

Deux développements récents en matière d'exit tax

Comme dans d'autres domaines, l'actualité fiscale apporte son lot de bonnes et de moins bonnes nouvelles. J'en veux pour exemple deux développements récents en matière d'exit tax.



1. Un assouplissement bienvenu : l'administration admet le dépôt d'une déclaration tardive dans le délai de réclamation

Depuis une réponse ministérielle du 15 décembre 2022¹, les contribuables bénéficiant du sursis de paiement automatique en matière d'exit tax peuvent régulariser leur situation en cas d'omission de dépôt de la déclaration requise l'année du départ, sans risque de perdre le bénéfice du sursis de paiement.

1.1. Une solution favorable aux contribuables bénéficiant du sursis de paiement automatique... L'article 167 bis du Code général des impôts (CGI) prévoit que le transfert de domicile fiscal hors de France entraîne l'imposition immédiate à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements

sociaux de certaines plus-values latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits, mentionnés au I de l'article 150-0 A du CGI, sous conditions tenant à l'importance des participations détenues, ainsi que des créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix et de certaines plus-values en report d'imposition.

Toutefois, les contribuables concernés peuvent bénéficier d'un sursis de paiement automatique lorsque le transfert a lieu dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans tout autre 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 ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures. Les contribuables assujettis à l'exit tax doivent notamment déposer l'année suivant leur départ de France le formulaire spécial n° 2074 ETD.

Le sénateur Jean-Louis Masson a interrogé le ministre des Finances sur le point de savoir s'il était possible pour les contribuables ayant omis de déposer ledit formulaire, de régulariser leur situation en souscrivant une déclaration tardive sans perdre le bénéfice du sursis de paiement. Dans

une réponse ministérielle du 15 décembre 2022, le ministre des Finances indique que les contribuables transférant leur résidence fiscale hors de France et bénéficiant du sursis de paiement automatique de l'exit tax, peuvent régulariser leur situation sans perdre le sursis de paiement, sous réserve que la régularisation soit effectuée spontanément (dans le délai de réclamation) ou dans les 30 jours suivant la notification d'une mise en demeure.

1.2. ... dont les contribuables bénéficiant du sursis de paiement sur option semblent exclus

La tolérance administrative prévue ne s'adresse qu'aux contribuables bénéficiant du sursis de paiement automatique. En conséquence, les contribuables bénéficiant du sursis sur option (soit ceux partant dans un pays hors Union européenne et non lié à la France par une convention fiscale adéquate) ne devraient pas pouvoir régulariser leur situation et bénéficier du sursis de paiement.

La réponse ministérielle établit ainsi une différence de traitement assez regrettable entre les contribuables bénéficiant du sursis de paiement automatique et ceux bénéficiant du sursis sur option dans la mesure où le sursis de paiement sur option est aussi octroyé de manière « quasi-automatique », dès lors que le contribuable remplit les conditions requises (constitution de garanties et désignation d'un représentant fiscal

en France). Il nous semble que la tolérance aurait pu être étendue à ces contribuables, d'autant que le délai est très contraignant (la déclaration doit être déposée au plus tard 90 jours avant le départ – article 41 ter viciés E de l'annexe III au CGI) et que dans la frénésie d'un départ à l'étranger, il peut facilement ne pas être respecté.

2. Une décision inquiétante : les départs aux Etats-Unis pourraient ne pas relever du sursis de paiement automatique

Dans un arrêt rendu en matière de recouvrement de créance fiscale, la cour administrative d'appel (CAA) de Paris a jugé le 10 novembre 2022² que la convention fiscale conclue le 31 août 1994 entre la France et les Etats-Unis et modifiée par avenant du 13 janvier 2009, qui exclut les nationaux de l'Etat requis du dispositif d'assistance mutuelle qu'elle prévoit, n'est pas un instrument juridique d'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances fiscales équivalant à celui existant entre les Etats membres de l'Union européenne.

2.1. Une convention fiscale ayant une clause d'assistance limitée

Comme mentionné précédemment, le sursis de paiement d'exit tax est

automatique lorsque le transfert a lieu dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans tout autre Etat ayant conclu 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 ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010.

Compte tenu du paragraphe 5 de l'article 28 de la convention franco-américaine, qui dispose que l'assistance au recouvrement prévue entre la France et les Etats-Unis n'est pas accordée lorsqu'elle concerne des citoyens de l'Etat requis, la CAA de Paris a jugé que la clause d'assistance contenue dans la convention bilatérale n'a pas une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010.

2.2. Des conséquences potentiellement lourdes pour les contribuables qui déménagent aux Etats-Unis

Si l'interprétation de la CAA de Paris est confirmée, les contribuables qui prévoient de s'installer aux Etats-Unis devront solliciter de l'administration française un sursis de paiement sur option. Pour cela, ils devront déposer une déclaration au plus tard 90 jours avant leur départ et constituer des garanties et nommer

un représentant fiscal en France. Les contribuables qui ont déjà transféré leur domicile fiscal aux Etats-Unis pourraient voir, eux, leur sursis de paiement remis en cause.

Reste à voir si cette décision sera confirmée par d'autres juridictions et par le Conseil d'Etat en particulier. L'analyse n'est pas évidente dans la mesure où l'assistance administrative et au recouvrement joue pleinement pour tous les contribuables qui n'ont pas la nationalité américaine.

Précisons encore que la notice relative au dernier formulaire d'exit tax disponible n'a pas été modifiée à la date de rédaction du présent article et que les Etats-Unis figurent toujours au nombre des destinations ouvrant droit au sursis de plein droit sur celle-ci. Il n'est néanmoins pas inutile de rappeler que les développements figurant dans les notices ne sont pas opposables à l'administration, aussi surprenant que cela puisse paraître. ■

par Jérôme Assouline

1. JO Sénat du 15/12/2022, p.6490.
2. CAA de Paris 10/11/2022, n° 21PA01182.

ENCADRÉS DE L'ARTICLE

“ Les contribuables transférant leur résidence fiscale hors de France et bénéficiant du sursis de paiement automatique de l'exit tax, peuvent régulariser leur situation sans perdre le sursis de paiement, sous réserve que la régularisation soit effectuée spontanément ou dans les 30 jours suivant la notification d'une mise en demeure.

“ Si l'interprétation de la CAA de Paris est confirmée, les contribuables qui prévoient de s'installer aux Etats-Unis devront solliciter de l'administration française un sursis de paiement sur option.

