

Nicolas BRAHIN

Avocat

DESS Droit Bancaire et Financier

Ницца, 14 декабря 2017 г.

Bureaux secondaires:

14, rue Ernest Michel
34000 MONTPELLIER

Pensiamento, 27 - 3°
Izda. 28020 MADRID

Correspondants organiques:

LEGIPASS
8, rue Auber - 75009 PARIS
www.legipass.com

FINN LARSEN ADVOKATFIRMA
Algade 43, 1 - 4000 ROSKILDE
DENMARK
<http://www.advodan.com>

ADVOKATFIRMAN CONCILIUM HB
Hamngatan 6, Box 2253,
40314 GÖTEBORG, Sweden
<http://www.concilium.se>

**HORIZONS CHINA CORPORATE
ADVISORY**
1801 Lippo Plaza, 222, Huaihai
Middle Road Huangpu, SHANGAI
CHINA
www.horizons-advisory.com

TOR J. SIBBERN
Advokatfirma Sibbern MNA
Cort Adelers gate 8, 1515 Moss, Norvège
www.sibbernlaw.com

**ДЕЛИКАТНЫЙ ВОПРОС НАЛОГОВОГО
РЕЖИМА НА ДОХОДЫ ОТ ТРЕСТОВ**

Тресты по-прежнему не дают покоя как налогоплательщикам, так и юристам, и даже, не смотря на то, что они на сегодняшний день реально существуют во французском налоговом праве, во многих отношениях остаются многочисленными сомнениями.

Данная юридическая концепция является полиморфной, и от этого происходят все трудности, которые предстоит постичь.

Вопрос налогообложения доходов, полученных от трестов, не стал ожидать вносящего исправления закона о финансах от 29 июля 2011 года (L. n° 2011-900, 29 juill. 2011, art. 14 : Dr.fisc. 2011, n°30, comm. 461), чтобы проявить себя и ответы, сформулированные французским законодателем, вращаются вокруг двух текстов, чье совместное действие не всегда является очевидным.

**Налогообложение доходов на тресты:
основания**

**Статья 120,9° Общего налогового кодекса Франции
(CGI) : налогообложение реализованной продукции**

Из двух существующих оснований, статья 120,9° Общего налогового кодекса Франции (CGI) является наиболее старым.

В первой версии данная статья уточняла, что « В качестве доходов, согласно данной статье, (...) 9° считается продукция данного «треста» какими бы ни были составляющие имущества данного «треста».

Вышеупомянутый вносящий исправления закон о финансах от 2011 года вносил изменения в текст, который отныне звучал следующим образом: « В качестве доходов, согласно данной статье (...) 9° считается продукция, реализованная трестом, определенным в статье 792-0 bis, какими бы ни были составляющиеся имущества или право, применимое к тресту».

Это последнее изменение упоминается в докладе, сделанном Финансовой Комиссией Национальной Ассамблеи как стремление «ограничить налогообложение реализованной продукцией, и, таким образом, освободить реинвестированную продукцию».

Данная статья предписывает, таким образом, правила налогообложения исключительно распределенных доходов, или предоставленных в распоряжение физическому лицу иностранным субъектом.

Таким образом, из единого факта, что продукция треста произведена за рубежом следует, что общая масса такой продукции подлежит налогообложению без обязательства со стороны налоговой администрации установить, что данные доходы, полностью или частично, происходят из недвижимого имущества, находящихся за границей, или иностранных инвестиций (BOI-RPPM-RCM-10-30-10-10, 4 mars 2016, § 130).

Фактически, согласно данному правилу, продукты, приобретенные посредством капитала, но чье местонахождение остается в заграничном субъекте не подлежат налогообложению во Франции.

С момента принятия закона о финансах от 1999 года (L. n° 98-1266, 30 déc. 1998, art. 101 : Dr. fisc. 1999, n° 1, comm. 1), который ввел статью 123 bis Общего Налогового Кодекса Франции (GCI), цель была ясна: создать препятствие уклонению от уплаты налогов путем нераспределения доходов с активов косвенно держащихся в рамках субъектов, расположенных в странах или на территориях, имеющих привилегированный налоговый режим.

Статья 123 bis Общего налогового кодекса Франции (GCI): увеличенное налогообложение посредством открытости капитализированной продукции

Данная статья, призванная прекратить применение принципа неограниченных налоговых обязанностей, устанавливает принцип налогообложения во Франции на доходы, полученные физическим лицом, являющимся налогоплательщиком во Франции, которое держит, прямо или косвенно, акции, в количестве, по крайней мере, 10% процентов субъекта, расположенного в стране, где данное лицо получает налоговые привелегии по отношению к его правам на нераспределенные результаты и прибыли.

Таким образом, налогообложение основывается на правах, принадлежащих налогоплательщику на прибыли или положительные результаты иностранного субъекта, тех, которые, согласно тексту статьи 209 В « не являются физическими лицами».

Определение структур, на которые нацелен данный закон, весьма обширно, так как рядом с определением субъекта-юридического лица, организации и доверительной собственности, мы также находим определение «сравнимых учреждений», что позволяет ничего не исключать из области применения данного текста.

Тресты были, впрочем, в особенности целью доклада Финансовой Комиссии, которая обосновала не применение слова «Трест» посредством конституционной нормы, которая гласит, что «официальный язык Республики – французский язык» и которая заключила на данной ноте франкофонности, что данным не подразумевается отсутствие желания охватывать структуру специальным образом, упомянутую в статье 120 (то есть, тресты).

Соответствующие не выведенные доходы, зависящие, таким образом, от категории доходов от движимого имущества облагаются налогом по мажорированной налоговой базе в 25% (GCI, art. 158, 7,2°) по подоходной налоговой ставке без применения налоговой скидки в 40% (GCI, art. 158, 2, 3°), применимой к дивидендам, так же как и к социальным выплатам по отношению к году, когда они получены.

Соединение оснований

Объединение текстов без столкновения

Когда условия применения статьи 123 bis выполнены, она является основанием, на котором следует в первую очередь облагать налогом доходы от иностранного субъекта.

Статья 120,9° не должна применяться, кроме как по остаточному принципу и без применения повторного налогообложения на доходы, которые уже были учтены налогообложением по статье 123 bis.

Риск кумулирования налогообложения, связанный с принципом налогообложения нераспределенных доходов уже был отмечен в парламентских работах 1999 года.

Доклад Финансовой Комиссии уточнил, что достаточно того, что «позаботиться о том, чтобы налоги не были применены дважды с момента их распределения, так как статья 120 Общего Налогового Кодекса Франции (GCI), предусматривает, что прибыль переведенная и, таким образом, выведенная за пределами Франции, должна подлежать налогообложению во Франции».

Данный риск был исключен пунктом 4° статьи 123 bis, который предусматривает, что доходы, распределенные, или выплаченные лицу, подверженному налогообложению, не составляет облагаемых налогом доходов, за исключением части, превышающей сумму, к которой был применен налог как к полученной прибыли.

На практике, случаи, когда распределенная прибыль превышает полученную прибыль, остаются редкими, таким образом статьи 123 bis и 120,9° применяются вместе в очень редких случаях.

Возможность выйти за пределы статьи 123 bis общего налогового кодекса Франции (GCI)

До ближайшего времени, с того момента, как было доказано, что условия применения статьи 123 bis выполнены, положительные доходы субъекта считались составляющей движимого имущества физического лица в пропорции, к правам, которые оно имело в данном тресте прямо или косвенно.

Речь шла о неоспоримой презумпции и налогоплательщик не мог выйти за пределы применения статьи 123 bis. с того момента, как он попал в поле ее применения.

В рекурсивном контексте цензуры, произведенной Конституционным Советом неоспоримой презумпции, первичный вопрос конституционности (QPC), недавно поднятый в деле Nabitz, оказался своевременным.

Совет провел прямую линию под своими предыдущими решениями и, если он и утвердил конформность данной нормы, содержащей оговорку по отношению к конституции, то при условии, что физическое лицо будет должно доказать, что его участие в субъекте, зарегистрированном в данном государстве не имеет под собой целью и не создает последствий, позволяющих, в целях мошенничества или уклонения от налогов, помещение доходов за границей (Cons. const., 6 oct. 2017, n° 2017-659 QPC, Nabitz : Dr. fisc. 2017, n°41, act. 552).

Такое доказательство отныне позволяет налогоплательщикам избежать попадания под действие статьи 123 bis, чтобы восстановить общие права, предусмотренные статьей 120,9°.

Сложное применение статьи 123 bis Общего налогового кодекса Франции (CGI) к трастам

Поскольку механизм статьи 123 bis подразумевает под собой, что физическом лицо, держащее по крайней мере 10% субъекта, применение данной статьи кажется деликатным и затруднительным. В этой связи, доклад Финансовой Комиссии Национальной Ассамблеи по поводу проекта закона о финансах, вносящего исправления на 2011 год был ясен: «статья 123 bis предполагает, что физическое лицо открыто облагаемое налогами, владеет 10% субъекта, положение, которое на правтике плохо применяется (почти не применяется) по отношению к трастам».

По этой причине мы полностью поддерживаем Бруно Готьера, который оценивает, что применение статьи 123 bis к трастам требует того, чтобы при его основании было вынесено решение, что члены траста должны в действительности распределять между вкладчиками суммы, которые представляют по крайней мере 10% от доходов траста (B. Gouthièr, *Les impôts dans les affaires internationales*: Ed. Francis Lefebvre, 11^e éd., n° 50385). Если эта гипотеза и не является маловероятной, но она уж точно не часто встречающаяся.

Тем не менее, существует случаи, когда доходы траста могли бы быть подвержены налогообложению на основании статьи 123 bis, речь идет о субъектах, расположенных в государстве или на территории, которые не сотрудничают в области налогообложения (ETNC).

В данной ситуации, на самом деле, статья 123 bis, 4 ter уточняет, что условие владения 10% считается выполненным и, что облагаемые доходы физического лица не могут быть менее фиксированной суммы, являющейся минимумом, подлежащим налогообложению: если применение правил общего права предусматривает обложение более высоких доходов, последние будут подлежать обложению к продукции, являющейся частью чистых активов или чистой цены имущества субъекта соответствующей правам налогоплательщика на результаты полученные по средним процентным ставкам, практикуемым кредитными учреждениями (на данный момент 1,67%, V. avis, 28 juin 2017).

Это же самое правило налогообложения применяется к государствам или территориям, которые не подписали конвенции об административном сотрудничестве , однако презумпция владения не применяется.

С момента принятия решения Конституционным Советом от 1 марта 2017 года (Cons. const., 1^{er} mars 2017, n° 2016-614 – QPC : Dr. fisc. 2017, n° 10, act. 159. – V.C. Acard, Fiscalité financière : Dr. fisc. 2017, n° 21, étude 318, n° 20), речь идет о простой презумпции.

Таким образом, налогоплательщик может избежать применения этого особо строгого правила налогообложения, доказав, что доходы в реальности полученные посредником субъекта, ниже, чем доходы, определенные в качестве фиксированной суммы в применении данного положения.

Интерпретация и применение текста

Кажется уместным выделить различные ситуации и прибавить сюда основания, на которых производится налогообложение доходов.

Мы представляем здесь собирательную схему в форме гипотезы и под-гипотезы.

Гипотеза 1: Трест структурирован таким образом, что мы можем утверждать, что физическое лицо владеет менее чем 10% субъекта.

Гипотеза 1.1: Трест расположен в стране с привилегированным налогообложением.

Гипотеза 1.1.1 : Физическое лицо способно доказать, что его участие в субъекте не имеет под собой целью и не позволяет, в целях мошенничества или уклонения от налогов размещение доходов за границей: применение только статьи 120,9°.

Гипотеза 1.1.2: Физическое лицо не может предоставить такого доказательства: применение статьи 123 bis и, при необходимости, статьи 120,9°, если распределенные доходы превышают полученные доходы.

Гипотеза 1.2: Трест не расположен в стране с привилегированной системой налогообложения: применение только статья 120,9°.

Гипотеза 2: Трест не структурирован и невозможно присовокупить какое-либо участие по отношению к физическому лицу: применение только статьи 120,9°.

Гипотеза 3: Трест расположен в стране, которая не сотрудничает в области налоговой политики (ETNC): доход физического лица, облагаемый налогом по принципу не может быть ниже продукции части чистых активов или чистой строимости имущества субъекта соответствующего правам налогоплательщика на полученные результаты, соответствующие средним процентным ставкам, практикуемым кредитными организациями (CGI, art. 123 bis, 3°, al. 2).

Гипотеза 3.1: Налогоплательщик сумел доказать, что доход, в реальности полученный посредником субъекта ниже фиксированной минимальной суммы дохода, облагаемой налогами: применение статьи 123 bis, 1°.

Таким образом, кажется уместным признать, что в данной ситуации физическое лицо может также доказать, что участие им в субъекте, находящимся в такой стране, которая не сотрудничает в области налоговой политики (ETNC) не имеет целью и не может поспособствовать, в целях налогового мошенничества или уклонения от налогов, помещению доходов за границей, чтобы выйти за пределы применения статьи 123 bis и попасть в область применения статьи 120,9°.

Гипотеза 3.2: Налогоплательщик не может доказать, что доходы, в действительности полученные посредником субъекта, ниже, чем минимальная фиксированная сумма дохода, облагаемая налогом: применение правила, содержащего оговорку статьи 123 bis, абзац 2.

В целях прозрачности, которая сегодня требуется от трестов и приравненных к ним субъектов законом от 29 июля 2011 года, дирекция должна соблюдать принудительные декларативные обязанности (CGI, ann. III, art. 344 G sexies et septies).

Данные обязанности, безусловно, аргумент, позволяющий учредителям доказать, и, более того, чтобы бенефициарии, являющиеся учредителями или простые бенефициарии не действовали в целях использования траста для размещения доходов за границей в целях налогового мошенничества или уклонения от налогов.

Отслеживаемость активов и капитализированных продуктов стала возможной благодаря событийной декларации. Она, таким образом, позволяет знать со всей прозрачностью:

- Распределенные доходы, облагаемые налогом согласно статье 120,9° ;
- Ассигнированные капиталы, которые не представляют собой доходы и не характеризуют собой бесплатную передачу, осуществляемую учредителем самому себе по учреждении траста, или бенефициарием, выступающим в качестве учредителя после регулярно декларируемой передачи;
- Предоставление доходов, происходящих из капитализированной продукции или бесплатной передачи имущества, включающего эти же самые продукты.

Очевидно, что случаи налогообложения траста согласно правилам статьи 123 bis должны быть относительно не многочисленны.

В большинстве случаев должна применяться статья 120,9° и она не должна быть нацелена ни на что, кроме распределенной прибыли.

В этом отношении, решение, которое было предложено налоговыми властями в рамках регуляризации имущества, содержащегося за границей, которое состояло в том, что продукция треста и других, приравненных к ним субъектов облагается налогом на основании статьи 123 bis, могло оправдать себя в большинстве случаев при условии рассмотрения службой обработки деклараций, вносящих исправление.

На самом деле, регуляризация касалась периода, в который постанова на учет держалась в секрете и в течении которой доходы были скрываются от налога.

Теперь это не так и сейчас время получить последствия, возникающие при применении к доходам трестов налогового режима, соответствующего конституционному режиму так же как и международным обязательствам Франции.

Николя Браин,

Адвокат в Коллегии Адвокатов Ниццы

nicolas.brahin@brahin-avocats.com

BRAHIN AVOCATS

Société d'Exercice Libérale à Responsabilité Limitée inscrite au Barreau de NICE

Bureau Principal

1, rue Louis Gassin 06300 NICE

Tel. +33 493.83.08.76 – Fax 04.93.18.14.37 – Email : contact@brahin-avocats.com