

Emmanuel Macron avait annoncé en mai 2018 la suppression de « l'exit tax ». Toutefois, malgré un régime allégé par la loi de finances de 2019, cette taxe se trouve toujours d'actualité. Explications.

I. L'exit tax : qu'est-ce que c'est ?

Cette taxe avait été créée par Nicolas Sarkozy en 2011 et mise en œuvre en 2014 pour freiner l'exil fiscal. La loi d'« *imposition des plus-values latentes lors du transfert par les contribuables de leur domicile fiscal hors de France* » imposait les plus-values d'un résident transférant son domicile fiscal hors de France.

Aujourd'hui, l'exit tax se retrouve à l'article 167bis du Code Général des Impôts. Le régime de l'exit tax prévoit une imposition instantanée lors du transfert du domicile fiscal hors de France de certaines plus-values latentes. Sont concernées celles sur les droits sociaux, valeurs, titres ou droits mentionnés au 1 du I de l'article 150-0 A détenus, directement ou indirectement, par les membres de leur foyer fiscal à la date de ce transfert. Toutefois ce régime ne s'applique que lorsque le contribuable a, pendant au moins six des dix années précédant le transfert hors France, eu son domicile fiscal en France.

Les personnes assujetties à cette taxe sont celles disposant d'un patrimoine mobilier de plus de 800 000 euros en action, mais également celles qui possèdent une participation supérieure à 50% dans le capital social d'une société en France.

Par conséquent, les quatre critères d'assujettissement qui ressortent sont :

- Etre une personne physique,
- Posséder un domicile fiscal en France depuis au moins six des dix dernières années ;
- Transférer son domicile fiscal hors de France ;
- Disposer d'un patrimoine mobilier de plus de 800 000 euros en action et/ou une participation supérieure à 50% dans le capital social d'une société en France.

Le mécanisme de l'exit tax (II) s'est vu réformer et alléger par la loi de finances pour 2019 (III).

II. Le mécanisme général de l'exit tax

A. L'imposition des plus-values

L'exit tax est un mécanisme permettant de taxer les plus-values latentes de certaines actions. Ces plus-values sont, depuis le 1^{er} janvier 2018, soumises au prélèvement forfaitaire unique (PFU), pour un montant brut, au taux global de 30 %, soit 12,8 % d'impôt sur le revenu et de 17,2 % de prélèvements sociaux. Toutefois, l'option pour l'imposition au barème

progressif est possible, mais il est à noter que l'option est globale et concernera donc l'ensemble des revenus de capitaux mobiliers et plus-values. Cette option pour le barème progressif est avantageuse puisqu'elle permet de bénéficier de l'abattement pour durée de détention.

L'imposition n'est néanmoins pas automatique. Le contribuable peut bénéficier d'un sursis d'imposition, lequel permet de reporter l'imposition de la plus-value ou de l'éliminer dans certains cas. La taxation, en conséquence du sursis, n'aura pas lieu au moment du transfert du domicile fiscal hors de France mais aura lieu au moment de la cession des titres. Auparavant, celui-ci pouvait revêtir deux formes : une automatique et une optionnelle.

Concernant le premier cas, le sursis était automatique si le transfert avait lieu dans un pays membre de l'Union européenne ou dans un territoire partie de l'Espace Economique Européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

Dans le cas contraire, le sursis était optionnel. Pour bénéficier du sursis d'imposition, le contribuable devait, dans ce cas, opter de manière expresse. Ainsi, dans les 30 jours précédents son départ hors de France il devait souscrire à une déclaration (l'état 2074-ETD) dans laquelle il devait déclarer le montant des plus-values latentes que celui-ci réaliserait. Une déclaration devait également être effectuée par le contribuable tous les ans afin de pouvoir bénéficier de ce régime de sursis. De plus, la désignation d'un représentant fiscal en France était nécessaire tout comme la constitution d'une garantie de recouvrement. Le montant de cette garantie devait être égale à 30 % (12,8 % au titre de l'IR et 17,2 % au titre des prélèvements sociaux) du montant total des plus-values et créances concernées par le dispositif d'exit tax.

Néanmoins dans ce second cas, il existait une exemption possible pour le contribuable qui transférait son domicile fiscal pour des raisons professionnelles.

Ce sursis d'imposition n'est pas absolu car il peut arriver qu'il soit révoqué.

B. La révocation du sursis d'imposition

Certains évènements vont mettre un terme au sursis d'imposition. Cette expiration du sursis provoque soit une imposition de la plus-value latente objet du sursis, soit un dégrèvement ou une restitution de l'exit tax. On peut citer 3 cas provoquant la fin du sursis d'imposition :

- La cession des titres concernés par l'exit tax,
- La donation de ces titres,
- Le décès du contribuable.

Il y aura une imposition de ces plus-values quand les titres objets de l'exit tax seront cédés, ou en cas de donation si le donateur réside dans un Etat qui ne bénéficie pas du sursis automatique sauf si ce dernier prouve que cette donation n'a pas eu pour seul but d'éluider l'impôt.

Les titres peuvent voir leur valeur diminuée à la suite du transfert du domicile fiscal. Cela crée alors un écart entre la plus-value calculée au moment du départ et celle réellement réalisée. De ce fait, il est prévu que l'imposition sera faite dans la limite de la différence entre le prix de cession réalisé après le transfert hors de France et le prix d'acquisition de ces titres qui avait été pris en compte pour le calcul de l'exit tax au moment du départ du contribuable. Le surplus sera dégrèvé d'office ou restitué au contribuable.

Il peut même arriver que la valeur des titres du contribuable devienne inférieure à la valeur de leur achat, ce qui serait une perte pour le contribuable. Dans ce cas, la loi lui permet de ne pas payer ou d'obtenir le remboursement de l'impôt. De plus, pour éviter une double imposition, lorsque la cession des titres objets de l'exit tax a lieu en France, cette dernière sera dégrèvée ou restituée dans le cas où le contribuable n'a pas bénéficié d'un sursis. La cession de ces titres va aussi être soumise à une imposition dans leur Etat de résidence mais le contribuable pourra l'imputer dans la limite de l'impôt dû en France.

C. Le dégrèvement de l'exit tax pour durée de détention

Le contribuable peut également bénéficier d'un dégrèvement ou d'une restitution de l'exit tax s'il conserve dans son patrimoine les titres concernés par l'exit tax pendant une certaine période ou si ce dernier retransfert son domicile en France.

Ce délai a fait l'objet de plusieurs changements depuis la création de l'exit tax. Avant 2014 le délai de détention était de 8 ans. Puis, le législateur l'a prolongé jusqu'à 15 ans après le 1^{er} janvier 2014.

Exemple de l'application de l'ancien régime : M. BOB détient dans son portefeuille des titres de sociétés entrant dans le champ d'application de l'exit tax. En 2015, il va s'installer en Allemagne. De ce fait, il bénéficie du sursis automatique donc il ne va pas s'acquitter directement de l'impôt. 15 ans plus tard, en 2030 ce dernier décide de vendre ces titres pour avoir une belle retraite. Il ne sera plus soumis à l'exit tax lors de cette cession car pendant ces 15 ans ces titres sont restés dans son patrimoine. Il a donc bénéficié du dégrèvement d'office.

III. Un régime assoupli

La loi de finances pour 2019 assouplit, mais uniquement pour les transferts de résidence effectués à partir du 1^{er} janvier 2019, le mécanisme d'imposition à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux. On peut noter 3 sortes d'assouplissement :

A. Les délais de dégrèvement

Le délai permettant d'obtenir le dégrèvement est ainsi réduit à 2 ans ou à 5 ans pour les contribuables dont la valeur globale des titres excède 2,57 millions d'euros à la date du transfert. Quatre délais différents de dégrèvement s'appliquent donc, de 8, 15, 2 ou 5 ans, selon que la date du transfert de domicile fiscal est intervenue entre 2011 et 2013, entre 2014 et 2018 et après le 1^{er} janvier 2019.

Enfin, le bénéfice du sursis de paiement automatique sans constitution de garanties est désormais de droit en cas de transfert du domicile fiscal dans un Etat membre de l'Union européenne, mais également dans un Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement (sauf Etat considéré comme non coopératif).

B. L'extension du sursis d'imposition

Enfin on peut noter une extension du sursis automatique, puisque ce sursis est dorénavant étendu à tout Etat ou territoire 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 à l'exclusion des Etats ou territoires non coopératif (ETNC). Or, étaient jusqu'à maintenant concernés seulement les Etats membres de l'Union Européenne et de l'Espace Economique Européen avec l'Islande et la Norvège. Il n'y a donc plus d'obligation de constitution de garanties lors du transfert dans ces Etats ; le sursis automatique se voit donc étendu.

Petit exemple du régime modifié : M. BOB décide de quitter la France le 2 mars 2019. Il possède un portefeuille de titres dont la valeur globale est de 5 millions d'euros. Il veut s'installer au Canada. Il aura donc droit au sursis de paiement automatique car le Canada a passé une convention d'assistance administrative avec la France. Si M. BOB veut bénéficier du dégrèvement d'office, il devra garder ces titres dans son patrimoine jusqu'au 2 mars 2024 car le seuil des 2,7 millions d'euros pour la valeur des titres a été franchis donc le délai de 5 ans s'applique.

C. Des modalités déclarative diminuées

Les obligations déclaratives des contribuables se trouvent diminuées lorsque les contribuables déclarent uniquement des plus-values latentes. En effet, désormais ils sont dispensés de souscrire aux déclarations annuelles de suivi des impositions en sursis de paiement sauf en cas de créances de complément de prix ou de plus-values en report d'imposition.

Sous toutes réserves,

Auteurs : DEBAISIEUX Clément et IBRAMJEE Amine