N° 476399 – M. M...

9ème et 10ème chambres réunies

Séance du 17 janvier 2025
Lecture du 5 février 2025

CONCLUSIONS

M. Bastien LIGNEREUX, Rapporteur public

Le fait qu'une disposition nationale restreigne l'exercice d'une liberté de circulation du marché intérieur suffit-il, à lui seul, à permettre l'invocation à son encontre des principes généraux du droit de l'UE ? Telle est la question posée par cette affaire, qui vous permettra de préciser votre jurisprudence sur les conditions d'invocabilité de ces principes et d'éclairer la portée des principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal.

1. M. M... a transféré son domicile fiscal de la France vers Bruxelles le 15 avril 2011, soit quelques semaines après l'annonce publique le 3 mars, par le ministre du budget et des comptes publics François Baroin, du projet de réintroduire une « *exit tax* » sur certaines plus-values sur valeurs mobilières. Celle-ci constitue la seconde mouture, toujours applicable aujourd'hui, d'une disposition qui avait été abrogée en 2004[1] à la suite de l'arrêt *Lasteyrie du Saillant* (CJCE, 11 mars 2004, C-9/02) par lequel, sur votre renvoi préjudiciel, la CJCE l'avait jugée contraire à la liberté d'établissement.

Constatant que la nouvelle *exit tax* adoptée quelques mois plus tard par la loi de finances rectificative du 29 juillet 2011 (CGI, art. 167 *bis*) s'appliquait, aux termes du IV de l'article 48 de cette LFR, aux transferts de domicile fiscal intervenus dès la date de l'annonce publique du 3 mars précédent, M. M... a souscrit en 2012 une déclaration dans laquelle il a porté les plus-values devenues imposables du fait de son expatriation, comprenant en l'espèce une plus-value réalisée avant 2000 à l'occasion d'une opération d'apport de titres, qui a été placée en report d'imposition[2], et une plus-value latente sur les titres reçus en contrepartie de cet apport[3].

[1] Loi du 30 déc. 2004 de finances pour 2005, art. 19.
[2] Pour mémoire, en vertu du II de l'art. 167 *bis* du CGI, lorsqu'un contribuable transfère son domicile fiscal hors de France, les plus-values de cession ou d'échange de droits sociaux, valeurs, titres ou droits dont l'imposition a été reportée en sont imposables lors de ce transfert.
[3] Plus exactement, la plus-value latente grève les titres qu'il a reçus en 2008 à l'occasion d'une seconde opération d'apport, placée sous le bénéfice du sursis d'imposition de l'article 150-0 B du CGI, par laquelle il a apporté les titres reçus avant 2000 lors du précédent apport.

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.

L'impôt sur le revenu et les contributions sociales établis sur la base de cette déclaration ont été placés automatiquement en sursis de paiement puisque la LFR de l'été 2011 a prévu un tel sursis automatique sans constitution de garanties dans le cas des expatriations vers un autre Etat membre de l'UE, afin d'assurer le respect de la liberté d'établissement.

Après avoir vainement réclamé, M. M... a porté le litige devant le TA de Montreuil, qui a rejeté sa demande de décharge et refusé de vous transmettre une QPC dirigée contre l'article 167 *bis* du CGI, après avoir constaté que l'article 48 de la LFR de 2011 dont il est issu a été déclaré conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel dans sa décision statuant sur cette loi (décision n° 2011-638 DC du 28 juil. 2011). En cours d'instance d'appel, M. M... a justifié avoir conservé ses titres plus de huit ans, ce qui a conduit au dégrèvement de l'IR sur sa plus-value latente – les contributions sociales ayant été quant à elles dégrevées plus tardivement, en avril 2024[4]. Il se pourvoit en cassation contre l'arrêt rendu par la CAA de Paris en tant que, après avoir prononcé un non-lieu partiel à statuer à hauteur du dégrèvement survenu au cours de l'instance devant elle, il a rejeté le surplus de son appel. Il vous faudra à votre tour constater un non-lieu à statuer à hauteur du dégrèvement de contributions sociales sur la plus-value latente prononcé en avril dernier, le litige ne portant plus que sur la plus-value placée en report d'imposition[5].

2. Devant les juges du fond, M. M... faisait valoir qu'à la date de son expatriation, le PLFR pour 2011 n'avait été ni adopté ni même présenté, puisqu'il n'a été déposé que le 11 mai 2011. Il estimait contraire aux principes généraux du droit de l'UE de confiance légitime et de sécurité juridique l'application de l'*exit tax* aux transferts de domicile intervenus dès le 3 mars 2011, date d'annonce publique de la mesure.

Curieusement, vous n'avez pas encore eu l'occasion de vous prononcer sur la conformité au droit de l'UE[6] de cette application rétroactive de l'*exit tax*, qui à notre avis relève bien de la rétroactivité juridique, et non de la petite rétroactivité fiscale[7] : certes, l'*exit tax* n'est pas une taxe distincte de l'impôt sur le revenu, mais elle en décale le fait générateur pour les plus-

[4] Les dispositions du II de l'art. 11 de la loi du 29 décembre 2023 de finances pour 2024 ont étendu aux contributions sociales, pour les aux expatriations antérieures à 2014, la règle de restitution ou le dégrèvement en cas de conservation durant au moins huit ans.

[5] La règle de dégrèvement au-delà du délai de conservation ne s'applique bien évidemment pas aux plus-values en report, puisque pour ces dernières une plus-value imposable a été réalisée avant l'expatriation hors de France.

[6] En revanche, a déjà été écartée sa contestation au regard de la CEDH : CE, 8e et 3e ss-sect., 12 juil. 2013, n° 359314, *Gibier*, aux Tables sur un autre point, RJF 11/13 n° 1028. Dans cette affaire, était par ailleurs invoquée une méconnaissance de l'article 16 de la DDHC et du principe général du droit de sécurité juridique, mais ces moyens n'ont pu qu'être écartés dès lors que le décret attaqué se bornait à tirer les conséquences de la loi, laquelle n'était pas contestée par le biais d'une QPC.

[7] Nous nous écartons sur ce point de l'analyse de V. Daumas dans ses conclusions sur une décision *D...* (CE, 3e et 8e ss-sect., 21 nov. 2012, n° 347223, aux Tables, RJF 2/13 n° 164), à laquelle cette décision fait écho en évoquant une « prétendue rétroactivité ». Nous notons que la décision du 5 janvier 1962 (CE, ass., 5 janv. 1962, n° 46798, au recueil p. 7) qu'il mentionne retient que la situation à prendre en compte pour la détermination de l'IR est « sauf disposition contraire » celle existant à la fin de l'année.

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.

values entrant dans son champ, en prévoyant qu'il intervient dès le transfert du domicile[8], et non plus au 31 décembre de l'année. En prévoyant l'imposition d'expatriations déjà intervenues, la LFR de l'été 2011 s'applique donc à des faits générateurs passés.

Notons que le Conseil constitutionnel ne s'est pas prononcé explicitement sur l'admissibilité de cette rétroactivité au regard de la garantie des droits : s'il a certes, lorsque la LFR de 2011 lui a été déférée, déclaré conforme en bloc l'ensemble de son article 48, il ne s'est toutefois penché, dans les motifs de sa décision, que sur la conformité au principe d'égalité du champ des participations soumises à cette disposition, contesté devant lui[9].

Dans l'arrêt attaqué, la cour a jugé que le contribuable ne pouvait se prévaloir de ces principes généraux du droit de l'UE, au motif que les impositions en litige seraient, selon elle, régies uniquement par la loi fiscale française, et non par le droit de l'UE. Si le requérant faisait valoir que l'*exit tax* porte atteinte à la liberté d'établissement et devrait pour ce motif, être regardée comme régie par ce droit, elle a écarté ce moyen au motif qu'une telle atteinte était en l'espèce justifiée et proportionnée puisque l'imposition fait l'objet d'un sursis de paiement automatique. Enfin, elle a ajouté qu'en tout état de cause, en instituant ce mécanisme, le législateur ne pouvait être regardé comme ayant remis en cause un avantage fiscal dont les contribuables pouvaient escompter la pérennisation.

3. En statuant en ce sens, la cour nous semble avoir, comme le soutient le pourvoi, mal appliqué la clé d'entrée de l'invocabilité des principes généraux du droit de l'UE.

3.1. Selon votre jurisprudence constante depuis une décision *Entreprise Freymuth* de 2001 (CE, 6e et 4e ss-sect., 9 mai 2001, n° 210944, aux Tables sur ce point et n° 211162, *sté mosellane de tractions*, aux Tables sur ce point ; CE, ass., 24 mars 2006, n° 288460, *KPMG*, au recueil ; CE, 1e et 6e ss-sect., 4 juil. 2012, n° 341533, *CFPSAA*, au recueil), ces principes trouvent à s'appliquer dans l'ordre juridique national dans le cas où la situation juridique est « régie par le droit de l'UE ».

En posant ce critère, vous êtes revenus sur votre jurisprudence antérieure selon laquelle ils ne pouvaient être utilement invoqués que lorsque l'acte a été pris « pour la mise en œuvre » du droit communautaire (CE, 4e et 1e ss-sect., 16 mars 1998, n° 190768, *Association des élèves, parents d'élèves et professeurs des classes préparatoires vétérinaires et Mlle P...*, au recueil ; CE, ass., 5 mars 1999, n° 194658, *Rouquette*, au recueil). Le critère retenu depuis 2001 nous semble donc plus large[10] : il recouvre non seulement les actes pris pour la mise en œuvre du droit de l'UE, mais aussi ceux qui sont simplement régis par lui. Nous notons d'ailleurs qu'il

[8] Cf. CE, 8e ch., 9 nov. 2020, n° 440324, *X...*, RJF 2/21 n° 222, paragr. 7 et, s'agissant des plus-values en report (sous l'empire de l'ancienne *exit tax*), CE, 8e et 3e ss-sect., 1er févr. 2012, n° 330006, *min. c. Z...*, aux Tables, RJF 4/12 n° 363. Le I de l'article 167 bis dispose que les contribuables « *sont imposables lors de ce transfert* ». Ce dernier 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 (cf. III de l'art. 167 *bis*).

[9] Cf. considérants 30 et 31 de la décision n° 2011-638 DC du 28 juil. 2011, RJF 11/11 n° 1191.

[10] cf. concl. B. Bohnert sous CE, 8e et 3e ss-sect., 16 mars 2016, n° 377874, *SAS Rapa*, aux tables, RJF 6/16 n° 584.

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.

en va de même s'agissant des droits protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'UE : si, dans un premier temps, vous ne les avez jugés invocables que si les dispositions contestées « mettent en œuvre » le droit de l'UE (CE, 1e et 6e ss-sect., 4 juil. 2012, n° 341533, *CFPSAA*, au recueil), reprenant ainsi la lettre de l'article 51 de la Charte, la Cour en a toutefois fait ensuite une interprétation extensive, en jugeant que ces droits fondamentaux s'appliquent « dans toutes les situations régies par le droit de l'Union », c'est-à-dire « dès lors qu'une (…) réglementation entre dans le champ d'application de ce droit » (CJUE, gr. ch., 26 févr. 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, RJF 6/13 n° 691, point 19 ; CJUE, gr. ch., 19 nov. 2019, A.K., C-585/18 et s., point 78) ; vous en avez tiré les conséquences dans des décisions ultérieures[11].

Il est vrai, certes, que vous n'avez à ce jour reconnu l'invocabilité des PGDUE, en matière fiscale, que dans des situations où une directive trouve à s'appliquer, qu'il s'agisse des litiges relatifs à la TVA (CE, 9e et 10e ch., 25 mars 2021, n° 438050, *FFR*, aux Tables, RJF 6/21 n° 564[12]) ou à l'application du régime mère-fille lorsque sont en cause des participations au capital de filiales d'autres Etats membres (CE, 8e et 3e ss-sect., 27 juin 2008, n° 276848, *Sté d'exploitation des sources Roxane*, aux Tables, RJF 11/08 n° 1241). Vous avez en revanche jugé leur invocation inopérante dans des litiges relatifs à une exonération de taxe foncière (CE, 8e et 9e ss-sect., 30 nov. 1994, n° 128516, *SCI Résidence Dauphine*, au recueil, RJF 1/95 n° 132), à la détermination de la valeur locative d'un immeuble soumis à cette taxe (CE, 9e et 10e ss-sect., 20 juin 2007, n° 290817, *min. c. SA Sogebail*, inédite, RJF 10/07 n° 1079) ou à la taxe professionnelle (CE, 9e et 10e ss-sect., n° 290265, 290267 et 290268, *min. c. SARL Ets Roger Rondy et a.*, aux Tables sur un autre point, RJF 10/07 n° 1064), à l'exonération applicable dans les ZFU en matière de versement transport et autres prélèvements sur les salaires versés par les entreprises (CE, 9e et 10e ss-sect., 27 juil. 2012, n° 327850, *Sté ST Informatique Services*, aux Tables sur un autre point, RJF 11/12 n° 987), ou encore à la taxe spéciale sur les conventions d'assurance (CE, 8e et 3e ss-sect., 22 janv. 2013, n° 355844, *FNIM*, aux Tables sur un autre point, RJF 4/13 n° 423).

Or, l'*exit tax* sur les plus-values des personnes physiques établie lors de leur expatriation (art. 167 *bis* du CGI) ne procède nullement de la transposition d'une directive, à la différence de l'*exit tax* applicable aux personnes morales, dont la directive dite ATAD de 2016[13] exige l'application.

---

[11] Vous avez, nous semble-t-il, faite vôtre cette jurisprudence en relevant, pour conclure à l'inopérance de l'invocation de la Charte, que les dispositions nationales « ne relèvent pas [du] champ » d'une directive et par suite « ne sauraient être regardées comme mettant en œuvre le droit de l'UE » (cf. point 21 de CE, 10e et 9e ch., 26 juil. 2018, n° 394922, *Quadrature et net et a.*, aux Tables). D'autres décisions écartent au fond par un « en tout état de cause » les contestations tirées de la Charte, sans se prononcer sur leur opérance (cf. CE, 10e et 9e ss-sect., 12 févr. 2016, n° 388134, *French Data Network*, inédite, éclairée par les concl. E. Crepey et CE, 3e et 8e ch., 5 juil. 2021, n° 409716, *CIC*, RJF 10/21 n° 975, éclairé par les concl. M.-G. Merloz). A noter aussi une décision CE, 2e et 7e ss-sect., 4 juin 2014, n° 370515, *H...*, au recueil, qui écarte au fond la contestation au regard de la Charte de dispositions nationales, dont l'opérance ne faisait toutefois pas de doute puisqu'elles étaient prises pour la transposition d'une directive.

[12] Dans le prolongement de CE, 9e et 10e ss-sect., 31 juil. 2009, n° 324925, *SAS Cargill France*, inédite, RJF 11/09 n° 992.

[13] Directive 2016/1164/UE du Conseil du 12 juillet 2016, art. 5.

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.

3.2. Ce constat nous semble toutefois insuffisant pour conclure à l'inopérance de l'invocabilité des PGDUE.

En effet, après avoir initialement estimé qu'ils lient les États membres « lorsqu'ils mettent en œuvre des réglementations communautaires » (CJCE, 13 juil. 1989, *Wachauf*, aff. 5/88, point 19 ; CJCE, gr. ch., 27 juin 2006, *Parlement c. Conseil*, C-540/03, point 105), la Cour de justice retient, depuis 2014, dans le sillage de son arrêt *Akerberg Fransson* rendu un an plus tôt, que ces principes « doivent être respectés par une réglementation nationale qui entre dans le champ d'application du droit de l'Union ou met en œuvre ce dernier », ce qui suppose un « lien suffisant » (CJUE, 6 mars 2014, *Siragusa*, C-206/13, point 34)[14].

Dans le maniement de ce critère, elle ne s'arrête pas au constat que la mesure nationale n'est pas prise pour la transposition d'une directive[15] ; elle recherche, plus largement, si elle est susceptible d'entrer dans le champ d'une règle de droit de l'UE. Ainsi, pour juger qu'un impôt slovaque sur les revenus des fournisseurs d'électricité ne pouvait être confronté au principe général de non-discrimination, la Cour a relevé que la directive sur le marché intérieur de l'électricité ne lui était pas applicable et qu'il ne ressortait pas du dossier qu'une « autre disposition du droit de l'Union » le serait (CJUE, 12 déc. 2019, *Slovenske elektrarne*, C-376/18, points 36 à 42).

Or, il nous semble que cette recherche de l'applicabilité d'une « disposition du droit de l'UE » doit inclure le droit primaire, si bien que la circonstance qu'une législation nationale restreigne l'exercice d'une liberté du marché intérieur suffit à caractériser un « lien suffisant », même lorsque cette législation, à l'instar de l'*exit tax*, procède d'une initiative purement nationale.

Nous n'ignorons pas que, à deux reprises, vous avez jugé l'invocation du principe de confiance légitime inopérante à l'encontre d'une législation interne – en l'espèce l'obligation d'achat d'électricité renouvelable – au motif « qu'aucun texte du droit de l'UE (…) n'a pour objet de [la] régir », alors qu'elle instituait une aide d'Etat entrant, pour ce motif, dans le champ de l'article 107 du TFUE : vous vous êtes ainsi limités à rechercher un lien avec le

[14] La Cour a récemment précisé à cet égard, s'agissant du principe général de proportionnalité des peines, qu'il est invocable à l'encontre de toute législation nationale qui entre dans le champ d'application du droit de l'Union ou met en œuvre ce dernier, « y compris en l'absence d'harmonisation de la législation de l'Union dans le domaine des sanctions applicables » (CJUE, 4 mai 2023, *T.A.C.*, C-40/21, point 49 et CJUE, 21 nov. 2024, *Ekostroy*, C-61/23, point 42).

[15] Il serait donc faux d'affirmer que l'invocabilité des PGDUE se limiterait, en matière fiscale, aux litiges relatifs à la TVA, aux accises et à l'application des directives ponctuelles adoptées en matière de fiscalité directe. D'ailleurs, le fait que la mesure nationale ait trait à la TVA ne suffit pas à lui seul à regarder les PGDUE comme applicables : ainsi, s'agissant d'une règlementation roumaine relative au recours d'un assujetti contre un tiers aux fins d'obtenir, au moyen d'une demande en garantie, le remboursement de la TVA payée en amont, la Cour a jugé qu'il n'était pas établi qu'elle entre dans le champ d'application du droit de l'Union ou mette en œuvre ce dernier, étant donné qu'une telle demande en garantie est régie par le seul droit national (CJUE, 16 févr. 2023, *ASA*, C-519/21, point 107).

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.

droit dérivé de l'UE (CE, 9e et 10e ss-sect., 26 déc. 2008, n° 291026, *Cne de Felletin*, inédite ; CE, 9e et 10e ss-sect., 12 avr. 2012, n° 337528, *SNPEP*, aux Tables sur d'autres points[16]).

Mais un tel raisonnement nous semble condamné par la jurisprudence récente de la Cour.

En effet, par un arrêt de grande chambre *Commission c. Hongrie* de 2019 (CJUE, gr. ch., 21 mai 2019, C-235/17, points 63 et 64[17]), confirmé depuis (CJUE, 3 févr. 2021, *Fussl Modestrasse Mayr GmbH*, C-555/19, point 80), elle a jugé que, « lorsqu'une réglementation nationale est de nature à entraver l'une ou plusieurs des libertés fondamentales garanties par le traité », la situation doit être regardée comme régie par le droit de l'UE, ce qui rend invocables les droits fondamentaux garantis par la Charte, dont la clé d'entrée n'est pourtant, comme on l'a vu, pas plus large que celle des PGDUE.

Et corrélativement, pour décliner sa compétence pour répondre à une question préjudicielle portant sur l'interprétation de ces principes dans un litige portant sur une réduction d'impôt sur le revenu bulgare en faveur des agriculteurs, elle relève non seulement que le domaine de la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, mais aussi « qu'aucune restriction des dispositions du traité FUE en matière de liberté d'établissement, de libre prestation des services ainsi que de libre circulation des capitaux n'est invoquée dans le cadre de la présente procédure », qui concernait une situation purement interne, et, en outre, que n'est pas en cause une éventuelle incompatibilité de la législation fiscale en cause avec les règles en matière d'aides d'État (CJUE, ord., 17 juil. 2014, *Yumer*, C-505/13, points 37 et 38, lus en combinaison avec les points 27 à 33)[18].

Nous relevons aussi que la Cour a jugé qu'une règlementation espagnole sur la vente de GPL, même si elle ne relève pas du champ des directives sur le marché intérieur du gaz naturel (directives 2003/55 et 2009/73), doit être confrontée avec le principe de proportionnalité dès lors que cette règlementation induisait une restriction à la liberté d'établissement des prestataires de services, au sens de la directive dite « services » et relevait ainsi du champ d'application de cette dernière (CJUE, 11 avr. 2019, *Repsol Butano SA*, C-473/17 et C-546/17, points 35 à 41). Mais il est vrai que, dans cette affaire, même si la Cour s'appuie sur ce que le principe de proportionnalité fait partie des PGDUE (cf. point 39), ce principe résultait en tout état de cause de la directive « services ».

---

[16] Vous avez en revanche admis son invocabilité, dans une autre affaire, au motif que la directive 2009/28/CE impose la mise en place de mesures garantissant l'atteinte des objectifs d'énergies renouvelables (CE, 9e et 10e ss-sect., 16 nov. 2011, n° 344972 et a., *Sté ciel et terre et a.*, aux Tables, éclairée par les concl. F. Aladjidi).

[17] Dans le prolongement de CJUE, 30 avr. 2014, *Pfleger*, C-390/12, point 36, à la lumière du point 45 des conclusions.

[18] Plus largement, lorsqu'elle est saisie d'une QP portant sur l'interprétation de principes posés par la Charte et les PGDUE, la Cour accepte, pour reconnaître sa compétence, d'examiner si le litige présente un lien avec la liberté d'établissement ; elle exige toutefois la démonstration d'un lien suffisant (CJUE, ord., 25 févr. 2021, *Stadtapotheke E*, C-378/20, points 32 et 33, lus en combinaison avec le point 27).

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.

3.3. Or, l'application de l'*exit tax* induit bel et bien une restriction à l'exercice de la liberté d'établissement, tant s'agissant des plus-values latentes que des plus-values réalisées avant expatriation et placées en report d'imposition, telles que celles en cause dans notre litige. Vous l'avez explicitement confirmé en 2012, s'agissant de l'ancienne *exit tax*, dans une décision *min. c. Z...*, en jugeant qu'elle était contraire à cette liberté (CE, 8e et 3e ss-sect., 1er févr. 2012, n° 330006, aux Tables sur ce point, RJF 4/12 n° 363[19]).

Certes, depuis la réforme de 2011, vous jugez cette restriction justifiée et proportionnée puisque le législateur a prévu l'octroi d'un sursis de paiement automatique en cas d'expatriation européenne, si bien que le désavantage subi par l'expatrié se limite en pratique à la souscription d'une déclaration annuelle qui, s'agissant des plus-values latentes, ne pèse pas sur les résidents. Ainsi, dans une décision *A...* de 2013 (CE, 8e et 3e ss-sect., 12 juil. 2013, n° 359994, *A...*, RJF 11/13 n° 1029, consid. 7), vous avez jugé que cette obligation déclarative ne suffit pas à elle seule à caractériser une restriction disproportionnée[20].

Mais même si la restriction est, depuis 2011, justifiée et proportionnée, elle n'en existe pas moins[21]. Elle peut certes sembler théorique dans le cas des plus-values en report puisque les résidents sont eux-aussi soumis à l'obligation de déposer chaque année un état de suivi des plus-values en report[22] : l'expatrié intra-européen est donc soumis aux mêmes obligations que le résident, et acquittera l'impôt au même moment[23], c'est-à-dire à la date de la cession ultérieure des titres reçus lors de l'opération qui a fait naître le report. Mais il demeure une différence de traitement indéniable puisque l'impôt est établi immédiatement à la date de l'expatriation, ce qui conduit à appliquer le taux d'imposition en vigueur à cette date, là où le taux applicable à la plus-value en report d'un résident est celui en vigueur à la date de la cession ultérieure[24]. A cet égard, la CJUE a confirmé, dans un arrêt *Commission c. Portugal* de 2016 (CJUE, 21 déc. 2016, C-503/14, point 54), que l'imposition immédiate à la date de

---

[19] Cette décision constate, sous l'ancienne version de l'*exit tax* (1 *bis* de l'art. 167), que le décalage du fait générateur d'imposition des plus-values en report induit une restriction à la liberté d'établissement, avant de juger qu'elle ne pouvait être regardée comme proportionnée en l'absence de sursis de paiement automatique. L'analyse est différente au regard de la libre circulation des personnes protégée par l'accord dit de Luxembourg entre la Communauté européenne et la Suisse (CE, 9e et 10e ss-sect., 9 oct. 2013, n° 337301, *Faiveley*, inédite, RJF 1/39 n° 14).

[20] Sur ce point, cf. CJCE, 7 sept. 2006, *N*, C-470/04, point 38 ; CJUE, gr. ch., 29 nov. 2011, *National Grid Indus BV*, C-371/10, points 71 à 73. La Cour a confirmé que ce second arrêt, rendu en matière d'imposition des sociétés, est transposable à l'imposition des personnes physiques (cf. point 53 de CJUE, 21 déc. 2016, *Commission c. Portugal*, C-503/14).

[21] Cf. point 37 de l'arrêt *National Grid Indus BV*. C'est en aval seulement, au stade de l'examen de la justification de la restriction et de son caractère proportionné, qu'est pris en compte le sursis de paiement.

[22] Il s'agit du formulaire 2074-I.

[23] Grâce au sursis de paiement.

[24] Sauf cas particulier des reports d'imposition obligatoires (cf. art. 150-0 B *ter* du CGI). Notons que la règle de reliquidation de l'impôt lors de l'année de la cession prévue au VIII de l'article 167 bis ne concerne que les plus-values latentes, et non les plus-values en report, et qu'au demeurant elle permet seulement de tenir compte de ce que la plus-value réelle réalisée in fine serait inférieure à la plus-value latente constatée lors de l'expatriation ; elle nous semble ainsi rester sans incidence sur le taux d'imposition, cristallisé lors du transfert de domicile.

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.

l'expatriation des plus-values déjà réalisées en report d'imposition constitue à elle seule une restriction à la liberté d'établissement[25].

Nous déduisons de ce qui précède que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que les impositions en litige étaient régies uniquement par la loi fiscale française, alors que cette dernière induit une restriction à la liberté d'établissement, et en se fondant sur l'existence d'un sursis de paiement automatique pour écarter l'argumentation tirée de cette liberté : la circonstance que la restriction soit justifiée est ici sans incidence.

3.4. Notons pour finir que, en reconnaissant l'invocabilité des PGDUE dans toute situation entrant dans le champ d'une stipulation du traité, vous n'ouvrirez pas pour autant la voie à une invocation de ces principes dans tout litige fiscal : certes, la Cour soumet au respect du droit de l'UE l'exercice par les Etats membres de l'ensemble de leurs compétences fiscales, même en matière d'impôts directs (cf. CJCE, 14 févr. 1995, *Schumacker*, C-279/93, point 21, s'agissant de la fiscalité directe), mais les litiges fiscaux ne peuvent être regardés comme « régis » par une stipulation du traité que lorsque sont en cause des situations transnationales intra-européennes et que la règle fiscale restreint l'exercice d'une liberté du marché intérieur, ou lorsque sont en cause des mesures entrant dans le champ d'une autre stipulation du traité, par exemple celles ayant le caractère d'une aide d'Etat[26].

Sur ce second point, nous notons d'ailleurs que, dans une décision *SAS Rapa* (CE, 8e et 3e ss-sect., 16 mars 2016, n° 377874, aux Tables sur ce point, RJF 6/16 n° 584), dans laquelle était contestée la reprise d'une exonération d'IS en faveur de la reprise d'entreprises en difficulté résultant de sa mise en conformité avec le droit des aides d'Etat, là où votre rapporteur public vous proposait de juger que la circonstance que l'exonération soit soumise au respect du droit des aides d'Etat ne suffisait pas à la regarder comme « régie » par le droit de l'UE, vous avez réservé cette question et écarté le moyen au motif qu'en tout état de cause, la reprise de l'avantage résultait d'une décision de la Commission dont la conformité au droit primaire n'a pas été contestée. Vous vous êtes ainsi montrés plus prudents que dans vos décisions antérieures de 2008 et 2012 sur l'obligation d'achat d'électricité renouvelable déjà mentionnées.

3.5. En outre, si l'arrêt attaqué se fonde par ailleurs, avec un « en tout état de cause », sur ce que l'application de l'*exit tax* aux expatriations intervenues à compter du 3 mars 2011 n'a

---

[25] Certes, dans cet arrêt *Commission c. Portugal*, la Cour se fonde, au point 44, sur un désavantage de trésorerie au détriment des expatriés pour conclure à l'existence d'une restriction ; or un tel désavantage n'existe pas en cas de sursis de paiement. Toutefois, comme indiqué précédemment, il semble que, dans sa jurisprudence, les effets du sursis de paiement sont seulement pris en compte au stade de l'examen du caractère proportionné de la restriction (cf. points 59 et 60 du même arrêt). Cf., dans le même sens, CJUE, 21 mai 2015, *Verder Labtec*, C-657/13, points 37 (sur l'existence de la restriction) puis 49 et 50 (sur le différé de paiement) et CJUE, gr. ch., 26 févr. 2019, *Wächtler*, C-581/17, points 57 (sur l'existence de la restriction) puis 64 (sur le report du recouvrement).

[26] Nous ne pensons pas que le fait qu'un impôt soit qualifié d'imposition intérieure, au sens de l'article 110 du TFUE, suffise à le regarder comme régi par le droit de l'UE : cet article vise seulement à garantir l'effectivité de la libre circulation des marchandises, dans les échanges transnationaux entre Etats membres.

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.

remis en cause aucun avantage fiscal dont les contribuables pouvaient escompter la pérennisation[27], ce motif[28] n'était, comme le soutient le pourvoi, en aucun cas suffisant pour écarter l'argumentation du requérant qui était tirée non pas d'une simple espérance légitime, mais du caractère rétroactif de la mesure.

Vous casserez donc l'arrêt pour erreur de droit, sans qu'il soit besoin de vous prononcer sur les autres moyens, qui ne sont d'ailleurs pas fondés. D'une part, pour les raisons précédemment évoquées, l'article 167 *bis* n'est pas contraire à la liberté d'établissement, contrairement à ce que soutient le pourvoi. D'autre part, s'agissant des contributions sociales, c'est à bon droit que la CAA, pour écarter un moyen tiré de l'invocation de l'article 11 du règlement 883/2004 sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, s'est fondée sur ce que le requérant n'était pas, à la date du transfert de domicile, affilié à la sécurité sociale d'un Etat membre autre que la France (cf. CE, 8e ch., 9 nov. 2020, n° 440324, *X*..., inédite, RJF 2/21 n° 222, point 7, qui juge se fonde sur ce motif pour écarter l'invocation de l'art. 11 du règlement de 2004 par un contribuable qui s'est expatrié en Suisse, où ce règlement est applicable en vertu de l'accord dit de Luxembourg de 1999).

4. Nous vous proposons de régler l'affaire au fond afin de trancher, enfin, le débat sur la conformité au droit de l'UE de la rétroactivité de l'institution de l'*exit tax*.

Cette question n'a, à vrai dire, rien d'évident.

Sur le terrain de l'article 1er du premier protocole additionnel à la CEDH, vous avez déjà jugé que cette mesure n'a privé les contribuables d'aucune espérance légitime de ne pas être imposés en France : vous jugez qu'en instituant un tel mécanisme, le législateur ne peut être regardé comme ayant remis en cause un avantage fiscal dont les contribuables pouvaient escompter la pérennisation, et que la circonstance que de telles plus-values n'étaient auparavant pas imposées ne peut être regardée comme constituant un bien au sens de l'article 1P1 (CE, 8e et 3e ss-sect., 12 juil. 2013, n° 359314, *Gibier*, aux Tables sur un autre point, RJF 11/13 n° 1028, dans le prolongement d'une précédente décision qui concernait l'application de la précédente mouture de l'*exit tax*, instituée par la LFI pour 1999, applicable aux expatriations intervenues à compter du 9 septembre 1998, date de présentation du PLF : CE, 3e et 8e ss-sect., 21 nov. 2012, n° 347223, *D*..., aux Tables sur ce point, RJF 2/13 n° 164).

Toutefois, contrairement d'ailleurs à ce qu'a jugé la cour dans le second motif de son arrêt, ceci ne clôt pas le débat sur le terrain des principes généraux du droit de l'UE de sécurité juridique et de confiance légitime. En effet, selon une jurisprudence constante de la CJUE, le

[27] La suite de ce motif de l'arrêt attaqué ne porte que sur les plus-values latentes.

[28] Il est nécessaire de constater que ce motif ne peut justifier à lui seul le rejet prononcé par le juge d'appel puisque, à défaut, le juge de cassation regarde comme les autres motifs comme surabondants et écarte les moyens d'erreur de droit dirigés contre eux comme inopérants (CE, 1e et 6e ss-sect., 30 déc. 2015, n° 372230, *Sté Les Laboratoires Servier*, au recueil ; cf. aussi, en matière fiscale, pour un pourvoi contre un arrêt de rejet, CE, 9e et 10e ss-sect., 17 juin 2015, n° 369840, *sté Vivarte*, aux Tables sur un autre point, RJF 10/15 n° 786, CE, 8e et 3e ch., 25 janv. 2017, n° 391057, *sté C2M*, inédite, RJF 4/17 n° 301, et le point 9 de la décision CE, 8e et 3e ch., 31 mars 2017, n° 389573, *Gammal*, inédite, RJF 6/17 n° 538).

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.

principe de sécurité juridique s'oppose à ce qu'une règlementation nationale rétroagisse, sauf si le but à atteindre l'exige et si la confiance légitime des intéressés est dûment respectée (cf. CJCE, 15 juil. 2004, *Gerekens*, C-459/02, point 24, s'agissant de l'instauration rétroactive d'un prélèvement sur le lait). Certes, vous jugez que la petite rétroactivité fiscale n'est pas critiquable dans ce cadre (cf., pour l'IS, CE, 8e et 3e ss-sect., 27 juin 2008, n° 276848, *Sté d'exploitation des sources Roxane*, aux Tables sur ce point, RJF 11/08 n° 1241) mais, comme nous l'avons dit, s'agissant de l'*exit tax* il s'agit selon nous d'une rétroactivité pleine puisque la LFR de l'été 2011 s'est appliquée à des faits générateurs antérieurs, l'expatriation étant regardée dans ce cas comme un fait générateur de l'IR.

Or, la CJCE, dans un arrêt de grande chambre *Goed Wonen* (CJCE, gr. ch., 26 avr. 2005, C-376/02) portant sur une législation néerlandaise rétroactive en matière de TVA, a jugé que les principes de confiance légitime et de sécurité juridique ne s'opposent pas à ce qu'un État membre, afin d'éviter que soient utilisés pendant le processus législatif des montages contre lesquels la disposition nouvelle vise précisément à lutter, donne à cette loi un effet rétroactif, lorsque, « les opérateurs économiques (…) ont été avertis de la prochaine adoption de cette loi et de l'effet rétroactif envisagé de manière telle qu'ils soient en mesure de comprendre les conséquences de la modification législative envisagée pour les opérations qu'ils pratiquent ».

Nous ne sommes pas certains qu'il faille lire cet arrêt comme exigeant que l'annonce publique de la mesure comporte nécessairement une indication des modalités d'entrée en vigueur. Il se trouve qu'en l'espèce, les communiqués de presse du ministère néerlandais des finances mentionnaient la date d'effet envisagée, ce que la Cour juge suffisant si leur contenu est par ailleurs suffisamment clair. Et dans un autre arrêt de grande chambre rendu deux mois plus tard, elle a jugé de manière plus large que, s'agissant d'une réglementation entraînant des conséquences défavorables à l'égard de particuliers, le principe de sécurité juridique exige qu'elle « soit claire et précise et son application prévisible pour les justiciables » (CJCE, gr. ch., 7 juin 2005, *Vereniging voor Energie, Milieu en Water et a.*, C-17/03, point 80).

Il nous semble que, une fois que le Gouvernement a annoncé de manière claire son intention de soumettre au Parlement une mesure fiscale défavorable, les contribuables ont connaissance à tout le moins d'un risque que les règles applicables se resserrent à tout moment et ne sauraient se prévaloir d'une espérance légitime de bénéficier de la législation antérieure jusqu'à l'adoption définitive de la réforme. D'ailleurs, nous notons que, sur le terrain de la garantie des droits, le Conseil constitutionnel admet que, pour éviter un « appel d'air », une mesure fiscale dissuasive s'applique non seulement dès la présentation du PLF en conseil des ministres[29], mais aussi à la date de l'annonce publique de la mesure, sans rechercher si cette annonce mentionnait la date d'effet envisagée (cf. Cons. const., 19 déc. 2013, n° 2013-682 DC, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, consid. 15, s'agissant de la

29 Cf. Cons. const., 28 déc. 1995, n° 95-369 DC, *Loi de finances pour 1996*, consid. 2 à 4, s'agissant du resserrement d'une réduction d'impôt en faveur de l'assurance vie ; Cons. const., 29 déc. 2012, n° 2012-661 DC, *Loi de finances rectificative pour 2012*, consid. 19, s'agissant d'un dispositif de lutte contre les optimisations par « apport-cession » de titres ; Cons. const., 29 déc. 2013, n° 2013-685 DC, *Loi de finances pour 2014*, consid. 39, s'agissant d'une limitation des intérêts déductibles à l'IS.

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.

hausse des contributions sociales sur les produits d'assurance vie prévue par la LFSS pour 2014, à compter de l'annonce publique le 26 septembre 2013, alors que le PLFSS a été présenté le 9 octobre[30]).

Dans notre cas, en indiquant le 3 mars 2011, à l'occasion d'un grand colloque sur la fiscalité du patrimoine organisé au ministère des finances dans la perspective du collectif budgétaire de l'été, que le Gouvernement réfléchissait à des mesures pour « appréhender le revenu de celui qui s'expatrie, non pour des raisons professionnelles, mais seulement le temps d'échapper à la taxation de sa plus-value », le ministre nous semble avoir annoncé de manière suffisamment univoque l'intention de rétablir une *exit tax*. Si les termes font certes état d'une simple « réflexion », l'objet de ce colloque était clairement d'annoncer les pistes de réforme envisagées dans le cadre de la LFR. La presse ne s'y est d'ailleurs pas trompée et a fait état le jour même de l'idée de mise en place d'une telle taxe (cf. par ex. *Le Figaro*, « Réforme fiscale : l'assurance vie mise à contribution », 3 mars 2011[31]).

Nous sommes toutefois troublés par le fait que, s'agissant du calendrier, la première indication donnée par le ministère des finances écartait la rétroactivité : lors de son audition devant la commission des finances du Sénat, le 13 avril 2011, Marie-Christine Lepetit, Directrice de la législation fiscale, a indiqué que l'*exit tax*, « interviendrait dès l'adoption de la loi pour les déménagements et ventes ayant lieu à partir de cet été ». Certes, l'auteure de ces propos n'était pas membre du Gouvernement, mais elle intervenait au nom de ce dernier pour dévoiler en détail le contenu du collectif budgétaire déposé un mois plus tard. Et le document de communication intitulé « Focus », qui semble avoir été diffusé par le porte-parole du Gouvernement le lendemain, 14 avril 2011, ne la démentait pas de manière explicite en indiquant qu'elle « entrera en vigueur dès cette année ». C'est le surlendemain, 15 avril, que M. M... s'est expatrié.

Dès lors, dans les circonstances de l'espèce, nous pensons qu'en tant qu'elle fait rétroagir la création de l'*exit tax* non pas au 11 mai 2011, date de présentation du PLFR[32], mais au 3 mars 2011, alors que les informations communiquées par les pouvoirs publics avant mai faisaient part d'une application seulement à partir de l'été, la LFR de 2011 a méconnu les principes généraux de droit de l'Union de sécurité juridique et de confiance légitime.

La décharge qui en résulte ne fera toutefois pas obstacle à ce que, sous réserve de l'application des règles relatives à la prescription, les plus-values, qui doivent être regardées comme étant demeurées placées en report d'imposition, soient imposées par l'administration

[30] Les considérants 16 à 19 ajoutent ensuite que, s'agissant d'un avantage fiscal accordé pour une durée déterminée en contrepartie d'engagements du contribuable, l'attente légitime d'en bénéficier jusqu'à son terme doit être respectée, ce qui le conduit à prononcer une réserve d'interprétation.

[31] Cf. aussi un article du 9 mars 2011, « Bercy résolu à taxer les exilés fiscaux ».

[32] Dont l'article 18 indiquait clairement, en son IV, que « Les dispositions du présent article sont applicables aux transferts du domicile fiscal hors de France intervenus à compter du 3 mars 2011 ».

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.

au titre de l'année au cours de laquelle ce report aura cessé, ainsi que le jugez avec constance depuis votre décision *min. c. Z...* de 2012 déjà mentionnée[33].

PCMNC à ce que vous constatiez le non-lieu à statuer à hauteur du dégrèvement de contributions sociales sur la plus-value latente prononcé en cours d'instance, cassiez l'arrêt attaqué en tant qu'il se prononce sur l'IR et sur les contributions sociales afférentes à la plus-value en report puis, réglant l'affaire au fond dans cette mesure, déchargiez M. M... des impositions demeurant en litige et réformiez le jugement de première instance en ce qu'il a de contraire et, enfin, mettiez à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros au titre des frais de l'instance.

[33] Cf. aussi CE, 3e et 8e ss-sect., 3 déc. 2014, n° 364506, *min. c. G...*, inédite, RJF 3/15 n° 208 ; CE, 10e ss-sect., 2 mars 2015, n° 354932, *Gueudet*, inédite ; CE, 10e et 9e ch., 21 avr. 2017, n° 392317, *W...*, inédite, RJF 7/17 n° 740 ; et les concl. E. Cortot-Boucher sous CE, ass., 31 mai 2016, n° 393881, *J...*, au recueil, RJF 8-9/16 n° 761.

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.