ses filiales animées, au jour du fait

[5] Applicable lors d'une première cession, lorsque le cédant n'a pas été propriétaire de sa résidence principale au cours des quatre années précédant la cession et remploie le prix de cession dans un délai de 24 mois à compter de la cession à l'acquisition ou la construction d'un logement ayant vocation à devenir sa résidence principale.
[6] Cf. article 150 VC du CGI.
[7] Pour rappel, ce régime prévoit une exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit.
[8] BOI-ENR-DMTG-10-20-40-10, § 20.

HARMONY AVOCATS – 43/47 Avenue de la Grande Armée – 75116 PARIS –
+33 (0)1 87 67 00 39 / +33 (0)1 87 67 00 38
contact@harmony-avocats.com
www.harmony-avocats.com
Copyright 11/2020 – Tous Droits Réservés

générateur de l'imposition, représente plus de la moitié de son actif total.

Depuis, ces principes ont été repris par la doctrine administrative en consultation publique jusqu'au 6 juin prochain. À ce stade, aucune précision n'est malheureusement apportée sur les éventuels indices pertinents (hors chiffre d'affaires et actif brut).

Dans la continuité de ces réflexions sur le Pacte Dutreil, les décisions récemment rendues au sujet des holdings animatrices méritent également un arrêt sur image. Entre autres, la Cour de cassation a notamment rappelé (3 mars 2021, n° 19-22.397) que **le caractère animateur d'une holding doit être démontré effectivement**, en s'assurant de la mise en œuvre effective des stipulations de la convention d'animation.

- Trusts

La question des trusts a également suscité de nombreux débats depuis le début de l'année 2020.

Parmi les nombreuses questions soulevées, la Cour d'appel de Paris (24 juin 2020, n° 19PA00458) a tranché le **débat de l'applicabilité de l'article 123 bis du CGI aux trusts, en confirmant son inapplicabilité aux trusts irrévocables et discrétionnaires** dès lors, notamment, que les bénéficiaires d'un trust irrévocable et discrétionnaire ne prennent pas eux-mêmes la décision de distribuer des sommes placées dans un trust.

Par ailleurs, dans une décision du 11 décembre 2020 (n° 442320), le Conseil d'État a jugé que les redevables du prélèvement *sui generis* de 1,5% de la valeur vénale nette au 1er janvier de l'année d'imposition des actifs constituant un trust[9] étaient **uniquement les constituants et les bénéficiaires réputés constituants dudit trust**, et non tous les bénéficiaires dudit trust.

- Anti-abus / anti-évasion

Pour terminer cette revue non exhaustive, mentionnons une décision du Conseil d'État rendue le 10 mars 2020 (n° 427104), dans laquelle il a eu l'occasion de caractériser **l'applicabilité de l'article 123 bis du CGI à une situation dans laquelle une société située dans un État à fiscalité privilégiée (Panama) détenait un compte bancaire au Luxembourg, sur lequel elle avait transféré ses bénéfices, et dont l'ayant-droit économique était une personne physique, ceci alors même que ladite personne physique ne détenait pas au moins 10% de cette société**.

Le Conseil d'État fait donc ici une application extensive de la notion de contrôle au sens de l'article 123 bis du CGI : le contrôle sur le compte bancaire de la société semble valoir contrôle de ladite société, dans ces circonstances bien particulières faisant de cette décision un arrêt d'espèce, et non de principe, toutefois.

* * *
*

[9] Pour rappel, le prélèvement *sui generis* n'est applicable que si lesdits actifs ne sont pas par ailleurs imposés à l'ISF / IFI.

HARMONY AVOCATS – 43/47 Avenue de la Grande Armée – 75116 PARIS –
+33 (0)1 87 67 00 39 / +33 (0)1 87 67 00 38
contact@harmony-avocats.com
www.harmony-avocats.com
Copyright 11/2020 – Tous Droits Réservés