

Exit tax: L'expatriation présente-t-elle encore un intérêt

FISCAP 2012

7 Avril 2012

Michel Collet, Avocat associé CMS Bureau Francis Lefebvre

Plan

- **I. Exit Tax**
- **II. Expatriation**
- **III. Présentation synthétique de régimes fiscaux étrangers**

I. Exit tax

I. Exit tax

– Historique de la législation sur l'Exit Tax

- système d'Exit Tax déjà appliqué en France jusqu'au 31 décembre 2004 (jugé contraire au principe communautaire de liberté d'établissement par l'arrêt *Lasteyrie du Saillant*, CJCE 11 mars 2004, Aff. 9/02).

– Le nouveau texte: article 167 bis du Code Général des impôt

- loi de finances rectificative pour 2011 (Loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011) ;
- extension du champ par la Loi de finance rectificative pour 2011 du 28 décembre 2011 (Loi n°2011-1978 du 28 décembre 2011) ;
- décret en attente de publication.

I. Exit tax

– Conditions de mise en œuvre

- l'imposition des plus-values latentes est due en cas de :
 - transfert du domicile fiscal hors de France d'une personne ayant résidé en France au moins 6 ans sur les 10 années précédant le départ ;
 - **participations directes ou indirectes** d'au moins **1%** dans les bénéfices d'une société française ou étrangère **qu'elle soit ou non soumise à l'impôt sur les sociétés** ou d'une valeur d'au moins **1,3 M€** lors du transfert de domicile ;
 - pour les transferts de domicile postérieurs au 30 décembre 2011 le seuil de 1,3 M€ s'apprécie au niveau de l'ensemble des participations détenues (et non plus ligne par ligne).
 - les plus values placées en report d'imposition et clauses d'*earn out* sont imposables.

- fait générateur d'imposition : le jour précédant le départ ;

- le dispositif s'applique aux transferts du domicile fiscal à compter du 3 mars 2011;

I. Exit tax

– Titres concernés

- société soumises ou non à l'impôt sur les sociétés ;
- sont visées les participations dans toute forme de société, quel que soit son régime d'imposition : société de personnes, société de capitaux, soumise à l'IS ou exonérée, relevant du régime des sociétés de personnes...
- exclusion expresse des sociétés visées à l'article 208 A 1° bis du CGI : vise les SICAV;

– Cas particuliers : PEA

- le départ de France n'entraîne plus nécessairement la clôture du PEA quelque soit l'Etat dans lequel la résidence est transférée (Inst 5 I-3-12 du 8 mars 2012) ;
- le PEA devrait entrer dans le champ de l'exit tax :
 - si le PEA a été ouvert il y a moins de cinq ans : imposition ;
 - si le PEA a été ouvert il y a cinq ans ou plus : exonération prévue en droit interne, l'exit tax ne devrait pas créer un fait générateur distinct de cette exonération.

I. Exit tax

– Cas particuliers : SCI

- devraient être incluses dans le régime de l'exit tax : on vise tout type de sociétés ;
- possible application des abattements dont le contribuable peut bénéficier en cas de cession directe d'un immeuble :
 - silence de la loi alors que pour les actions, le bénéfice des abattements est prévu ;
 - plus value sur titre = plus-value sur immeuble ;
 - sortie éventuelle du champ.

– Cas particuliers : FCP - OPCVM

- rapport de Monsieur Marini devant le Sénat le 15 juin 2011 écarte les OPCVM du champ d'application de l'exit tax ;
- le texte vise les participations détenues directement ou indirectement ;
- les parts de FCP : actions détenues indirectement ?

I. Exit tax

▶ Différé de paiement

- automatique en cas de départ vers UE + EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ;
- dans les autres cas: sur demande, sous condition de (i) déclaration de la PV, (ii) nomination d'un représentant fiscal et (iii) dépôt de garanties (sauf expatriation pour des raisons professionnelles dans un Etat coopératif).

– Effets

- différer l'exigibilité de l'impôt afférents aux plus-values imposables. Suspend l'action en recouvrement ;
- déclaration de la PV l'année suivant le départ, puis des impôts en sursis annuellement, puis de l'événement entraînant l'expiration du sursis

– Fin du différé

- cession, rachat, remboursement, annulation des titres dans les 8 ans suivant le départ, sauf échange de titres bénéficiant du régime du sursis d'imposition (art.150-0B du CGI) ;
- non respect des obligations déclaratives;
- perception d'un complément de prix, apport ou cession de la créance correspondante.

I. Exit tax

– Dégrèvement ou remboursement

- absence de transfert dans les 8 ans (attention : les prélèvements sociaux à 15,5% restent dus) ;
- retour en France avant les 8 ans;
- transfert des titres par succession ou donation : sous certaines conditions la donation pourra permettre d'éviter l'imposition en France (preuve du caractère non abusif à fournir par le contribuable)

– Calcul de l'impôt

- calcul : IRPP + contributions sociales (34,5% à compter du 1^{er} janvier 2012) ;
- pas de prise en compte des MV latentes (au départ) ;
- crédit d'impôt pour l'impôt étranger ;
- Possibilité d'appliquer, en cas de cession à titre onéreux de titres de sociétés IS, le mécanisme de report d'imposition sous condition de emploi (article 150-0 D bis) et le dispositif spécifique d'abattement pour les dirigeants (article 150-0 D ter).

I. Exit tax

- Quid de la compatibilité avec le droit communautaire ?
 - Liberté de circulation et d'établissement en question ?

- Quid de la comptabilité avec les conventions fiscales ?

II. Le transfert de résidence à l'étranger : encore faut-il remplir les critères de non-résidence en France

II. Le transfert de résidence à l'étranger

Articulation des critères de résidence conventionnels et de droit interne

- L'analyse de la résidence fiscale en présence d'une convention se fait en deux temps :
 - Détermination de la résidence fiscale en application du droit interne ;
 - Analyse de la clause résidence de la convention applicable, en cas de conflit de résidence entre deux Etats.

II. Le transfert de résidence à l'étranger

Critères de résidence de droit interne (article 4 B CGI)

- Application de critères alternatifs en droit interne français (article 4 B du CGI) :
 - situation en France du foyer (1) ou du lieu de son séjour principal (2),
 - exercice en France d'une activité professionnelle à titre principal (3),
 - existence en France du centre des intérêts économiques (4).

- (1) Le foyer s'entend généralement du lieu où la personne ou sa famille (conjoint et enfants à charge) habite normalement, c'est-à-dire du lieu de la résidence habituelle, si celle-ci a un caractère permanent. Cette notion permet de considérer comme domiciliée en France une personne qui est amenée à séjourner temporairement hors de France (même pendant la plus grande partie de l'année) en raison des nécessités de sa profession, dès lors que la famille continue normalement d'habiter en France ;

- (2) [Arrêt Larcher, CE 3 novembre 1995] Le lieu de séjour principal est réputé être en France lorsqu'une personne y séjourne à titre principal, quelles que soient les conditions de ce séjour et le lieu de séjour de sa famille :
 - ainsi, une personne qui séjourne plus de six mois en France au cours d'une année civile (pas année de départ) ;
 - séjour plus longtemps en France que dans n'importe quel autre pays.

II. Le transfert de résidence à l'étranger

- (3) Activité professionnelle : activité principale, c'est-à-dire celle à laquelle est consacré le plus de temps effectif, même si celle-ci ne dégage pas l'essentiel des revenus ;
- (4) Centre des intérêts économiques : lieu où le contribuable a effectué ses principaux investissements, où il possède le siège de ses affaires, d'où il administre ses biens. Ce peut être également le lieu où le contribuable a le centre de ses activités professionnelles ou d'où il tire la majeure partie de ses revenus. Dans le cas de pluralité d'activités ou de sources de revenus, il semble se dégager de la jurisprudence du Conseil d'Etat que le centre des intérêts économiques du contribuable se trouve dans le pays d'où l'intéressé tire la majeure partie de ses revenus (pratique idem) ;
- Une personne sera considérée comme ayant son domicile en France, au sens du droit interne français, et ce, malgré une installation effective à l'étranger, si elle continue à exercer son activité professionnelle principale en France et en tout état de cause, si ses principaux investissements et ses principales sources de revenus restent situés en France.

II. Le transfert de résidence à l'étranger : conflit de résidence entre la France et le pays d'accueil?

La convention fiscale tranche

Critères de résidence conventionnels

- Application de critères successifs :
 - foyer d'habitation permanent : diffère de la notion de foyer au sens de l'article 4 B CGI ;
 - centre des intérêts vitaux : lorsque le contribuable dispose d'un foyer permanent d'habitation dans les deux Etats, résidence dans l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits ;
 - lieu de séjour habituel : à défaut de pouvoir déterminer son centre des intérêts vitaux, ou si l'intéressé ne dispose de foyer permanent d'habitation dans aucun des Etats, résident de l'Etat où il séjourne de façon habituelle ;
 - nationalité : à défaut, la résidence de l'intéressé est tranchée en recourant à sa nationalité.
- Possibilité d'avoir recours à une procédure amiable entre les deux Etats: accords des deux Etats sur le lieu de résidence.

II. Le transfert de résidence à l'étranger

Nos recommandations

Afin de sécuriser sa résidence fiscale hors de France au regard des critères conventionnels, le contribuable devrait :

- ne pas conserver en France de foyer d'habitation permanent, et donc ne pas conserver d'habitation en France (cession/mise en vente/donation) ;
- réduire patrimoine/investissement en France ;
- la durée du séjour à l'étranger devra être nettement plus importante que celle de ses séjours en France (attention comparaison bilatérale, pas de comparaison globale).

II. Le transfert de résidence à l'étranger : après le transfert, imposition en France ?

Obligations fiscales des non résidents

- Le transfert de résidence hors de France ne signifie pas l'absence de toute obligation fiscale en France (sous réserve des conventions fiscales) :
 - Impôt sur le revenu : revenus fonciers, salaires (RAS au taux de 0%, 12% et 20%), PV mobilières (RAS 21% ou 30%), PV immobilières (prélèvement 33,1/3%, 19% pour les résidents de l'EEE) ;
 - ISF : imposition sur les biens situés en France (immobiliers), exonération des placements financiers (à l'exception dans les sociétés françaises) ;
 - droits de mutation à titre gratuit applicable en France dans les cas suivants :
 - défunt – donateur : résident fiscal de France ;
 - héritier ou donateur est résident fiscal de France au moment du décès ou de la donation pendant au moins 6 ans au cours des 10 dernières années ;
 - biens transmis situés en France.
- Risque fiscal lié à l'exit tax.

III. Exemples de régimes fiscaux étrangers

III. Exemples de régimes fiscaux étrangers

– Belgique

- IRPP :
 - barème progressif ;
 - taux marginal 50 % ;
 - exonération des PV mobilières ;
 - Imposition allégée des revenus financiers.
- absence ISF; absence de clause ISF dans la convention

– Suisse

- IRPP : imposition ordinaire ou selon le régime du forfait :
 - avantage du forfait ;
 - barème progressif : taux marginal : 11,5% taux fédéral ;
 - exonération des PV mobilières sous le régime de l'imposition ordinaire.
- absence d'ISF; article 24 convention fiscale : ISF dû en France sur les biens immobiliers détenus directement ou indirectement en France.
- absence de droits de donations et successions (selon les cantons).

III. Exemples de régimes fiscaux étrangers

– Royaume-Uni

- IRPP :
 - barème progressif ;
 - taux marginal passe de 50% à 45% : budget 2012.

- Régime avantageux des résidents « *non-domiciled* » (« non-dom ») :
 - remittance basis : les revenus encaissés et les PV mobilières réalisés hors du Royaume-Uni sont exonérés s'ils n'y sont pas rapatriés ;
 - mais imposition minimum de 30.000 £ sous certaines conditions ;
 - exonération de droits de donation pour les « *non-domiciled* » ;
 - ... mais bénéfice des conventions fiscales difficiles.

- absence d'ISF ; absence de clause ISF dans la convention fiscale.

Conclusion

- **Exit tax : barrière insurmontable ?**
 - dépend de la composition du capital ;
 - bénéficie des abattements de droit interne ;
 - apport cession.

- **Vers une fiscalité fondée sur la nationalité ?**

Michel COLLET

Avocat Associé

Département Fiscalité Internationale

Tel : +33.1.47.38.55.21

michel.collet@cms-bfl.com