

Les Nouvelles Fiscales

– L'exit tax : stop ou encore ?

Alexandre BENSLIMA

– Sans informations pas d'imposition !

Manuel CHASTAGNARET

1325 | BI-MENSUEL
1^{er} FÉVRIER 2023

Fondateur : Jean Roncajola

Éditeur : Lamy Liaisons, SAS ayant son siège social 7, rue Emmy Noether 93400 Saint-Ouen

Représentant légal : Karnov HoldCo France

Associé unique : Karnov HoldCo France

Directeur de la publication : M. Pontus Bodelsson, en qualité de représentant légal de la société Karnov Group Holding AB, elle-même Présidente de la société Karnov HoldCo France SAS, prise en sa qualité de représentant légal de la société editrice Lamy Liaisons.

Directrice générale : Palmira Andrade

Directrice des éditions : Sylvie Duras

Coordination éditoriale : Chloé Mathonnière

Ont participé à ce numéro : Morgane Mayeux, Inès Marques-Gomes

Dépôt légal : à parution

Prix au numéro : 32,71 € TTC

N°ISSN (version en ligne) : 2115-8851

N°ISSN (version imprimée) : 0399-1636

Périodicité : bimensuel

N°CPPAP : 1225 T 87386

Crédit photos : Getty Images

Imprimeur : Duplprint, 2 rue Descartes, 95330 Domont


Origine du papier : Pologne

Taux de fibres recyclées : 0%

Certification : imprimé sur papier FSC

Eutrophisation : Ptot 0.08 kg/tonne

Pour contacter le service client :

 **N°Cristal 09 69 39 58 58**
APPEL NON SURTAXE

Courriel : contact@wkf.fr

Internet : www.liaisons-sociales.fr - www.lamyline.fr - www.lamy-liaisons.fr



Toute reproduction ou représentation intégrale ou partielle par quelque procédé que ce soit, du contenu issu de la présente publication, effectuée sans autorisation de l'éditeur, est illicite et constitue une contrefaçon.

FOCUS P. 3

- L'exit tax : stop ou encore ?
Alexandre BENSLIMA

ACTUALITÉ P. 6

- Fiscalité des entreprises : les principales mesures de la loi de finances pour 2023 P. 6
- Taxe d'aménagement : révision annuelle des valeurs forfaitaires par mètre carré de surface de construction P. 7
- Taxe pour création de bureaux en Île-de-France : tarifs 2023 P. 7
- ZRR : précisions doctrinales concernant l'éligibilité des sociétés de transport à l'exonération d'impôt sur les bénéfices P. 8
- Précisions sur le champ d'application de la compensation d'assiette de l'article L. 203 du LPF P. 8

CHRONIQUE P. 10

- Sans informations pas d'imposition !
Manuel CHASTAGNARET

Crédit photos : Getty Images

Focus

L'exit-tax : stop ou encore ?

Dispositif de lutte contre l'évasion fiscale des exilés fiscaux mis en place sous le quinquennat de Nicolas Sarkozy, « l'exit-tax » à la française ne cesse d'alimenter les débats parlementaires chaque année à l'occasion du vote de la loi de finances. Tour d'horizon d'une des taxes françaises les plus clivantes avec l'impôt de solidarité sur la fortune (« ISF »).

Genèse et objectif de l'exit tax : une dissuasion de l'exil fiscal

Le dispositif d'exit-tax en vigueur dans notre droit actuel mis en place par la loi de finances rectificative pour 2011⁽¹⁾ se voulait, de l'aveu-même du ministre de l'Économie et des finances de l'époque, comme « *une mesure dissuasive, qui permet de priver l'exilé du bénéfice fiscal de son expatriation en le taxant de la même manière que s'il n'avait jamais quitté la France* »⁽²⁾.

Pour rappel, ce dispositif a principalement pour objet de taxer un contribuable qui réside fiscalement en France depuis six années au minimum sur les dix dernières années sur les plus-values latentes générées par les droits sociaux, titres ou autres valeurs qu'il détient, sous réserve d'en détenir a minima 50 % ou que leur valeur globale soit supérieure à 800 000 €, au moment du transfert de sa résidence fiscale à l'étranger.

Sous réserve que le départ s'effectue au sein d'un pays de l'Union européenne, ou, plus

largement, un pays avec lequel la France a conclu une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance en matière de recouvrement, il est possible de surseoir au paiement de l'exit-tax au moment du transfert de résidence.

Une fois le sursis accordé et le transfert de résidence effectué, l'exit-tax mise en sursis de paiement peut ensuite être définitivement dégrevée par l'État français dans un délai de deux à cinq ans à compter de la date du départ en fonction de la valeur du patrimoine mobilier du contribuable⁽³⁾ (selon que celui-ci est supérieur ou non à 2,57 M €).

In fine, l'exit-tax revêt plutôt aujourd'hui les contours d'un dispositif anti-abus qu'une véritable sanction fiscale à l'égard des résidents français souhaitant s'expatrier. Mais ce ne fut pas toujours le cas.

En effet, d'un point de vue chronologique, ce dispositif avait été mis en place en 2011 sous le quinquennat de Nicolas Sarkozy, avec une durée de conservation des titres assujettis à l'exit-tax à respecter de huit années afin de bénéficier d'un dégrèvement d'office. Le dispositif a ensuite été durci en



Par Alexandre
BENSLIMA
Avocat au Barreau
de Paris
Cabinet Benslima
Avocat

(1) Article 48 de la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 de finances rectificative pour 2011.

(2) Commission des Finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, mercredi 11 mai 2011, Séance de 12 heures 30, Compte rendu n° 71.

(3) Article 167 bis du CGI.

2013⁽⁴⁾ sous François Hollande qui a rallongé la durée de détention à quinze années pour finalement revenir à un allègement de cette durée de deux à cinq ans comme évoqué précédemment sous Emmanuel Macron en 2019⁽⁵⁾.

Rappelons également que cette taxe a été initialement mise en place pour lutter de façon très ciblée contre les départs de contribuables en Belgique, qualifié de véritable « paradis fiscal » par certains parlementaires français, puisque cela permettait tout simplement d'éviter une taxation de la plus-value réalisée une fois le contribuable devenu résident belge.

Enfin, il est également utile de rappeler que la France n'est pas le seul pays européen à avoir mis en place un tel système. Notre dispositif actuel est même directement inspiré de ceux présents en Allemagne, Angleterre et Pays-Bas si l'on en croit les débats parlementaires ayant précédé l'adoption du texte en 2011⁽⁶⁾.

Au regard des objectifs initiaux fixés par le législateur, le retour à une courte durée de deux à cinq ans en ce qui concerne le dégrèvement d'office paraît plus raisonnable s'agissant d'un dispositif anti-abus qui ne doit pas non plus constituer un obstacle aux investissements en France pour ses potentiels futurs expatriés. Le dispositif ne doit en effet pas être considéré par les investisseurs comme une sanction, mais comme une simple mesure permettant à la France de conserver son droit légitime d'imposer une plus-value latente générée lors de la résidence en France en cas de départ principalement motivé par des raisons fiscales, ce qui n'est d'ailleurs pas sans rappeler la lettre de l'article L. 64 A du LPF – dont on peut se demander s'il ne suffirait pas, aujourd'hui à appréhender ce type de schéma abusif sans même avoir besoin d'un texte spécifique tel que celui de l'exit-tax.

Cette réduction de la durée est donc bienvenue tant pour les contribuables astreints à des obligations déclaratives en France durant toute cette période, que pour les services fiscaux qui peinent parfois, par manque de moyens, à assurer le suivi de l'exit-tax.

À ce propos, si l'existence de cette taxe à la frontière permet à la France de préserver son droit d'imposer, encore faut-il que celle-ci puisse être correctement encadrée, mise en œuvre et bien entendu contrôlée. Les difficultés demeurent pourtant malheureusement nombreuses.

(4) Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013, de finances pour 2014, art. 17.

(5) Loi 2018-1317 du 28 décembre 2018, de finances pour 2019, art. 112.

(6) Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire, mercredi 11 mai 2011, Séance de 12 heures 30 – Compte rendu n° 71.

Une taxe politique laissée à l'abandon par l'État français ?

Suite à l'instauration de l'exit-tax en 2011, l'administration fiscale a publié sa doctrine administrative le 31 octobre 2012⁽⁷⁾. Plus de dix ans après, force est de constater que ces commentaires n'ont jamais été mis à jour, malgré les deux réformes législatives intervenues en 2013 et 2019 qui ont substantiellement modifié le régime.

Cette situation, qui marque peut-être le désamour de l'État français envers l'exit-tax, est très préjudiciable tant pour le contribuable lambda souhaitant se forger sa propre opinion sur sa situation personnelle que pour les praticiens du droit.

En effet, prenons l'exemple d'un contribuable, Monsieur Dupont, détenant 30 % des parts d'une société française évaluées à un montant de 500 000 € au moment de son départ en Belgique.

À la lecture de la doctrine actuelle, qui indique que l'assujettissement à l'exit-tax est effectif à partir du moment où un contribuable détient 1 % seulement des titres d'une société, Monsieur Dupont peut s'estimer dans le champ de l'exit-tax (mais avec le bénéfice d'un sursis de paiement) – ce qui est faux puisque nous avons vu que le texte actuellement en vigueur exige une détention minimale de 50 %. Il ne devrait donc pas, en réalité, se considérer dans le champ de l'exit-tax.

Mieux, à la lecture de la doctrine actuelle, Monsieur Dupont pensera qu'il n'est dégrèvé de son sursis de paiement qu'à l'expiration d'un délai de huit ans à compter de son départ (au lieu de deux ans dans le régime actuel).

Enfin, en termes d'obligations déclaratives, il pensera qu'il doit remplir un formulaire 2074-ET (aujourd'hui pourtant appelé formulaire 2074-ETS) l'année suivant son transfert de domicile mais également l'ensemble des huit années suivant son transfert de domicile. Cependant, si la doctrine avait été mise à jour, Monsieur Dupont aurait su, qu'en réalité, s'il ne dispose que de plus-values latentes à déclarer, il n'aura plus d'obligations déclaratives en France liées à l'exit-tax de la date de son transfert de résidence jusqu'à l'année où il sollicite son dégrèvement d'office.

Cette doctrine administrative non actualisée et contraire à la loi constitue donc une source d'insécurité juridique préjudiciable pour les contribuables et les praticiens.

Il semble finalement qu'en 2023, le dispositif de l'exit-tax apparaisse plus comme un enjeu politique qu'autre chose. Si l'intention de la France de dissuader les contribuables d'effectuer des expatriations purement fiscales est louable, encore faudrait-il se donner les moyens d'une telle ambition en prenant le soin de sécuriser le cadre juri-

(7) BOI-RPPM-PVBMI-50 et suivants.

dique du régime, ou en renforçant les moyens de contrôle de la direction des impôts des non-résidents (« DINR ») qui fait elle-même parfois fi de certaines règles législatives au détriment des contribuables.

En effet, au-delà des difficultés sur la clarté du dispositif liées à l'absence d'actualisation du BOFIP, la position de la DINR sur certains sujets nous paraît contraire à la lettre du texte elle-même.

Prenons encore l'exemple de Monsieur Dupont qui transfère cette fois-ci sa résidence fiscale dans un État pour lequel le sursis de paiement n'est pas applicable, sauf constitution de garanties, tel que l'Argentine. Il dispose alors de deux options :

- demander un sursis de paiement de l'exit-tax en déposant une proposition de garanties au moins 90 jours avant le départ par le biais du dépôt du formulaire 2074-ETD⁽⁸⁾; ou
- payer directement l'exit-tax au moment de son départ, et, dans cette hypothèse, le texte ne prévoit ni le dépôt d'une déclaration 2074-ETD, ni la constitution de garanties – ce qui semble logique puisque l'objectif du texte est de se prémunir contre un risque d'évasion fiscale, or, si l'impôt est payé avant même le départ, un tel risque semble par définition exclu.

Néanmoins, dans la pratique, il arrive que les services de la DINR réclament malgré tout le dépôt de cette déclaration au moins 90 jours avant le départ, ce, même en cas de paiement spontané de l'exit-tax.

Là encore, il serait satisfaisant que l'administration mette à jour sa doctrine administrative afin que sa position pratique sur ce type de sujet puisse être rendue publique et que le fonctionnement de l'exit-tax demeure plus transparent.

Malgré toutes ces difficultés qui génèrent un sentiment d'abandon à l'égard de l'exit-tax, cette dernière continue de demeurer chaque année un des sujets politico-économiques des plus brulants pour l'ensemble des partis politiques.

Alors, quel avenir pour l'exit-tax ?

Un avenir certain malgré une efficacité contrastée

En regardant les chiffres donnés par le ministre de l'Économie et des finances en 2020⁽⁹⁾ dans le cadre d'une réponse ministérielle, on pourrait qualifier l'exit-tax de véritable « épée de Damoclès » mais qui ne tomberait finalement que peu souvent sur la tête du contribuable.

En effet, au 31 décembre 2017, le montant des impositions théoriques (i.e. mises en sursis de paiement) s'élevait à 5,75 Mds € pour seulement 138 M € ayant fait l'objet d'un encaissement par l'État français, soit une moyenne de 23 M € par an sur la période 2012-2017, bien loin des 4 Mds € annuels que rapportait par exemple l'ISF à l'époque... De tels chiffres expliquent certainement le manque d'appétence de l'État à l'égard de cette taxe.

Cette réponse ministérielle évoque aussi pour la première fois la nécessité de renforcer l'attractivité de la France en transformant la mesure « dissuasive » de l'époque en simple dispositif anti-abus, ce qui justifiait notamment la réduction de la durée de conservation des titres en vue du bénéficiaire du dégrèvement d'office.

Ce dispositif anti-abus a toutefois bien failli revenir à ses premières amours à l'occasion du vote de la loi de finances pour 2023.

En effet, un amendement déposé par le rapporteur porté par le rapporteur de la commission des Finances⁽¹⁰⁾ qui rétablissait, en pratique, la taxe sur les plus-values latentes, en cas de cession effective de leur patrimoine en France dans les quinze ans après leur départ avait été adopté au mois d'octobre avec le vote des oppositions de gauche, signe que l'exit-tax reste un marqueur important pour certains camps politiques.

Celui-ci a finalement été retiré par le Gouvernement lors de l'utilisation de l'article 49-3 de la Constitution.

Néanmoins, cette volonté des partis d'opposition de rétablir l'exit-tax dans son ancienne version est bien le signe que son avenir ne devrait pas s'inscrire en pointillés, même si son efficacité reste contrastée à ce jour...

Rendez-vous en 2027! ■

(8) CGI, Ann. III, art. 41 ter viciés A, et LPF, art. R 277-8, issu du décret n° 2019-868 du 21 août 2019.

(9) Réponse Eustache-Brinio, n° 06880 : JO Sénat 27 février 2020, p. 999.

(10) Amendement n° I-3127 du 7 octobre 2022.