

Les S.C.I. : sociétés opaques ou transparentes pour l'administration fiscale britannique ?

par Robert A.D. URQUHART,

Notaire à Londres,

Avocat au barreau de Paris,

et

Nathalie TROUSSET-FAWCETT,

Notaire à Londres,

Avocat au barreau de Paris.

Définitivement adoptée et entrée en vigueur, la loi de finances britannique pour 2008, ayant reçu le Royal Assent en date du 21 juillet 2008, a apporté certaines clarifications sur le traitement fiscal des sociétés civiles immobilières (S.C.I.) constituées en France par des non-résidents pour acquérir des résidences secondaires.

Alors que l'administration fiscale française reconnaît, sans difficulté, que les S.C.I. sont fiscalement transparentes ou, tout au moins, translucides, l'administration fiscale britannique les considère comme des sociétés opaques (1).

Jusqu'à la fin des années 1990, l'administration fiscale britannique - *Her Majesty's Revenue & Customs*, ci-après la « H.M.R.C. » - a accepté la transparence fiscale d'une S.C.I. Les associés d'une S.C.I. ayant été imposés en France pouvaient bénéficier des conventions fiscales franco-britanniques du 22 mai 1968 (*Convention between the United Kingdom of*

Great Britain and Northern Ireland and France for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income) et du 21 juin 1963 (Convention franco-britannique applicable en matière de droits de succession - *Dou-ble Taxation Relief (Estate Duty) France (Order) 1963 [SI 1963 NO 1319]*).

(1) V. précédemment, des mêmes auteurs, « S.C.I. détenues par des Britanniques et position du fisc britannique », *Deffrénois 2008, Act. jur. et fisc.*, n° 63, p. 1523.

L'application de ces deux conventions permettrait d'éviter la double imposition des associés d'une S.C.I. (2).

Si la convention du 22 mai 1968 ne mentionne pas directement les S.C.I., la convention fiscale franco-britannique en date du 21 juin 1963 sur les droits de succession y fait une référence expresse dans son article 4, paragraphe g : « les parts d'intérêt dans un *partnership*, ce terme incluant une société en nom collectif, une société en commandite simple ou une société civile de droit français, sont réputées situées au lieu où l'affaire est principalement exploitée. *Pour les S.C.I., ce lieu est celui de la situation des immeubles exploités conformément à l'objet social* ». Ainsi, en matière successorale, les S.C.I. sont assimilées à des *partnerships* qui, en droit anglais, sont traitées comme des associations transparentes.

Un *partnership* n'est pas imposé directement sur ses bénéfices, mais chaque associé est taxé, au titre de l'impôt sur le revenu, proportionnellement à sa part détenue dans le capital.

L'administration fiscale britannique, la H.M.R.C., considère maintenant les S.C.I. comme des sociétés opaques et non transparentes fiscalement.

I. Les S.C.I. sont des sociétés opaques

Dans les années 2000, la jurisprudence

était constante en Angleterre en ce qui concerne l'opacité des sociétés.

Les décisions *Memec Plc v. Inland Revenue Commissioners* [1998] STC 754 et *Joseph Carter & Sons Ltd v. Baird and Wear Ironmongers Ltd* [1999] STC 120 ont provoqué un changement de position de la part de la H.M.R.C. qui a requalifié diverses entités juridiques étrangères et notamment les S.C.I., comme étant opaques.

Il est nécessaire de rappeler ici les notions de transparence, translucidité et opacité.

Selon le droit fiscal français, une société est transparente lorsque, à travers elle, les sujets de droit sont les associés et l'impôt est calculé et payé par les associés. Seules les sociétés de copropriété, qui donnent droit à la jouissance d'un lot défini, sont réputées transparentes (art. 1655 *ter*, C.G.I.).

Les sociétés translucides sont des sociétés qui sont elles-mêmes des sujets de droit - le résultat taxable se détermine au niveau de la société - mais ce sont les associés qui doivent payer l'impôt, calculé pour chaque associé selon son régime propre : un associé personne physique verra sa part calculée et taxée selon les règles de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers et un associé soumis à l'impôt sur les sociétés verra sa part déterminée et taxée selon ce régime. Le parfait exemple en est la S.C.I.

Les sociétés opaques sont des sociétés qui sont elles-mêmes des sujets de droit et pour lesquelles l'impôt est calculé et imposé à leur niveau. Lorsque ces sociétés distribuent leurs résultats après impôt, ces résultats sont taxés de nouveau entre les mains des bénéficiaires, soit à l'impôt sur le

(2) Il est à noter qu'une nouvelle double convention a été signée le 19 juin 2008 - convention en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôt sur le revenu et sur les gains en capital entre le Royaume-Uni et la France - destinée à remplacer celle de 1968 et qui entrera en vigueur une fois qu'elle sera ratifiée.

revenu pour les personnes physiques, soit à l'impôt sur les sociétés pour les associés de sociétés opaques, en tant que dividendes le plus souvent. Les exemples sont la S.A., la S.A.S. et la S.A.R.L.

Ces principes, compliqués au niveau de la transparence, n'existent pas en droit fiscal britannique pour lequel seules existent les notions de transparence et d'opacité.

Le *Tax Bulletin* (instruction fiscale) numéro 39, publié en février 1999, contenait une liste de six critères que la H.M.R.C. considèrerait comme significatifs dans la détermination du caractère opaque ou transparent d'une société :

1. L'entité étrangère a-t-elle une personnalité morale différente de ses membres ?
2. L'entité a-t-elle un capital constitué d'actions ou d'intérêts similaires ?
3. L'entité exerce-t-elle de manière indépendante ou conjointement avec ses membres des opérations de commerce ou autre ?
4. Les membres de l'entité ont-ils droit au partage des bénéfices ou la décision de distribuer des bénéfices est-elle soumise au préalable à l'accord des associés ?

5. Quel est le responsable des dettes de l'entité, est-ce l'entité elle-même ou ses associés ?

6. Les biens que possède l'entité appartiennent-ils à l'entité ou à ses associés ?

Sur la base de ces critères, la H.M.R.C. a pris unilatéralement position et elle soutient que, du point de vue fiscal anglais, une S.C.I. est une société opaque.

Il est intéressant de noter que le *Tax Bulletin* numéro 50 émis en février 2001 fait référence à la société en nom collectif (S.N.C.) qui a été qualifiée de société transparente. Ceci explique éventuellement les tentatives récentes de certains praticiens d'utiliser des S.N.C. pour l'acquisition, par des étrangers, de résidences secondaires en France.

Le *Tax Bulletin* numéro 83 de 2006 a remplacé les *Tax Bulletins* numéros 39 et 50. Il opère un classement des sociétés françaises selon leur caractère opaque ou transparent :

Opaque	Transparente
Société civile immobilière (S.C.I.)	Société en nom collectif (S.N.C.)
Société civile agricole	Société en commandite simple (S.C.S.)
S.A.R.L. et S.A.S.	Société en participation
Groupement foncier agricole (G.F.A.) Groupement d'intérêt économique (G.I.E.)	

La position de la H.M.R.C. est claire, une S.C.I. française est une société opaque. En conséquence, l'administration fiscale britannique se réserve le droit de taxer les

associés au titre des avantages en nature qu'ils recevraient, des plus-values réalisées mais également de l'impôt sur les sociétés.

II. Les conséquences de l'opacité

En application des articles 145 et 146 ICTA 1988 et suivants, les administrateurs de société (*directors*) ont depuis longtemps été soumis en Angleterre à l'impôt sur le revenu pour compenser l'avantage en nature (*benefit in kind*) qu'ils sont censés recevoir en raison de l'occupation ou de l'utilisation des biens sociaux (*living accommodation charge* - *Chapitre 5 Income Tax Earnings and Pensions Act 2003*).

La jurisprudence de la *House of Lords* dans l'affaire *R. v. Allen* [2001] UKHL 45 a étendu le concept d'« avantage en nature » et celle de l'affaire du *Secretary of State for Trade and Industry v. Deverell* [2001] Ch 340 a élargi la définition de *shadow director* (personne considérée comme étant administrateur).

Ces jurisprudences ont conforté la position prise par la H.M.R.C. sur les S.C.I. et a conduit les praticiens à une certaine prudence dans l'utilisation de celles-ci.

Il existait alors un risque réel que les associés britanniques d'une S.C.I. soient imposés en Angleterre au titre de l'impôt sur le revenu, sur une base d'imposition fictive, afin de compenser les avantages en nature qu'ils sont censés recevoir du fait de l'utilisation des biens sociaux.

Dans la note au budget numéro 50 (BN 50) du budget britannique de 2007 (publiée le 21 mars 2007), le Gouvernement britannique a introduit, dans la loi de finan-

ces pour 2008, des dispositions afin d'éviter que les personnes physiques qui ont acheté ou achèteront une résidence secondaire à l'étranger par le biais de sociétés ne soient imposées au titre d'un quelconque avantage en nature du fait de son utilisation à titre personnel.

Ces dispositions seraient rétroactives mais l'exonération de l'avantage en nature est soumise aux conditions suivantes :

1. La société doit être contrôlée par des personnes physiques et non par des personnes morales ;
2. L'activité de la société doit être limitée à la détention d'un bien immobilier et à son utilisation à titre privé par les associés ;
3. Le bien immobilier doit être quasiment le seul actif de la société ;
4. L'acquisition ou la détention de l'immeuble ne doit pas être financée directement ou indirectement par une société connexe ou du même groupe.

L'article 45 de la loi de finances pour 2008, qui s'applique depuis le 21 juillet 2008, modifiant les dispositions de l'*Income Tax Earnings and Pensions Act 2003* (I.T.E.P.A.) a clarifié les points suivants, par l'ajout des nouveaux articles 100 A et 100 B :

1. Sous réserve de diverses conditions (cf. *supra*), la H.M.R.C. admet, qu'en principe, une S.C.I. de droit français entrera dans le champ d'application de la nouvelle exonération de l'avantage en nature pour ses membres.

2. Une imposition sur la base de l'avantage en nature pourra néanmoins être appliquée si, par exemple, la S.C.I. remplit les cinq critères suivants :

- elle possède d'autres biens qui ne sont pas destinés à l'usage personnel des associés ;

38991

Les travaux de la Commission internationale de l'état civil en lien avec la pratique de l'état civil

par Mariel REVILLARD,
Docteur en droit.

Lorsqu'il présente un élément d'extranéité, l'état civil est un domaine qui ne manque pas de poser de nombreuses questions au notaire, notamment en sa qualité de rédacteur d'acte. La Commission internationale de l'état civil (C.I.E.C.) est un organisme qui, par ses travaux, est une source précieuse de réponses aux difficultés qui peuvent être rencontrées en pratique. C'est la présentation de cette Commission et de ses travaux que nous offre l'auteur.

1. La pratique du droit international privé notarial met en évidence des questions posées par des événements de l'état civil, présentant un élément d'extranéité du fait de la nationalité des personnes concernées ou du lieu de leur survenance. Dans ce domaine, la pratique administrative joue un rôle essentiel et l'instruction générale relative à l'état civil (I.G.E.C.), mise à jour par la circulaire du 11 mai 1999 (1), en constitue la

principale source. La France a conclu de nombreuses conventions qui se rapportent à l'état civil (2) et, à ce titre, il faut souligner le rôle majeur joué par la Commission internationale de l'état civil (3).

2. Les difficultés soulevées par l'état civil dans la vie des citoyens au sein de l'Union européenne, sont devenues une préoccupation de la Commission européenne qui, en

(1) I.G.E.C. du 11 mai 1999, *J.O.* du 28 juillet 1999, titre IV, « Les aspects internationaux de l'état civil ».
(2) G. DROZ, *Rép. int. Dalloz*, v° « Actes de l'état civil », n°s 105 et s.; J. MASSIP, *J.-Cl. Dr. int.*, fasc. 544-20.

(3) J. MASSIP, « La Commission internationale de l'état civil », *Rev. crit. DIP* 1975, p. 215 et s.; *Pratique de l'état civil*, LexisNexis Litec, 2008, mise à jour 1; *J.-Cl. Dr. int.*, fasc. 544-10, « Etat civil. Commission internationale de l'état civil » et fasc. 544-20, « Conventions internationales », v. spéc. Bibliographie.

les avertir des risques potentiels qu'ils encourent toujours sur le plan fiscal (avantage en nature dans certains cas et plus-values) au Royaume-Uni. La position de la H.M.R.C. ne peut être ignorée, même si actuellement, aucun tribunal anglais n'a statué sur l'exonération de l'avantage en nature.

De plus, les associés britanniques d'une S.C.I. auront toujours des difficultés en droit fiscal anglais, étant donné que la position de la H.M.R.C., dans l'affaire *Memec*, reste inchangée - c'est-à-dire qu'une S.C.I. est considérée comme étant fiscalement opaque. Lors de la vente d'un immeuble par une S.C.I., nonobstant l'existence d'une plus-value payable en France par les associés, la H.M.R.C. pourra imposer la distribution « des bénéfices » à l'impôt sur les sociétés anglais (*Corporation Tax*).

Or, l'impôt sur les sociétés en Angleterre est un impôt différent de la plus-value des particuliers payable en France. De ce fait, l'associé de la S.C.I. ne bénéficiera d'aucun crédit, car il ne sera pas couvert par la double convention fiscale franco-anglaise du 22 mai 1968. Il encourt donc un risque de double imposition.

Enfin, la notion de translucidité est une spécificité française, qui est difficile à appréhender, d'autant plus que l'administration française semble vouloir l'appliquer au niveau international mais n'est pas encore prête à le faire au plan interne, car elle en mesure encore mal toutes les conséquences. Sur le plan des relations internationales, la situation n'est toujours pas claire.

- elle exerce une activité commerciale ou autre en plus de la détention d'un bien immobilier ;
- elle a acheté l'immeuble d'une société du même groupe avec une insuffisance de prix ;
- elle a emprunté les fonds à une société connexe (à moins que l'emprunt soit fait au taux du marché) ou autorise les dépenses sur l'immeuble avec des fonds mis à disposition par une société connexe ;
- elle utilise des techniques d'évasion ou de détournement fiscal.

On peut ainsi soutenir que sera susceptible de bénéficier de l'exonération, l'acquisition, par le biais d'une S.C.I., d'une résidence secondaire, par des personnes physiques, pour gérer leur patrimoine, leurs intérêts familiaux et/ou organiser par anticipation leur succession sans motif exprès d'évasion fiscale.

Sous réserve des conditions énoncées ci-dessus, l'imposition de l'avantage en nature sera probablement exonérée dans la plupart des cas par l'application de l'article 45.

Il existe une différence de point de vue entre les administrations fiscales anglaise et française concernant le traitement fiscal des S.C.I. L'exonération proposée en Grande-Bretagne pour éliminer le risque fiscal est limitée et ne concerne que les membres des S.C.I. qui ont rempli certaines conditions.

Il nous semble en conséquence qu'il faut être prudent dans les conseils donnés aux clients britanniques ou ceux domiciliés fiscalement au Royaume-Uni désireux de constituer une S.C.I. et bien