

Mon Cher Confrère

Nous répondons à votre courriel du [REDACTED] concernant la taxation des revenus fonciers de source française que percevrait une société civile immobilière possédant son siège social en France dont l'unique associé serait une SRL de droit italien dont les associés seraient deux personnes physiques actuellement résidentes fiscales en France et qui devraient bientôt transférer leur domicile fiscal en Italie.

=====

1. Le fait que l'une des personnes physique intéressées possède la nationalité italienne est totalement dépourvue de conséquences au regard des deux interrogations formulées dans votre courriel. Si une personne physique de nationalité française ou italienne décède possédant sa résidence fiscale en territoire italien au jour de l'ouverture de sa succession, la taxation de dévolution successorale des parts d'une SRL italienne est taxable par l'administration fiscale française à concurrence du montant de la participation de cette société dans une SCI française propriétaire de biens immobiliers situés en France.

Dalloz : commentaire à l'art.750 ter : pour déterminer, au regard de l'art.750 ter-2°, si une personne morale étrangère est à prépondérance immobilière, il convient de comparer à la valeur totale de l'actif social en France la valeur des immeubles et droits réels immobiliers appartenant à la société et situés en France. En l'espèce, l'Administration a pu considérer qu'une société de droit britannique est à prépondérance immobilière dès lors qu'en France son actif est constitué à plus de 50% d'immeubles ou droits immobiliers (Paris, 17 mars 2006, n° 04-10.556 : RJF 2006.1120).

Pour déterminer la valeurs imposable des parts de cette société, détenues par le contribuable, il convenait de rechercher la proportion existant entre la valeur des immeubles situées en France et celle de l'actif total de la société situé tant en France qu'à l'étranger. L'Administration ne peut donc pas simplement valoriser les parts qu'elle veut réintégrer dans la base imposable de l'impôt en se fondant seulement sur la valeur des immeubles situées en France, et imposer le contribuable au prorata des parts qu'il possède dans la société.

Le paragraphe 3 de l'article 5 de la Convention fiscale du 20 Décembre 1990 conclue en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions et sur les donations et de prévenir l'évasion et la fraude fiscale autorise l'administration fiscale française de faire application de la notion purement fiscale de société à prépondérance immobilière. Le fait de recourir à une société italienne interposée ne permet pas de contourner cette règle. Il ne peut en aller autrement qu'en recourant à une absence volontaire de déclaration auprès de l'administration fiscale française réalisant ainsi une évasion frauduleuse.

En droit interne personne nulle doute à ce sujet, ça suffit de lire par exemple l'art.750 ter, 2° «détient plus de la moitié des actions, parts ou droits, directement ou par l'intermédiaire d'une chaîne de participations, au sens de l'article 990 D » et l'art.990 D « Les entités juridiques : personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qui, directement ou par entité interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens... » mais en droit conventionnel il faut appliquer ce qui est prévu par la convention et la convention au paragraphe 3 de l'article 5 précité (que je vous réécrit intégralement par confort « L'expression « biens immobiliers » comprend aussi, à l'égard de la France, les actions ou parts d'une personne morale dont l'actif est principalement constitué d'immeubles situés en France ou de droits y afférents. Pour l'application de cette disposition, ne sont pas pris en considération les biens immobiliers affectés... » nulle part cite l'expression prévue, par exemple, par les deux articles précités :... « intermédiaire d'une chaîne de participations » « entité interposée ».

2) Les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'État où ces biens sont situés, ainsi que le formule l'article 6 de la Convention franco-italienne du 5 Octobre 1989 conclue en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales. Il est expressément prévu que cette règle s'applique aux revenus provenant de l'exploitation directe, la location ou de l'affermage, ainsi que de toute forme d'exploitation des biens immobiliers, que ces revenus proviennent de biens immobiliers d'une entreprise ainsi qu'aux revenus des biens immobiliers servant à l'exploitation d'une profession indépendante.

Ainsi, les revenus fonciers de source française perçus par une société civile immobilière de droit français sont taxables par l'administration fiscale française. Le fait que l'unique associé soit une personne morale étrangère passible de l'IS ne modifie pas cette solution. Cette situation ne saurait avoir pour conséquence de transformer les revenus fonciers en bénéfices d'une entreprise commerciale.

Les revenus fonciers de source française taxables par l'administration fiscale française le seront en considération de la part revenant à l'associé non-résident et en fonction de la forme juridique de ce dernier. Le fait que cet associé soit une société étrangère passible de l'IS aura pour conséquence que la taxation des revenus fonciers sera effectuée suivant les règles et les modalités de l'IS pour la part revenant à cet associé. Autrement dit, les conseils italiens prétendant éviter toute taxation française de ces revenus fonciers ne tendent qu'à préconiser une évasion fiscale réalisée sommairement par une absence volontaire de déclaration.

Je recopie simplement ce qui dit le [REDACTED]

« Le fait que cet associé soit une société étrangère passible de l'IS aura pour conséquence que la taxation des revenus fonciers sera effectuée suivant les règles et les modalités de l'IS pour la part revenant à cet associé. »

Où est l'évasion fiscale tant décriée, à tort, et en méconnaissance du sujet, par le [REDACTED] ? Simplement les associés, personnes physiques, d'une SCI seront imposés en France à l'IR, tandis que les associés, personnes morales, d'une SCI seront imposés en France à l'IS.

Les règles dégagées ci-avant seraient également applicables si les détenteurs de parts de la SRL fiscalement domiciliées en Italie en faisaient donation. Le fait que l'acte de donation soit établi par un notaire italien ne modifierait pas cette solution d'autant que les actes publics étrangers, notamment les actes authentiques dressés par des notaires étrangers, sont dépourvus de date certaine opposable à l'administration fiscale française hormis si les circonstances prévues à l'article 1328 du Code Civil français se réalisaient.

Nous ajouterons que si la SRL italienne est considérée comme étant à prépondérance immobilière par le fisc français, la cession à titre onéreux de participation dans cette société étrangère devrait être constatée dans le délai d'un mois par un acte reçu dans la forme authentique par un notaire exerçant en France... même si un acte de cession a été établi en Italie et enregistré auprès de l'administration fiscale italienne. Cette règle est incluse dans l'article 726 I 2° du CGI résultant de la loi du 30 Décembre 2004. Elle entraîne l'exigibilité du droit de 5% calculé à partir de la valeur des biens et droits immobiliers situés en France, après déduction du seul passif afférent à l'acquisition desdits biens et droits immobiliers : l'assiette n'est donc pas la valeur comptable des parts cédées. En second lieu, l'application des dispositions de l'article 13 de la Convention franco-italienne du 5 Octobre 1989 conduirait à taxer en France la plus-value dégagée lors de la cession des parts de la SRL pour la fraction représentée par la participation de la société civile. Le prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI serait déterminé suivant les règles d'assiette et de taux en vertu des dispositions du paragraphe III de cet article imposant également la désignation d'un représentant accrédité.

Le représentant fiscal qui imposerait une SRL italienne, qui détiendrait une SCI française, qui détiendrait à son tour des immeubles en France ? Ne rigolons pas. Combien des cas vous avez dans votre escarcelle ? Combien de doctrine, non pas le [REDACTED] nous avons la dessus ? Combien de jurisprudence ? Et quoi dire de la figure du représentant fiscal, que, dans un courrier que, vous-même, vous avez adressé au notaire [REDACTED] vous avez, je cite directement votre courrier « L'obligation de désignation d'un représentant accrédité est contraire à la réglementation

communautaire(CJUE 5 mai 2011 aff 267/09, RJF 7/11, n° 909)et la doctrine administrative française va
devoir nécessairement évoluer ».
Monsieur, un peu plus de retenue.