

RENCONTRES INTERNATIONALES ALTHEMIS

21 La famille dans tous ses États

De nouveaux horizons  
(3<sup>e</sup> partie)

Étude réalisée par :

**PASCAL JULIEN SAINT-AMAND**  
*notaire à Paris, Groupe Althémis*

**BERTRAND SAVOURÉ**  
*notaire à Paris, Groupe Althémis*

**YANN MOREAU-COTTEN**  
*notaire à Paris, Groupe Althémis*

**GROUPE ALTHÉMIS**  
*réseau notarial  
www.althemis.fr  
membre du réseau international Lexunion  
www.lexunion.com*

en collaboration avec

**GEORGE MERRYLEES**  
*avocat à Londres  
Cabinet Irwin Mitchell  
www.irwinmitchell.com*

**PASCALE SANSÉAU**  
*notaire à Saint-Germain-en-Laye*



**EMMANUEL DE WILDE D'ESTMAEL**  
*avocat à Bruxelles  
De Wilde & Associés  
www.dewilde-associes.be*

**FEDERICO TASSINARI**  
*notaire à Bologne  
président du Groupe Insignum  
http://www.tassinaridamascelli.it*

**L**a planification patrimoniale s'inscrit dans un contexte de plus en plus international, cela nous conduit à changer nos repères et à imaginer des solutions innovantes. L'arsenal législatif européen nous offre aujourd'hui, plus que jamais, les moyens d'élaborer des stratégies transnationales efficaces au-delà de toutes les frontières. Pour y parvenir, l'échange avec nos homologues étrangers est indispensable : ce n'est qu'en confrontant nos points de vue et en comparant les opportunités qu'offrent nos droits respectifs que nous pouvons identifier les solutions pertinentes.

1 - Afin d'explorer ces nouveaux horizons, l'équipe Althémis et ses partenaires vous proposent de suivre les aventures de l'un de ses clients au cours de plusieurs des étapes importantes de sa vie<sup>1</sup>. Bien évidemment, toute ressemblance avec des dossiers traités par Althémis et ses partenaires n'est absolument ni fortuite ni involontaire.

### Rappel de notre cas pratique<sup>2</sup> :

Monsieur de Gand, de nationalité franco-belge, travaille dans la branche britannique de l'entreprise de son père, entrepreneur fortuné français. Sa mère, de nationalité belge, dispose d'un important patrimoine familial en Belgique. Monsieur de Gand est en outre propriétaire de biens mobiliers et immobiliers en France et en Italie.

Monsieur de Gand est désormais divorcé, avec deux enfants d'une précédente union, l'un vivant en France et l'autre au Royaume-Uni.

## ACTE 2 : L'ENVIE D'AVENTURES

### SCÈNE 1 : De nouveaux horizons

#### Les faits du cas pratique :

Monsieur de Gand envisage de laisser les rênes de la branche britannique à l'un de ses collaborateurs de longue date, et souhaite quitter l'Angleterre. Profondément marqué par son divorce, il hésite désormais à revenir en France et rêve d'évasion. Il souhaiterait cependant joindre l'utile à l'agréable en s'installant dans un État lui assurant une qualité de vie et une fiscalité favorable. Son regard se tourne notamment vers l'Italie, où il a entendu dire qu'un régime fiscal attractif venait d'être mis en place<sup>3</sup>. Il sait également que d'autres États ont aussi des atouts, notamment la Belgique.

2 - L'installation dans un nouveau pays, pour qu'elle réussisse, doit être anticipée. Au-delà des éléments personnels et familiaux, une étude comparée des conséquences au niveau civil et fiscal en fonction de la situation particulière du contribuable est nécessaire.

Dans la situation de Monsieur de Gand, les aspects civils ne soulèvent pas de difficulté particulière sur le plan patrimonial. Le changement de résidence pourrait entraîner un changement de la loi applicable à la succession de Monsieur de Gand, mais ce point a été anticipé par le recours à une *professio juris* qui a pour effet de sécuriser l'application du droit choisi dans les États liés par le règlement européen.

1. Ce cas pratique a été présenté lors des rencontres internationales Althémis qui se sont tenues le 12 octobre 2018.  
2. Pour la première partie de ce cas pratique V. *La parenthèse britannique. Le mariage, l'adoption, le divorce* : RFP 2019, étude 9, et pour la deuxième partie V. *La transmission* : RFP 2019, étude 14.  
3. V. N. Melot, *Le régime fiscal de faveur italien applicable aux nouveaux résidents ou l'appel à la dolce vita fiscale* : RFP 2017, étude 12.

Notre analyse se limitera donc aux aspects fiscaux de la décision d'expatriation du point de vue du pays de destination<sup>4</sup>.

Pour chacun des pays concernés, nous analyserons ainsi les particularités du régime fiscal de droit commun, puis, s'il en existe, du régime applicable aux nouveaux résidents. Ces éléments offriront un premier aperçu de la fiscalité qui serait applicable à Monsieur de Gand.

3 - Pour autant, l'attractivité d'un régime fiscal local s'apprécie non seulement au regard des règles internes qu'il prévoit, mais également au regard de leur combinaison avec les conventions fiscales. Pour chacune des hypothèses il conviendra donc de vérifier l'applicabilité des conventions fiscales internationales et les règles que celles-ci prévoient.

## 1. L'Italie

### A. - Fiscalité de droit commun

#### 1° Impôt sur le revenu

4 - Il n'existe pas de notion de foyer fiscal en Italie : les personnes mariées sont imposées de façon séparée sur leurs revenus d'activités et sur la moitié des revenus des biens communs et la moitié des revenus des mineurs.

Les revenus d'activité sont taxés au barème progressif suivant<sup>5</sup> :

Tranche de revenus	Taux d'imposition
jusqu'à 15 000 €	23 %
de 15 000 à 28 000 €	27 %
de 28 000 à 55 000 €	38 %
de 55 000 à 75 000 €	41 %
au-dessus de 75 000 €	43 %

Les particuliers sont taxés sur les dividendes et les plus-values qu'ils perçoivent à un taux forfaitaire de 26 %.

#### 2° Impôt sur la détention

5 - Le droit italien connaît deux types principaux d'impôts sur la détention applicables aux résidents fiscaux italiens. Ils sont afférents aux actifs situés à l'étranger :

– **l'impôt sur les propriétés immobilières détenues à l'étranger (IVIE** « imposta sul valore degli immobili situati all'estero ») au taux de 0,76 %. La base d'imposition est le prix d'acquisition ou à défaut la valeur de marché. Pour les propriétés situées dans l'Union européenne (UE) ou dans les pays de

4. Dans le cadre d'une expatriation, il convient également de s'interroger sur les conséquences sociales du départ tant du point de vue de l'État de départ que de l'État de destination, ainsi que sur l'existence éventuelle d'une convention internationale.  
5. L'impôt calculé est ensuite majoré d'un impôt régional et d'un impôt municipal.

l'Espace économique européen (EEE), la valeur cadastrale peut être utilisée comme valeur de référence. L'Italie accorde un crédit d'impôt sur le montant de l'impôt sur la fortune étranger afférent aux propriétés immobilières ;

– **l'impôt sur les placements financiers étrangers** (IVAFE « *imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero* ») au taux de 0,20 %. La base taxable est la valeur de marché des actifs financiers. L'Italie accorde un crédit d'impôt afférent à l'impôt sur la fortune acquitté dans l'État de situation des actifs.

### 3° Imposition de la transmission

6 - Pour les résidents en Italie, l'impôt de transmission est dû sur les actifs mondiaux et n'est dû que sur les actifs italiens (mobiliers et immobiliers) pour les non-résidents.

Les taux suivants sont applicables :

- 4 % pour la fraction excédant 1 000 000 € pour les transmissions entre époux ;
- 4 % pour la fraction excédant 1 000 000 € pour les transmissions en ligne directe ;
- 6 % pour la fraction excédant 100 000 € pour les frères et sœurs ;
- 6 % pour les transmissions entre parents jusqu'au 4<sup>e</sup> degré et entre parents par alliance en ligne directe et jusqu'au 3<sup>e</sup> degré pour les parents par alliance en ligne collatérale ;
- 8 % pour les transmissions entre tiers.

S'agissant des transmissions qui portent sur des biens immobiliers situés en Italie, il y a lieu d'ajouter une taxe hypothécaire de 2 % et une taxe cadastrale de 1 %. Ces deux taxes sont ramenées à un montant forfaitaire de 200 € chacune lorsque la transmission porte sur la résidence principale « *first house* ». Les abattements applicables sont valables pour la durée de vie du donateur et ne se régénèrent pas avec le temps.

### B. - Conventions internationales

7 - La France et l'Italie sont liées par deux conventions fiscales internationales en vue d'éviter les doubles impositions :

- la convention du 5 octobre 1989 qui s'applique à l'impôt sur le revenu et sur la fortune ; cette convention prévoit un principe de crédit d'impôt ;
- la convention du 20 décembre 1990 qui s'applique à l'impôt sur les donations et sur les successions : elle prévoit un principe d'imputation avec application du taux effectif.

#### 1° Régime de faveur

##### a) Présentation du régime de faveur

8 - L'Italie a introduit en 2017<sup>6</sup>, un nouveau régime applicable aux personnes qui transfèrent leur résidence fiscale en Italie à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017.

Ce nouveau dispositif leur permet de bénéficier d'un impôt de substitution sur les revenus produits hors de l'Italie. Les revenus s'entendent de l'ensemble des revenus provenant d'un

actif ou d'une entité situés à l'étranger, d'une activité exercée à l'étranger ainsi que les impôts de détention d'actifs situés à l'étranger. Le régime de faveur couvre également l'impôt de donation et succession afférent à la transmission d'actifs situés à l'étranger.

L'option prévoit le paiement d'un impôt forfaitaire de 100 000 € pour chaque période d'imposition pour laquelle elle est exercée.

9 - Cette possibilité d'option est offerte à condition que les nouveaux résidents n'aient pas eu leur résidence fiscale en Italie pendant une période au moins égale à neuf périodes d'imposition au cours des 10 années précédant l'installation en Italie.

Le régime forfaitaire peut également être étendu à un ou plusieurs membres de la famille<sup>7</sup>, à condition qu'ils remplissent les conditions, par une indication spécifique dans la déclaration de revenus. Dans ce cas, l'impôt de remplacement est égal à 25 000 € pour chacun des membres de la famille auxquels s'applique l'option.

L'option est reconduite tacitement d'année en année, les effets cessant en tout état de cause 15 ans après la première période de validité de l'impôt.

10 - Le régime fiscal italien prévoit<sup>8</sup> en outre la possibilité d'exclure certains pays du bénéfice de l'option, au profit du régime d'imposition ordinaire « *cherry picking* ».

Cependant, dès lors qu'un pays est exclu du champ du régime de faveur, il n'est plus possible de le réintégrer pour les années suivantes : il convient donc d'être vigilant et d'anticiper les impacts à court et long termes que l'exclusion d'un État du champ du régime de faveur entraînera.

##### b) Application du régime de faveur dans le cadre des conventions fiscales

11 - Rappelons que les conventions fiscales modèle OCDE prévoient que leur champ d'application est limité aux personnes résidentes de l'un des États contractants.

La notion de résident au sens conventionnel s'entend de : « 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, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État ainsi qu'à toutes ses subdivisions politiques ou à ses collectivités locales. ».

La définition est ensuite assortie d'un tempérament : « Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située. ».

6. L. fin. n° 232/2016, de finances pour 2017 codifiée à l'article 24 bis du TUIR. « *Testo Unico delle imposte sui redditi* ».

7. Les membres de la famille pouvant être adjoints au bénéfice du régime sont ceux énoncés à l'article 433 du Code civil italien qui énonce les créanciers des obligations alimentaires en droit italien et qui inclut le conjoint, les enfants, y compris les adoptés, et, en leur absence, les descendants suivants, les parents et, en leur absence, les suivants ascendants ; les adoptants, les gendres et belles-filles, le beau-père et la belle-mère, les frères et sœurs.

8. Art. 24 bis, § 5.

12 - La question se pose donc de déterminer si les nouveaux résidents italiens bénéficiant de ce régime de faveur ont la qualité de « résident » au sens conventionnel.

Dans une circulaire en date du 23 mai 2017, l'administration fiscale italienne a clarifié les modalités d'intégration du nouveau régime dans le cadre de l'application des conventions internationales conclues par l'Italie. L'Administration y confirme que les personnes qui opteraient pour ce nouveau régime sont qualifiées de résidents au sens du droit interne italien car étant :

- soumises à l'impôt ordinaire prévu pour les personnes physiques résidentes, sur les revenus de source italienne ;
- soumises à l'impôt de substitution sur les revenus de source étrangère.

13 - Le forfait correspond donc à une imposition effective en Italie des revenus de source étrangère, dont les modalités de calcul sont déterminées de manière forfaitaire et ne sont pas « affectées » en fonction de la nature des « revenus » (qui intègrent les revenus, plus-values, impôt de transmission et impôt de détention). En conséquence, l'Italie n'accorde pas de crédit d'impôt correspondant au montant des éventuels impôts étrangers acquittés sur les mêmes revenus.

Pour justifier sa position au regard du modèle OCDE, l'administration fiscale italienne se fonde sur les commentaires du modèle de convention OCDE qui indiquent que le tempérament doit être interprété à la lumière de son objet et de son but qui est d'exclure du bénéfice de la convention les personnes qui ne sont pas soumises à un assujettissement complet à l'impôt<sup>9</sup> (assujettissement intégral) dans un État, car sinon elle risquerait d'exclure du champ d'application de la convention tous les résidents de pays qui appliquent un principe de territorialité en matière fiscale, ce qui n'est pas l'objectif<sup>10</sup>.

14 - Du point de vue italien, il est donc établi que le « nouveau résident » optant pour ce régime est un résident fiscal italien selon son droit interne.

Reste cependant à savoir si cette analyse sera partagée par les États liés à l'Italie par des conventions fiscales. Il reviendra en effet à chacun de ces pays de statuer sur le point de déterminer si le nouveau résident est considéré, pour l'application de ladite convention, comme un résident en Italie<sup>11</sup>.

Dans cette perspective, un arrêt du Conseil d'État rendu le 20 mai 2016<sup>12</sup> a précisé que la convention franco-libanaise pourrait s'appliquer dans l'hypothèse d'une imposition forfaitaire « modique » dans l'État de résidence, si cette « imposition

forfaitaire est de nature identique ou analogue aux impositions auxquelles la convention s'applique et si, par suite, la société pouvait être regardée comme résidente du Liban au sens de la convention. ». Il reviendra à la Cour de cassation de prendre position sur ce point.

Dans certaines situations, le contribuable pourrait décider d'écarter le régime de faveur pour certains États (*cherry picking*) : par exemple, lorsque ces derniers ne reconnaissent pas la qualité de résident au sens des conventions aux personnes bénéficiant du régime de faveur. Ce *cherry picking* permettrait ainsi de sécuriser l'application des conventions.

## 2° Imposition de la transmission dans le cas d'une installation en Italie

15 - Rappelons que l'un des enfants de Monsieur de Gand est résident français. Selon le droit interne français, s'il l'est depuis plus de 6 ans au cours des 10 dernières années, toute transmission à son profit est taxable en France indépendamment du pays de situation des actifs en application de l'article 750 ter, alinéa 3 du CGI.

Cependant, la France et l'Italie sont liées par une convention fiscale applicable aux successions et aux donations. Cette convention apparaît favorable puisqu'elle institue un principe d'exonération de certains actifs (notamment les « autres actifs » visés à l'article 9). Dans le cas où Monsieur de Gand s'installerait en Italie sous le régime de faveur, sa succession ou toute donation qu'il pourrait consentir serait exonérée en Italie et, le cas échéant, en France compte tenu de la convention.

16 - Mais la question de l'applicabilité de la convention donation/succession aux résidents italiens bénéficiant du régime de faveur se pose dans les mêmes termes qu'en matière d'impôt sur le revenu (exonération en France de la transmission des « autres actifs » si l'application de la convention en ce cas est admise, et taxation dans le cas contraire).

En l'absence de prise de position formelle de l'administration fiscale française, il conviendra d'être vigilant lors des opérations de transmission qui pourraient être réalisées par Monsieur de Gand.

Les conséquences fiscales de l'installation en Italie de Monsieur de Gand seraient donc multiples :

- au regard de l'impôt sur le revenu ;

- en cas d'option pour le régime de droit commun, Monsieur de Gand serait soumis très rapidement à une imposition au taux marginal de 43 % en Italie. Ses revenus de source française seraient soit exonérés en application de la convention, soit soumis à une imposition en France avec imputation à due concurrence sur l'impôt italien,

- en cas d'option pour le régime des nouveaux résidents : Monsieur de Gand pourrait être imposé pour un montant forfaitaire de 100 000 €. Sous réserve que la France reconnaisse l'applicabilité de la convention, ses revenus de source française pourraient, le cas échéant, être exonérés ou soumis à une imposition réduite en France. Pour ceux qui ne seraient pas exonérés, l'imposition sera due en France sans imputation possible sur le forfait italien. Si la France ne reconnaît pas l'application de la convention, il sera soumis à l'impôt en

9. Cette situation semble viser le cas particulier des personnes physiques, notamment les agents diplomatiques et les fonctionnaires consulaires étrangers en service sur leur territoire qui sont résidents au sens de la législation interne, mais soumis à une imposition limitée aux revenus dont la source est située dans cet État.

10. *Conv. OCDE, comm. 8.3.*

11. L'enjeu de l'applicabilité de la convention, outre la répartition du droit d'imposer et les modalités d'élimination de la double imposition, est de faire prévaloir la résidence dans l'un des deux États en fonction des critères conventionnels dans l'hypothèse où l'individu serait également résident français en application de l'article 4B.

12. *CE, 20 mai 2016, n° 389994 : JurisData n° 2016-010103 ; RFP 2016, alerte 198.*



France sur l'intégralité de ses revenus de source française, et soumis au régime forfaitaire italien sans imputation de l'impôt français,

- au regard de l'impôt sur la transmission ;

- en cas d'option pour le régime de droit commun, les transmissions aux enfants seraient imposées au taux de 4 % après application d'un abattement de 1 000 000 € en Italie ; en fonction du type d'actifs, la transmission sera exonérée ou soumise à l'impôt français avec imputation sur l'impôt italien ;

- en cas d'option pour le régime de faveur, les transmissions d'actifs situés hors de l'Italie seraient exemptées d'imposition en Italie, en contrepartie de l'impôt forfaitaire de 100 000 €/an payé au titre de l'impôt sur le revenu. Les actifs italiens seraient soumis à la fiscalité classique (4 % après application d'un abattement de 1 000 000 € pour les transmissions aux enfants). Si l'application de la convention est reconnue du point de vue français, la France pourra imposer certains actifs situés en France et exonérera les autres actifs. L'impôt français ne sera cependant pas imputable sur l'impôt italien, dans la mesure où il s'agit d'un impôt forfaitaire. À l'inverse, si la France refuse l'application de la convention, il conviendra de se référer aux règles de territorialité prévues à l'article 750 ter du CGI. Dans cette hypothèse, l'impôt italien payé sur les actifs situés en Italie pourra s'imputer sur l'impôt français dû à raison de la transmission des mêmes biens au profit de son enfant résident français depuis plus de 6 ans sur les 10 dernières années (CGI, art. 784 A).

17 - Il conviendra donc d'échanger avec Monsieur de Gand sur les objectifs poursuivis lors de cette expatriation. Si son souhait est de continuer à transmettre, et compte tenu du fait que ses revenus de source française sont limités, nous pourrions lui conseiller d'opter pour le régime de faveur italien, en excluant la France du dispositif.

Cette option augmenterait marginalement son imposition sur le revenu (puisque les revenus de source française seraient imposés en Italie au taux progressif, en sus du règlement du forfait annuel) mais sécuriserait l'application de la convention fiscale franco-italienne en matière de donations/successions.

## 2. Le Royaume-Uni

### A. - Fiscalité de droit commun

#### 1° Impôt sur le revenu et les plus-values

18 - L'année fiscale britannique s'étend du 6 avril au 5 avril de l'année suivante. Un résident fiscal du Royaume-Uni est en principe taxable sur l'intégralité de son patrimoine mondial, sauf régime dérogatoire (V. ci-dessous), après application de certains abattements.

Pour l'année 2019/2020, l'abattement personnel est fixé à 12 500 £<sup>13</sup>. Le système britannique ne connaît pas la notion de

13. Ce montant est réduit de 1 £ toutes les 2 £ qui excèdent 100 000 £ de revenus. Les personnes dont le revenu est supérieur ou égal à 125 000 £ n'ont donc pas d'abattement personnel.

foyer fiscal. Pour les couples mariés, un abattement supplémentaire peut s'appliquer sous certaines conditions limitées. Un abattement de 2 450 £ est également applicable pour les personnes aveugles.

19 - Au-delà de cet abattement, l'impôt sur le revenu est progressif et connaît trois tranches d'imposition :

	Tranche	Barème
Angleterre, Irlande du Nord et Pays de Galles <sup>14</sup>	Jusqu'à 37 500 £	20 %
	Entre 37 501 £ et 150 000 £	40 %
	Au-delà de 150 000 £	45 %

20 - Les dividendes bénéficient d'un abattement spécial de 2 000 £. Au-delà, les dividendes sont taxés à des taux qui diffèrent selon les tranches d'imposition de l'individu concerné.

Les dividendes doivent ainsi être ajoutés aux revenus taxables pour déterminer le taux d'imposition d'après les tranches de droit commun. Ils sont considérés comme étant le dernier revenu taxable.

Les taux suivants seront ensuite applicables :

Montant des dividendes dans la tranche	Taux de taxation des dividendes
À 20 %	7,5 %
À 40 %	32,5 %
À 45 %	38,1 %

21 - Les plus-values bénéficient d'un abattement spécifique de 12 000 £, au-delà elles sont imposées de la façon suivante :

- les plus-values mobilières sont taxables au taux de 20 % si le contribuable est dans les tranches d'imposition au-delà de 20 %. Dans le cas contraire, les plus-values sont taxables au taux de 10 % ;

- les plus-values immobilières sont imposables au taux de 28 % si le contribuable est imposable dans les tranches d'imposition au-delà de 20 % et 18 % dans les autres cas.

#### 2° Impôt sur la détention

22 - Le Royaume-Uni ne connaît pas d'impôt relatif à la détention de patrimoine. Les sociétés, qu'elles soient résidentes ou non résidentes, détenant directement des biens immobiliers au Royaume-Uni, sont cependant redevables d'un impôt annuel de détention.

14. L'Écosse dispose d'une certaine autonomie fiscale. Le taux marginal d'imposition est de 46 % au-delà de 150 000 £ de revenus.

Cet impôt s'élève aux montants suivants pour l'année 2019-2020 :

Valeur de la propriété	Montant annuel
Entre 500 000 £ et 1 million £	3 650 £
Entre 1 000 000 £ et 2 000 000 £	7 400 £
Entre 2 000 000 £ et 5 000 000 £	24 800 £
Entre 5 000 000 £ et 10 000 000 £	57 900 £
Entre 10 000 000 £ et 20 000 000 £	116 100 £
Plus de 20 000 000 £	232 350 £

### 3° Impôt de la transmission

23 - L'impôt de la transmission en Angleterre a été détaillé dans notre précédente contribution <sup>15</sup>.

### 4° Conventions fiscales

24 - La France et le Royaume-Uni sont liés par deux conventions fiscales internationales en vue d'éviter les doubles impositions :

- la convention du 19 juin 2008 <sup>16</sup> qui s'applique à l'impôt sur le revenu <sup>17</sup> ;
- la convention du 21 juin 1963 applicable aux droits de succession (mais non applicable aux droits de donation).

## B. - Les régimes de faveur

25 - Le régime des *res' non dom* a connu un succès important, notamment du fait de l'exonération temporaire des revenus et plus-value réalisés à l'étranger (*remittance basis*) en contrepartie d'une imposition forfaitaire (*remittance basis charge*) au-delà de 7 ans. Depuis plusieurs années, le législateur britannique tend cependant à restreindre son domaine d'application.

Ce régime se décline différemment en matière d'impôt sur le revenu (1°) et d'impôt de transmission (2°).

### 1° Impôt sur le revenu : régime « *resident non-domiciled* »

#### a) Présentation du régime

26 - Le régime de la *remittance* permet aux personnes s'établissant en Grande-Bretagne d'acquitter l'impôt britannique sur les revenus et les plus-values de source britannique, et de bénéficier d'un régime particulier pour les revenus et les plus-values de source étrangère.

Pour ces derniers, l'imposition est à la fois différée et conditionnée : ils sont taxables au Royaume-Uni lorsqu'ils sont *remitted* au Royaume-Uni et seulement s'ils sont *remitted* au Royaume-Uni. Cette notion de *remittance* est complexe et inclut non seulement le rapatriement matériel par le contribuable, son épouse et/ou ses enfants mineurs mais également d'autres opérations dont ces derniers peuvent bénéficier de manière directe ou indirecte.

Ainsi, les revenus et plus-values étrangers, non imposés au Royaume-Uni l'année où ils sont générés en application de la *remittance*, le seront dès lors qu'ils seront *remitted* au Royaume-Uni.

27 - Ce régime est applicable sur option lors de l'installation au Royaume-Uni et pendant une période de 7 années suivant l'installation au Royaume-Uni, sans forfait.

Au-delà de cette période, si le redevable souhaite continuer à en bénéficier, il devra acquitter un forfait *remittance basis charge* pour bénéficier du régime de la *remittance*. Ce forfait s'élève :

- à partir de la 8<sup>e</sup> année de résidence, à une somme forfaitaire de 30 000 £ ;
- à partir de la 13<sup>e</sup> année de résidence, à une somme forfaitaire de 60 000 £.

L'option pour la *remittance* s'effectue chaque année et, depuis avril 2017, n'est plus possible lorsque le contribuable a atteint 15 années de résidence fiscale au cours des 20 dernières années.

28 - Cette option fait perdre le bénéfice de tous les abattements personnels ainsi que les taux d'imposition réduits pour les dividendes de source étrangère lorsqu'ils sont *remitted*. Dans certains cas, afin de profiter au mieux des avantages du régime de la *remittance basis*, il peut donc être utile de procéder à une ségrégation des comptes du redevable pour distinguer :

- le *clean capital* : qui correspond aux capital, revenus et plus-values réalisés avant l'installation au Royaume-Uni ainsi qu'aux revenus et plus-values déjà taxés au Royaume-Uni. Ce *clean capital* peut être librement *remitted* au Royaume-Uni sans imposition ;
- les plus-values soumises à la *remittance basis* : celles-ci seront imposées lorsqu'elles seront *remitted* au Royaume-Uni ;
- et les revenus soumis à la *remittance basis* : ils seront imposés lorsqu'ils seront *remitted* au Royaume-Uni.

En effet, dans l'hypothèse où des revenus ou plus-values soumis à la *remittance* ont été mélangés avec des sommes correspondant à du *clean capital* (*mixed funds*), en cas de *remittance*, le *clean capital* est réputé *remitted* en dernier.

#### b) Application des conventions fiscales

29 - La question de l'application de la convention fiscale franco-britannique en matière d'impôt sur le revenu s'est posée dans les mêmes termes que ceux évoqués ci-dessus dans le cadre franco-italien.

Le Conseil d'État s'est prononcé sous l'empire de l'ancienne convention fiscale, sur la question par un arrêt en date du 27 juillet 2012, aux termes duquel il a considéré : « qu'une personne qui, en vertu de la législation britannique, est assujettie au Royaume-Uni à l'impôt en raison de son domicile, de sa

15. V. RFP 2019, étude 14, préc.

16. Et modifiée par la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices signée par la France et par le Royaume-Uni le 7 juin 2017.

17. La convention franco-britannique n'est pas applicable à l'impôt sur la fortune immobilière. L'administration fiscale française admet cependant que la détermination de la résidence fiscale conventionnelle applicable en matière d'impôt sur le revenu soit également retenue en matière d'IFI (BOI-PAT-IFI-10-20-30-10 qui renvoie aux dispositions du BOI-INT-DG-20-20-80, incluant le § 10, al. 2).

résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue, n'est pas susceptible de perdre la qualité de résident fiscal du Royaume-Uni au sens du paragraphe 1 de l'article 3 de la convention fiscale du 22 mai 1968 au seul motif que, n'ayant pas la nationalité britannique, tout ou partie de ses revenus de source étrangère serait susceptible de ne pas être imposé au Royaume-Uni au titre de l'année au cours de laquelle ces revenus ont été perçus, mais seulement au titre de l'année au cours de laquelle ils sont rapatriés ou utilisés au Royaume-Uni ».

30 - Le Conseil d'État<sup>18</sup> a tiré toutes les conséquences de la spécificité du régime qui est un différé d'imposition et non pas une exonération d'imposition des revenus de source étrangère.

À la suite de cet arrêt, la convention fiscale franco-britannique a été amendée et contient désormais un dispositif particulier. Aux termes de l'article 29, une personne soumise au régime de la *remittance* sur ses revenus et gains en capital<sup>19</sup> ne peut bénéficier des réductions ou exonérations de retenue à la source conventionnels que si ces revenus ou gains en capital sont imposés au Royaume-Uni et à la part du revenu imposée au Royaume-Uni. La convention n'envisage pas l'hypothèse d'une imposition ultérieure du revenu au Royaume-Uni, qui a déjà supporté une imposition totale en France l'année où il a été constaté.

## 2° Impôt de la transmission

31 - Le régime des *residents non domiciled* applicable aux donations/successions est indépendant de l'option pour la *remittance* : les personnes qui s'installent au Royaume-Uni sans y établir de domicile au sens anglais du terme seront taxées sur leurs seuls actifs anglais pendant les 15 premières années fiscales suivant leur prise de résidence.

À l'expiration de cette période, elles sont considérées comme étant « *deemed domiciled* », assimilées sur le plan fiscal à des personnes domiciliées et seront donc assujetties à l'impôt sur les donations/transmissions sur leurs actifs mondiaux. Cette présomption est purement fiscale et ne s'applique pas en droit civil. Ainsi, une personne qui devient *deemed domiciled* au Royaume-Uni sera fiscalement assimilée à une personne domiciliée au Royaume-Uni et taxable mondialement au Royaume-Uni tout en ayant civilement maintenu son domicile en France au sens britannique.

32 - La convention fiscale franco-britannique applicable aux successions ne contient pas de définition de la résidence fiscale au sens conventionnel. Elle prévoit uniquement que « la question de savoir si une personne décédée était, au moment de son décès, domiciliée sur une partie quelconque du territoire de l'une des parties contractantes sera résolue conformément à la législation en vigueur dans ce territoire ».

Les successions des personnes résidentes non domiciliées au Royaume-Uni n'étant pas considérées comme domiciliées au

sens du droit britannique ne sont donc pas protégées par les dispositions conventionnelles. Ainsi, elles seront :

- taxables en France en application des critères de l'article 750 ter et notamment, comme c'est le cas dans la situation de Monsieur de Gand, sur le critère de la résidence des héritiers. La France accordera un crédit d'impôt à hauteur de l'impôt britannique afférant aux biens situés à l'étranger et dans la limite de l'impôt français acquitté pour ces biens (*CGI, art. 784 A*) ;

- taxables au Royaume-Uni uniquement sur les actifs situés au Royaume-Uni.

Ainsi, même en l'absence de convention fiscale applicable, aucune double imposition effective ne sera constatée.

33 - S'agissant de la situation des « *deemed domiciled* », ils sont taxables au Royaume-Uni sur la transmission de leurs actifs mondiaux à l'instar des personnes domiciliées au Royaume-Uni. La convention fiscale franco-britannique devrait donc leur être applicable<sup>20</sup>.

## 3. La Belgique

34 - La Belgique ne connaît pas de régime de faveur pour les « impatriés ». Néanmoins, son régime fiscal général applicable aux résidents reste attractif.

### A. - Impôt sur le revenu

35 - Les habitants du Royaume sont imposés sur la base de leurs revenus mondiaux. Le montant exonéré d'imposition sur le revenu s'élève à 7 430 € par personne en 2019. Des abattements supplémentaires sont applicables en fonction de la situation familiale du contribuable :

- 1 510 € pour un enfant ;
- 3 880 € pour deux enfants ;
- 8 700 € pour trois enfants ;
- 14 060 € pour quatre enfants ;
- 5 370 € pour chaque enfant supplémentaire.

36 - Le barème de l'impôt sur le revenu belge pour 2019 est le suivant :

Jusqu'à 8 710 €	25 %
De 8 710 à 12 400 €	30 %
De 12 400 à 20 660 €	40 %
De 20 660 à 37 870 €	45 %
Au-delà de 37 870 €	50 %

Il convient d'y ajouter des taxes locales dont le taux peut varier entre 0 % et 10 %.

Les dividendes et intérêts sont imposés au précompte mobilier au taux de 30 %. Ce précompte est forfaitaire et libératoire.

18. CE, 27 juill. 2012, n° 337656 : *JurisData* n° 2012-019035 ; RFP 2012, comm. 60, note M. Michel.

19. L'article 29 visant les revenus et gains en capital, il convient de considérer que la jurisprudence du 27 juillet 2012 continue de s'appliquer pour les dividendes.

20. La Convention n'envisage pas le traitement des conflits de résidence avec les « *deemed domiciled* » dans la mesure où elle a été signée antérieurement à l'introduction du régime des « *deemed domiciled* » au Royaume-Uni en 1975.



Les plus-values réalisées dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé sont exonérées d'impôt en Belgique<sup>21</sup>.

## B. - Impôt sur la détention

37 - La Belgique ne connaît pas d'impôt sur la fortune. Cependant, le législateur belge a instauré en 2018 une taxe sur les comptes titres applicable à toutes les personnes physiques résidentes belges qui détiennent au moins 500 000 € sur un ou plusieurs comptes-titres détenus en Belgique ou à l'étranger. Le montant de cette taxe est de 0,15 % de la valeur totale du portefeuille.

Ce régime est également applicable aux non-résidents, pour les comptes-titres détenus auprès d'institutions financières établies en Belgique.

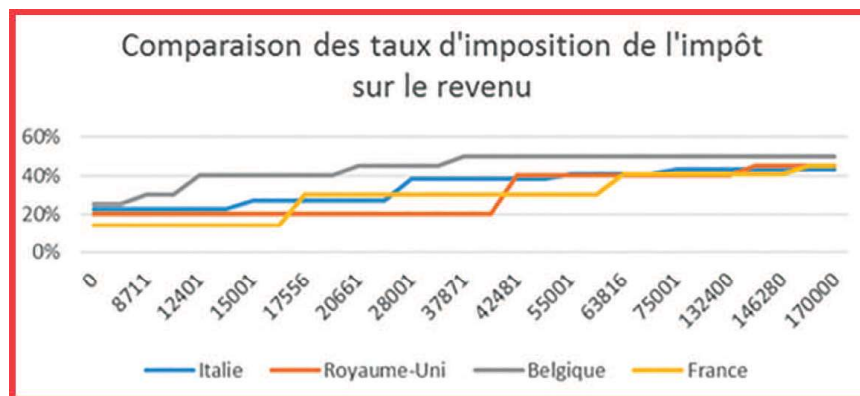
21. C. des impôts sur le revenu, art. 90, 1<sup>o</sup>.

## C. - Impôt de la transmission

38 - Ainsi que nous l'avons indiqué dans notre précédente contribution, la fiscalité belge applicable à la transmission est assez favorable, en particulier sur deux points majeurs :

- le principe de l'absence de taxation des dons manuels non soumis à impôt et effectués plus de 3 ans avant le décès du donateur ;

- le taux marginal de taxation des droits de succession en ligne directe en Belgique pour les autres biens s'élève à 30 % en Régions Bruxelles-Capitale et wallonne (à partir d'un patrimoine de 500 000 €) et à 27 % en Région flamande (à partir de 250 000 €).



39 - Chacun des pays est donc source d'opportunités et il convient de cibler précisément les objectifs poursuivis par Monsieur de Gand afin de le conseiller au mieux sur les conséquences de son expatriation.

Mais nous verrons qu'au-delà des aspects purement juridiques et fiscaux ainsi que des conseils que nous pourrions

prodiguer, les péripéties de Monsieur de Gand le porteront vers des horizons que nous n'avons pas envisagés.■

*To be continued...*



L'équipe Rencontres Internationales Althémis.

De gauche à droite :

Coralie Bayssière, Stéphanie Bohuon, Pascale Sanséau, Yann Moreau-Cotten, Pascal Julien Saint-Amand, Bertrand Savouré, Marie Degout et Dorine Rouillon