

N° 440324
M. et Mme D...

8^{ème} chambre jugeant seule
Séance du 20 octobre 2020
Lecture du 9 novembre 2020

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- M. et Mme Frédéric D... ont transféré leur résidence fiscale de France en Suisse, à Chêne-Bougeries, dans la banlieue de Genève, le 1^{er} juin 2011. A cette occasion, ils ont été soumis à l'exit tax, prévue à l'article 167 *bis* du CGI, tel que ce mécanisme, qui frappe les plus-values latentes sur certains titres, les créances de complément de prix et certaines plus-values en report d'imposition, a été rétabli par l'article 48 de la loi n° 2011-900 de finances rectificative pour 2011 pour les transferts du domicile fiscal hors de France intervenus à compter du 3 mars 2011, après abrogation à compter du 1^{er} janvier 2005 de l'ancien article 167 *bis* par l'article 19 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005 venu tirer les conséquences de l'arrêt *de Lasteyrie du Saillant* de la CJCE (5^{ème} ch., 11 mars 2004, C-9/02) qui avait jugé que le principe de la liberté d'établissement devait être interprété en ce sens qu'il s'oppose à ce qu'un État membre institue, à des fins de prévention d'un risque d'évasion fiscale, un mécanisme d'imposition des plus-values non encore réalisées, « tel que » celui que prévoyait alors notre droit fiscal, en cas de transfert du domicile fiscal d'un contribuable hors de cet État.

En l'occurrence, M. et Mme D... ont souscrit une déclaration d'exit tax mentionnant des plus-values latentes sur les titres de différentes sociétés étrangères, dont la société de droit luxembourgeois Fredinvest, laquelle détient des participations dans diverses sociétés françaises et étrangères par l'intermédiaire de la holding luxembourgeoise EPG. Le montant de la plus-value latente a été arrêté à la somme de 27 M€. L'impôt y afférent a été placé en sursis de paiement, conformément au V de l'article 167 *bis*, sur demande expresse des contribuables, et moyennant la constitution de garanties auprès du comptable public chargé du recouvrement, dès lors que le sursis de paiement automatique ne bénéficie qu'aux résidents fiscaux français transférant leur domicile fiscal dans un autre Etat membre de l'Union ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen 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. Le montant d'impôt sur le revenu placé en sursis, calculé au taux forfaitaire de 19%, s'est établi à 5 162 527 €, tandis que le montant des prélèvements sociaux placé en sursis, pour un taux global de 13,5%, s'est établi à 3 668 112 €.

Par un recours formé le 28 avril 2020, dans le délai *Hasbro*, M. et Mme D..., dont l'intérêt pour agir ne fait pas de doute, vous ont saisi de conclusions tendant à l'annulation

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

pour excès de pouvoir du paragraphe n° 40 des commentaires administratifs publiés au BOFIP-Impôts le 31 octobre 2012 sous la référence BOI-RPPM-PVBMI-50-10-40 et republiés le 19 novembre 2012 sans changement en ce qui concerne le paragraphe contesté.

Cette instruction, qui est susceptible d'un REP au sens de votre décision *Gisti*, est relative au dégrèvement ou à la restitution de l'impôt dû sur les plus-values latentes.

Il convient de rappeler que l'article 167 *bis*, dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2013, prévoit, au 1 de son paragraphe VII, que le sursis de paiement expire au moment où interviennent certains événements déterminés comme la cession des droits sociaux pour lesquels des plus-values latentes avaient été constatées, la donation de ces mêmes droits, sauf pour le donateur à démontrer que la donation n'est pas faite à seule fin d'é luder l'impôt et le décès du contribuable. Parallèlement, le 2 du même paragraphe VII dispose qu'à l'expiration d'un délai de huit ans suivant le transfert de domicile fiscal hors de France ou lorsque le contribuable transfère de nouveau son domicile fiscal en France si cet événement est antérieur, l'impôt sur les plus-values latentes est dégrév é d'office, ou restitué s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert de domicile fiscal hors de France, lorsque les titres demeurent, à cette date, dans le patrimoine du contribuable.

L'article 48 de la LFR pour 2011 ayant rétabli l'article 167 *bis* avait également inséré au I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, relatif à la CSG sur les revenus du patrimoine, un alinéa, également applicable aux transferts de domicile intervenus à compter du 3 mars 2011, selon lequel : « *Il n'est pas fait application à la contribution du dégrèvement ou de la restitution prévus à l'expiration d'un délai de huit ans au 2 du VII de l'article 167 bis du code général des impôts (...)* ».

Ceci étant rappelé, l'instruction énonce, au point 30, que le dégrèvement ou la restitution d'impôt sur le revenu est opéré(e) l'année suivant l'expiration du délai de huit ans sur la base des déclarations n° 2042 (revenu global) et 2074 ET (plus-values latentes relevant de l'exit tax).

Le point 40, que critiquent M. et Mme D..., énonce : « *En revanche, les prélèvements sociaux restent dus. Dans le cas où le contribuable a bénéficié du sursis de paiement lors du transfert de son domicile fiscal hors de France, il continue à bénéficier de ce sursis pour les seuls prélèvements sociaux jusqu'à la réalisation d'un des événements mentionnés au BOI-RPPM-PVBMI-50-10-30 au III-D § 370. Dans ce cas, le contribuable est soumis aux obligations déclaratives mentionnées dans le BOI-RPPM-PVBMI-50-10-50 au II-A § 180* ».

2.- La requête est appuyée par deux moyens.

2.1.- M. et Mme D... soutiennent de première part que l'absence de dégrèvement des prélèvements sociaux placés en sursis de paiement au terme du délai de huit ans que mentionne l'article 167 *bis* méconnaît l'accord sur la libre circulation des personnes signé à Luxembourg le 21 juin 1999 entre la Communauté européenne et ses Etats membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Dans le dernier état de leurs écritures, ils se prévalent plus particulièrement des stipulations de l'article 6 de l'ALCP dont il résulte que « *Le droit de séjour sur le territoire d'une partie contractante est garanti aux personnes n'exerçant pas d'activité économique selon les dispositions de l'annexe I relatives aux non actifs* ». Il s'agit du pendant de l'article 21 TFUE qui consacre le droit de tout citoyen de l'Union de circuler et de séjourner librement sur le territoire des Etats membres. Les contribuables rappellent également la jurisprudence de la CJUE selon laquelle « *la liberté de circulation des personnes garantie par l'ALCP serait entravée si un ressortissant d'une partie contractante subissait un désavantage dans son État d'origine pour la seule raison d'avoir exercé son droit à la libre circulation* » (CJUE, 15 déc. 2011, *Bergström*, C-257/10, point 28 et CJUE, gde ch., 26 févr. 2019, *Martin W...*, C-581/17, point 53). Or ils estiment que la législation fiscale française que réitère la doctrine litigieuse doit être regardée comme une entrave à l'exercice de la libre circulation en ce qu'elle dissuaderait les personnes ayant leur domicile fiscal en France de transférer ce domicile sur le territoire de la Confédération helvétique. Et ils font valoir que cette législation est la cause de « multiples préjudices » : impossibilité de céder les titres sans payer les prélèvements sociaux, coûts liés au maintien de la société dont les titres sont grevés de la plus-value latente, coûts liés au maintien des garanties constituées au profit du Trésor, obligation de déposer chaque année une déclaration de suivi de la plus-value.

Nous ne sommes toutefois pas bouleversés par la situation que décrivent M. et Mme D....

Il faut tout de même bien voir qu'ils se plaignent ici, non d'une imposition, mais d'une imposition en sursis. Or vous avez jugé, par votre décision *Aube Martin* du 12 juillet 2013 (8^{ème} et 3^{ème} srr, n° 359994), sous l'empire de la nouvelle exit tax, qu'un Etat membre est en droit d'imposer une plus-value latente sur son territoire même si elle n'a pas encore effectivement été réalisée, dès lors qu'il n'impose pas le recouvrement immédiat lors du transfert dans un autre Etat de l'Union. En l'espèce, le passage de la frontière n'a pas contraint les époux D... à ouvrir leur portefeuille pour acquitter un quelconque centime d'impôt.

Votre décision *Aube Martin* a également jugé que si le contribuable ayant transféré son domicile hors de France est tenu de déclarer chaque année le montant des plus-values imposables et de l'impôt en sursis de paiement, cette circonstance ne peut être regardée à elle seule comme le soumettant à un traitement disproportionné par rapport à l'objectif poursuivi.

Le « préjudice » tenant à l'impossibilité de céder les titres grevés de la plus-value latente sans devoir payer les prélèvements sociaux en sursis ne peut que faire sourire : c'est le sens même d'une imposition en sursis, le sursis expirant lorsque survient l'événement mettant fin au sursis...

Reste la question des garanties qui ont été constituées à une époque contemporaine de la demande de sursis, pour que le Trésor soit assuré de pouvoir recouvrer sa créance en cas de survenance d'un événement mettant fin au sursis. Nous notons au passage que les requérants ne fournissent aucune indication sur le coût des garanties, lesquelles suivent le régime général

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

des garanties prises en cas de sursis de paiement de l'article L. 277 du LPF, ni sur leur assiette exacte (IR et PS ou IR seulement).

Tant que le sursis dure, il est normal que les garanties soient conservées, et passé le délai de huit ans, il doit être donné mainlevée des garanties à hauteur du montant de l'impôt sur le revenu dégrèvé, conformément à l'article L. 277 et ainsi que le prévoit d'ailleurs la doctrine (paragraphe n° 170 des commentaires attaqués), les frais de constitution de garantie pouvant en outre donner lieu à remboursement dans les conditions prévues aux articles R. 208-3 à R. 208-6 du LPF (paragraphe n° 180 des mêmes commentaires).

Ceci étant rappelé, nous ne sommes pas du tout convaincu que l'obligation de maintenir des garanties passé le délai de huit ans soit à l'origine d'une atteinte à la libre circulation des personnes pour un simple motif d'ordre chronologique et qui tient à ce que la liberté de circulation a déjà été exercée.

Autant il semble légitime de rechercher si l'obligation de constituer une garantie pour obtenir le sursis de paiement doit être regardée comme pénalisant de manière disproportionnée un citoyen souhaitant exercer son droit à la libre circulation, autant la seule obligation de maintenir cette garantie à compter de la neuvième année suivant l'installation à l'étranger et l'obtention du sursis de paiement ne porte pas une atteinte manifestement disproportionnée à ce droit.

En outre, si l'on cherche à raisonner concrètement, lorsque M. et Mme D... ont décidé de s'installer à Genève, ils n'ignoraient pas que le droit applicable, en l'occurrence l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, prévoyait que la CSG sur les revenus du patrimoine serait due même en cas de dégrèvement de l'impôt sur le revenu, passé le délai de 8 ans, ce qui ne les a pas dissuadés de transférer leur domicile en Suisse. C'est donc que la constitution des garanties n'était pas bloquante et qu'il en allait *a fortiori* de même pour la perspective (lointaine) du maintien des garanties pour assurer le recouvrement des prélèvements sociaux.

Nous avons donc du mal à penser qu'un régime d'exit tax reposant sur un sursis d'une imposition dont le recouvrement donne lieu à la constitution de garanties doive être regardé comme dissuadant les citoyens d'exercer leur liberté de circulation.

Le moyen tiré de la méconnaissance des stipulations de l'ALCP garantissant le droit à la libre circulation ne peut donc qu'être écarté.

2.2.- M. et Mme D... soutiennent de seconde part que l'absence de dégrèvement des prélèvements sociaux placés en sursis de paiement au terme du délai de huit ans que mentionne l'article 167 *bis* méconnaîtrait les dispositions du règlement n° 883/2004 du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale qui pose le principe d'unicité de législation sociale dont le corollaire est l'interdiction des doubles cotisations. Il est constant que ce règlement est applicable à la Suisse : voyez votre arrêt X... (8^{ème} et 3^{ème} chr, 1^{er} juil. 2019, *Min. c/ M. et Mme X...*, n° 422780, à nos concl.). Mais le moyen peut être aisément écarté, si l'on ne perd pas de vue, là encore, qu'est en cause une imposition en report. Il résulte en effet du III de l'article 167 *bis* que, pour l'application de cet article, « *le*

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

transfert hors de France du domicile fiscal d'un contribuable est réputé intervenir le jour précédant celui à compter duquel ce contribuable cesse d'être soumis en France à une obligation fiscale sur l'ensemble de ses revenus ». Le fait générateur de l'impôt est donc situé à une date à laquelle, sauf circonstances particulières qu'il lui appartiendrait d'établir, le contribuable n'est pas encore affilié au régime obligatoire de sécurité sociale de l'Etat étranger dans lequel il a transféré son domicile, mais reste à la charge d'un régime de sécurité sociale français, de sorte que la double cotisation que craignent les époux D... n'est qu'apparente, car elle ne doit qu'au mécanisme de sursis de paiement des prélèvements sociaux. Comme l'observe finement Bruno Gouthière « *la loi crée (...) une fiction concernant la date du transfert du domicile afin de rendre le dispositif plus sûrement compatible avec les conventions fiscales (...) et de maintenir l'exigibilité des prélèvements sociaux* » (*Les impôts dans les affaires internationales*, 12^{ème} éd., Ed. Francis Lefebvre, n° 3694, p. 153).

Par les moyens qu'ils invoquent, les requérants ne peuvent donc obtenir l'annulation de la doctrine qu'ils attaquent.

EPCMNC, sans qu'il soit besoin de poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne, au rejet de la requête, ensemble les conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.