

- des frictions liées à l'auto-évaluation : les cessions de source étrangère déclarées dans l'annexe J ne donneront pas automatiquement lieu à l'exclusion ;
- des contestations administratives : les contribuables/conseillers demanderont des corrections via les recours administratifs disponibles, en arguant que la conception du formulaire ne peut restreindre un droit légal.

M. I. ASSIS ■

Royaume-Uni



Edward REED
Partner, Macfarlanes LLP (Londres)



Luisa MELENDEZ
Avocate, Macfarlanes LLP (Londres)

64. Royaume-Uni - Nouveau régime d'imposition des personnes non-domiciliées - Considérations pratiques pour les personnes souhaitant s'installer au Royaume-Uni - À compter du 6 avril 2025, le régime des « *non-dom* » pour les personnes pouvant faire valoir des origines en dehors du Royaume-Uni mais qui résident au Royaume-Uni (RND) a été supprimé et remplacé par un régime d'impatriation de quatre ans. Cette réforme constitue une évolution primordiale du régime d'imposition au Royaume-Uni des contribuables ayant des liens internationaux. Toutefois, pour de nombreuses personnes souhaitant s'installer au Royaume-Uni - que ce soit pour des raisons professionnelles, de mode de vie ou autres - l'attractivité du Royaume-Uni persiste, avec des opportunités découlant de ces réformes, tant pour ceux qui s'installent au Royaume-Uni pour la première fois que pour ceux qui s'y retrouvent après une longue période d'absence.

65. Nouveau système d'imposition - Notre contribution dans ces colonnes publiée en avril 2025 explique en détail les modifications apportées au système d'imposition des « *non-dom* » et les aspects du nouveau régime « FIG » (Foreign

Income and Gains)³¹. En résumé, l'ancien régime permettait aux RND de bénéficier d'une fiscalité avantageuse, notamment en choisissant d'être imposés pendant 15 ans selon la « *remittance basis* » (imposition restreinte puisant dans une assiette fiscale limitée aux seuls revenus locaux assortis de revenus extérieurs rapatriés sur le territoire), en limitant de surcroît l'impôt sur les successions aux seuls biens situés au Royaume-Uni, et en profitant finalement d'un traitement fiscal favorable pour tous *trusts* et structures équivalentes basées en dehors du territoire.

À compter du 6 avril 2025, ce régime est supprimé : lui succède le nouveau régime « FIG », accessible pendant quatre ans d'affilée seulement aux contribuables pouvant justifier d'une absence antécédente minimum du territoire de dix années. Ce régime offre une exonération totale d'impôts britanniques sur certains revenus et sur certaines plus-values de source non britannique, qu'ils soient rapatriés ou non au Royaume-Uni, à condition de les déclarer. Autrement dit, laissant de côté toute question transitoire pour la situation qui serait éventuellement à cheval entre les deux régimes, les fameuses notions de « *domicile* », de triage des revenus extérieurs (pour garder à l'abri le capital), de rapatriement, etc. sont caduques : tout produit autrement imposable est hors du champ de la fiscalité britannique, moyennant une déclaration et la notification de l'option pour le régime (totalement facultatif), qui en l'occurrence n'est pas hors de portée d'un britannique de souche rentrant. Terminée la période de quatre ans, ces revenus et plus-values deviennent imposables au Royaume-Uni sur la base normale.

L'ancien traitement fiscal privilégié des trusts non britanniques a également été supprimé à partir d'avril 2025, sauf pour les contribuables éligibles au régime FIG. Après les quatre ans, les revenus et plus-values perçus par les trusts dont le constituant est résident sont pleinement imposés au Royaume-Uni, marquant ainsi la fin de la protection fiscale antérieure.

66. Opportunités pour les personnes souhaitant s'installer au Royaume-Uni - En termes pratiques, à la suite de ces changements, il existe de nombreuses opportunités pour les personnes souhaitant s'installer au Royaume-Uni, dont les suivantes :

- vu l'option d'exonération des revenus ou plus-values de source étrangère, leur transfert sur le territoire à des fins de dépense ou d'éventuel investissement se fait sans imposition : bien que la période visée soit nettement plus courte, la gestion des avoirs serait moins compliquée ; de plus, lorsqu'un coût fiscal important se profile dans le pays d'origine, portant par exemple sur un dividende, en fonction des dispositifs de la convention fiscale applicable, on pourrait prévoir une fiscalité améliorée de l'opération ;

- le régime est sans coût : aucun « forfait » n'est exigé pour y accéder ;

- le régime ne dépend pas d'un statut de travailleur ;

- les revenus d'emploi provenant d'une activité exercée en dehors du Royaume-Uni pourront bénéficier d'un allègement

31 Cf. IP 2-2025, n° 7, § 90.

fiscal au Royaume-Uni pendant une durée maximale de quatre ans (dans la limite d'un plafond annuel de 300 000 £) ; l'ancienne perte de l'exonération lors d'un rapatriement des revenus sur le territoire est supprimée ;

- certaines mesures transitoires sont en vigueur pendant trois ans à compter du 6 avril 2025 (option en pratique jusqu'au 31 janvier 2029), notamment le dispositif temporaire de rapatriement, destiné à inciter au transfert au Royaume-Uni de revenus et plus-values étrangers perçus sous l'ancien régime, à un taux d'imposition forfaitaire avantageux ;

- le champ d'application de l'impôt britannique sur les successions (inheritance tax) ne s'étend pas aux actifs non britanniques pendant les dix premières années de résidence au Royaume-Uni (autrement dit pendant six ans après la fin de l'option pour le régime FIG) d'une personne (peu importe ses origines) qui a droit au régime FIG. Dans le contexte d'un régime local qui pour la plupart n'impose pas les donations, cela peut éventuellement donner lieu à des sujets d'optimisation patrimoniale.

67. Autres considérations à prendre en compte avant l'installation au Royaume-Uni - Au-delà des impôts directs ou sur les successions et donations, tout changement de résidence nécessite de prendre en compte des aspects autres que fiscaux.

Trusts - Il pourrait sembler, à première vue, que la réforme rend le recours aux trusts comme outil de détention et de transmission patrimoniale moins efficace d'un point de vue fiscal britannique. Toutefois, une analyse plus approfondie conduit à une conclusion plus nuancée. Il est donc recommandé de solliciter un conseil avant d'entreprendre un déménagement au Royaume-Uni afin de déterminer si les structures « *offshore* » existantes doivent être restructurées ou dissoutes, et s'il convient d'en créer des nouvelles.

Liens avec des sociétés - Les éventuelles conséquences d'un déménagement au Royaume-Uni d'une personne qui occupe actuellement un poste d'administrateur ou toute autre fonction dirigeante dans une société constituée en dehors du Royaume-Uni, par exemple en France, notamment l'impact potentiel sur la résidence fiscale de la société elle-même, doivent être revues à la loupe. De plus, si le contribuable est également actionnaire d'une société non britannique, il convient d'évaluer les conséquences fiscales sur les dividendes perçus ou lors de la cession éventuelle des actions. Les actionnaires majoritaires devront également se demander si l'exercice de fonctions décisionnelles au Royaume-Uni pourrait affecter le statut de résidence de la société.

Immobilier - Il conviendrait d'examiner la détention et la méthode de financement de tout bien immobilier à usage résidentiel. Pour reprendre par exemple le point précédent, la règle de transparence fiscale d'une SCI ne se traduit que rarement au Royaume-Uni ; la notion de compte courant elle aussi ne se traduit pas.

Importation des effets personnels - Le transfert de la « résidence habituelle » au Royaume-Uni entraîne une exonération totale de la TVA et des droits de douane, pour la plupart des effets personnels importés, que ce soit sur soi ou séparément, dans les six mois précédent ou les douze mois suivant l'arrivée

au Royaume-Uni. Pour bénéficier de cette exonération, les biens doivent être destinés à l'usage personnel de l'individu et avoir été détenus et utilisés pendant au moins six mois hors du Royaume-Uni (dans l'ancienne « résidence habituelle ») avant leur importation. Il est recommandé de demander l'exonération avant l'importation des biens au Royaume-Uni.

Conventions fiscales internationales - Le Royaume-Uni dispose d'un vaste réseau de conventions fiscales, et il est recommandé de solliciter un conseil sur leur application avant de devenir résident britannique.

Succession - Il est fortement conseillé, lors de l'installation au Royaume-Uni, de prendre conseil en matière de planification successorale et d'envisager la rédaction d'un testament pour organiser la répartition des biens situés au Royaume-Uni (ce qui facilitera également la procédure de succession après le décès, celle-ci étant très différente des mécanismes de droit civil). N'oublions pas le manque de compréhension éventuel du régime matrimonial, inconnu en droit anglais.

Contrats d'assurance vie - Enfin, en cas de détention de contrats d'assurance vie (*life insurance wrappers*), il sera d'importance primordiale d'examiner s'il convient de les résilier, ou avant de s'installer au Royaume-Uni ou dans les jours qui suivent la prise de résidence, pour éviter d'entraîner des conséquences fiscales indésirables.

68. Royaume-Uni - Test de résidence fiscale britannique - Notion de « circonstances exceptionnelles » - Le terme « *Statutory Residence Test* » (SRT) décrit la mosaïque de facteurs dont dispose le système fiscal britannique afin de déterminer la résidence fiscale au Royaume-Uni du contribuable pour une année donnée. Le SRT repose sur une série de critères objectifs, notamment le nombre de jours passés au Royaume-Uni au cours de l'année fiscale, ainsi que la nature et l'intensité d'un nombre prescrit de facteurs personnels et professionnels. Il prévoit également certaines exceptions, comme la prise en compte de « circonstances exceptionnelles » qui peuvent justifier la présence temporaire au Royaume-Uni sans entraîner la résidence fiscale. La Cour d'appel s'est récemment prononcée sur la notion de « circonstances exceptionnelles ».

A Taxpayer v HMRC [2025] EWCA Civ 106

69. La Cour d'appel (*England and Wales Court of Appeal*) a rétabli la décision du Tribunal de Première Instance (FTT) dans l'affaire *A Taxpayer v HMRC* reconnaissant que des « circonstances exceptionnelles » pouvaient être invoquées par une contribuable qui se considérait non résidente au Royaume-Uni pour justifier un dépassement du seuil maximal ordinaire de jours passés au Royaume-Uni, qui aurait autrement entraîné une prise de résidence, en raison d'obligations morales.

L'affaire portait sur une contribuable résidente en Irlande qui avait perçu un dividende important en 2015/16. L'intégration de ce dividende dans une déclaration britannique dépendait de la reconnaissance d'une résidence fiscale au Royaume-Uni pour l'année en question, ce qui dépendait à son tour du nombre de jours passés sur le territoire. Ayant dépassé la limite de 45 jours, celle-ci soutenait que six de ces jours ne devaient pas être intégrés dans le calcul car elle ne s'était déplacée que pour s'occuper de sa sœur jumelle gravement malade et de ses enfants mineurs. Le FTT avait jugé recevable cet argument, jugeant que cette situation constituait bien des circonstances exceptionnelles.

HMRC contestait cette interprétation, estimant que seules des raisons physiques ou juridiques pouvaient être considérées comme exceptionnelles, et non des obligations morales ; en effet, la position de l'administration fiscale est qu'elle ne prend en compte que des situations contraignantes, autrement dit où il y a empêchement. De plus, HMRC estimait que chaque jour devait être examiné séparément. Malgré certaines critiques sur le manque de documentation de la contribuable, le FTT a trouvé son récit crédible.

La Cour d'appel confirme que du point de vue conceptuel des obligations morales ou de conscience peuvent, dans certains cas, empêcher une personne de quitter le Royaume-Uni et donc constituer des circonstances exceptionnelles. Elle souligne également que la notion de « circonstances exceptionnelles » doit être appréciée selon le sens ordinaire du terme, qu'il est difficile de tracer des règles générales et que chaque cas doit être examiné selon ses propres faits. Enfin, la Cour précise que, même si le test doit s'appliquer à chaque jour, il n'est pas toujours nécessaire d'examiner chaque jour séparément si la situation globale le justifie.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Cet arrêt renforce le rôle du juge dans l'appréciation des circonstances exceptionnelles et élargit la portée de ce qui peut être considéré comme tel, en incluant notamment les obligations morales. Au-delà de l'aspect juridique, la décision souligne l'importance de deux sujets pratiques : (i) si risque il y a, il est fortement recommandé de conserver des preuves détaillées des activités au Royaume-Uni, car les litiges avec HMRC peuvent survenir plusieurs années après les faits, et les preuves contemporaines sont alors plus convaincantes que les souvenirs ; et (ii) il est prudent dans tous les cas de ne pas « dépenser » le total du nombre de jours au Royaume-Uni autorisés au non-résident, afin de garder une marge de sécurité en cas de circonstances imprévues.

70. Royaume-Uni - Droits de succession - Réformes visant à réduire le « Business Property Relief » - Le gouvernement publie un projet de loi visant à modifier les taux de l'allègement fiscal qui permet à certains actifs professionnels d'être transmis en exonération totale ou partielle de droits de succession (*Business Property Relief*).

Reforms to agricultural property relief and business property relief, 21 juill. 2025

71. Il existe actuellement au Royaume-Uni un allègement fiscal qui permet à certains actifs professionnels d'être transmis en exonération totale ou partielle de droits de succession, appelé le « *Business Property Relief* » ou « BPR ». Cet allègement s'applique aux participations éligibles, telles que les actions de sociétés non cotées ou des biens professionnels, à condition de satisfaire une condition de détention d'au moins deux ans. Il se justifie par une politique de création et de protection d'emplois mais a été critiqué car de nombreux entrepreneurs fortunés ont eu accès à une exonération qui dans une autre optique plus étroite ne se présente pas au contribuable « normal ».

Cependant, pour des raisons essentiellement politiques, des réformes du BPR se profilent ; malgré une opposition à ces propositions très médiatisée ces derniers mois, à la fin du mois de juillet 2025, le gouvernement a publié un projet de loi visant à modifier les taux du BPR. L'entrée en vigueur est prévue au 6 avril 2026.

Le BPR s'applique actuellement à certaines catégories de parts de sociétés et à d'autres biens professionnels répondant à des conditions précises. Le taux d'allègement dépend de la nature du bien concerné, et s'élève actuellement à 50 % ou à 100 % de la valeur totale de la participation éligible en fonction de certaines conditions.

Le projet de loi vise la quasi-suppression du taux d'allègement de 100 % : il ne s'appliquera désormais plus à la totalité de la valeur du bien professionnel éligible, mais seulement au premier million de livres sterling de valeur. La valeur du bien professionnel excédant 1 million de livres ne bénéficiera que d'un allègement de 50 % quoi qu'il arrive. Tout bien bénéficiant d'un autre allègement fiscal parallèle, visant les avoirs agricoles, l'*Agricultural Property Relief*, devra être pris en compte pour déterminer si le seuil d'1 million de livres est dépassé.

Les actions d'une société commerciale non cotée en bourse reconnue bénéficient actuellement d'un allègement de 100 % au titre du BPR. Les actions cotées sur l'*Alternative Investment Market* (AIM) sont actuellement considérées comme non cotées et sont donc éligibles à un allègement de 100 %. Le projet de loi réduit le taux de BPR à 50 %.

Des règles transitoires sont néanmoins prévues pour :

- les donations effectuées à compter du 30 octobre 2024, si le donateur décède à compter du 6 avril 2026 et dans les sept ans suivant la date de la donation ;

- les *trusts* existant avant le 30 octobre 2024, à partir du prochain anniversaire décennal survenant à compter du 6 avril 2026 ;

- les nouveaux *trusts*, ou les trusts existants qui ne contenaient pas de biens agricoles ou professionnels au 30 octobre 2024.

Nous prévoyons que de nombreuses personnes seront concernées, leur planification successorale actuelle ayant été élaborée sur la base de cet allègement.

E. REED et L. MELENDEZ ■