Dernière mise à jour le 10 juillet 2013

Exit Tax sur plus-values latentes

Définition de l'exit tax : Imposition immédiate à l'impôt sur le revenu des plus-values latentes de titres entrant dans le champ d'application de l'exit tax pour les transferts de domicile fiscal intervenus à compter du 30 décembre 2011.

Sommaire

- Personnes concernées
- Titres concernés
- Titres exclus
- Détermination des plus-values latentes pour les titres entrant dans le champ d'application de l'exit tax pour les transferts de domicile fiscal intervenus à compter du 30 décembre 2011
- En ce qui concerne la condition tenant à la participation d'au moins 1 %
- Cas 1
- Cas 2 :
- Cas 3 :
- Date de détermination des modalités d'imposition
- Assiette de taxation
- Existence d'un sursis de paiement sous condition
- Expiration du sursis d'imposition
- Dégrèvement ou restitution de l'impôt
- Absence d'une double imposition
- Obligations déclaratives

Personnes concernées

Les personnes assujetties à l'imposition des plus-values latentes sur droits sociaux, valeurs, titres ou droits et des créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix sont les contribuables qui ont été fiscalement domiciliés en France pendant au moins six des dix années précédant le transfert de leur domicile fiscal hors de France.

En revanche, l'ensemble des contribuables transférant leur domicile fiscal hors de France sont assujettis à l'imposition de leurs plus-values en report d'imposition lors de ce transfert.

Titres concernés

Les dispositions de l'article 167 bis du code général des impôts (CGI) prévoient l'imposition des plus-values latentes constatées sur les droits sociaux, valeurs, titres ou droits.

Il s'agit des valeurs mobilières, des droits sociaux et des titres mentionnés au 1° de l'article 118 du CGI et aux 6° et 7° de l'article 120 du CGI et des droits portant sur ces valeurs, droits ou titres (usufruit ou nue-propriété) ainsi que des titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres, mentionnés au 1 du I de l'article 150-0 A du CGI.

Sont également dans le champ d'application du dispositif d'exit tax les titres détenus par une personne physique qui détient directement ou indirectement moins de 10 % du capital d'une société à prépondérance immobilière soumise de droit ou sur option à l'impôt sur les sociétés et cotée sur un marché réglementé (français et étranger), à l'exception des SPPICAV, les parts ou actions de cette société sont dans le champ d'application du dispositif d'exit tax.

Les titres définis précédemment peuvent être détenus soit directement par le contribuable transférant son domicile fiscal hors de France soit indirectement par une ou plusieurs personnes interposées.

Titres exclus

En revanche, sont notamment exclus du dispositif d'exit tax les actions des sociétés d'investissement à capital variable (SICAV), exclues par disposition expresse de

l'article 167 bis du CGI, ainsi que les parts de fonds communs de placement et les actions de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV).

Il est admis que sont également exclus, soit du fait de l'exonération des gains réalisés lors de la cession de ces titres en application des règles de droit interne, soit dans le but d'éviter une double imposition, soit en raison de la nature des titres concernés ou de leur catégorie d'imposition :

- les titres mentionnés aux II et III de l'article 150-0 A du CGI, soit les titres détenus dans un plan d'épargne en actions (PEA), les titres de sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie (SICOMI) cotées ou non cotées, les parts de fonds communs de créances dont la durée à l'émission est supérieure à cinq ans, les parts ou actions dites de carried interest, les titres détenus dans le cadre de la législation sur l'épargne salariale (participation, plans d'épargne salariale, notamment plans d'épargne d'entreprise, etc.) lorsque ces titres revêtent la forme nominative et comportent la mention d'origine ;
- les titres souscrits en exercice de bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) mentionnés à l'article 163 bis G du CGI, pour la part correspondant au gain d'exercice ;
- les titres issus de la levée d'options sur titres (stock-options), à hauteur du gain de levée d'option. Ce gain, défini à l'article 80 bis du CGI, est égal à la différence entre la valeur de l'action à la date de la levée d'option et le prix d'exercice de l'option ;
- les titres attribués gratuitement, à hauteur du « gain d'acquisition » constaté lors de l'attribution d'actions gratuites (article 80 quaterdecies du CGI). Ce gain d'acquisition est égal à la valeur des actions à la date de leur attribution définitive.
- les parts de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 du CGI à 8 ter du CGI à prépondérance immobilière au sens du I de l'article 150 UB du CGI. Est considérée comme à prépondérance immobilière la société dont l'actif, à la clôture des trois exercices qui précèdent le transfert du domicile fiscal hors de France, est constitué principalement, c'est-à-dire pour plus de 50 % de sa valeur de biens immobiliers qu'ils soient situés en France ou à l'étranger ou de droits portant sur des immeubles, non affectés à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale. Sont également pris en compte les titres de sociétés elles-mêmes à prépondérance immobilière inscrits à l'actif de la société dont le contribuable détient les parts.
- les parts de fonds de placement immobilier mentionnées au a du II de l'article 150 UC du CGI
- les parts ou actions visées au 3 du I de l'article 244 bis A du CGI.

Détermination des plus-values latentes pour les titres entrant dans le champ d'application de l'exit tax pour les transferts de domicile fiscal intervenus à compter du 30 décembre 2011

D'une manière générale, la participation indirecte n'est prise en compte pour le calcul de la plus-value latente que si la participation dans la société interposée n'est pas prise en compte pour ce même calcul.

En ce qui concerne la condition tenant à la participation d'au moins 1 %

Pour les transferts de domicile fiscal intervenus à compter du 30 décembre 2011, les plus-values latentes sont calculées de la même manière au regard de l'appréciation de la condition de participation d'au moins 1 %.

En ce qui concerne la condition tenant aux participations dont la valeur globale excède 1,3 million d'euros pour les transferts de domicile fiscal intervenus à compter du 30 décembre 2011 -

Cas 1

Lors du transfert de domicile fiscal, si le foyer fiscal détient simultanément :

- une participation directe dans une société B ;
- une participation directe dans une société A interposée passible de l'impôt sur les sociétés, et que cette société A détient une participation dans la société B ;
- et que la valeur globale des participations dans les sociétés A et B est supérieure à 1,3 million d'euros ;

alors une plus-value latente est calculée sur les titres des sociétés A et B à hauteur de l'ensemble des seules participations directes du foyer fiscal dans ces sociétés.

Cas 2 :

Lors du transfert de domicile fiscal, si le foyer fiscal détient simultanément :

- une participation directe dans une société B ;
- une participation directe dans une société A interposée passible de l'impôt sur le revenu, et que cette société A détient une participation dans la société B ;
- et que la valeur globale des participations dans les sociétés A et B est supérieure à 1,3 M€ ;

alors, par tolérance doctrinale, une plus-value latente est calculée sur les titres des sociétés A et B à hauteur de l'ensemble des seules participations directes du foyer fiscal dans ces sociétés.

Cas 3 :

Lors du transfert de domicile fiscal, si le foyer fiscal détient simultanément :

- une participation directe dans une société B ;

- une participation directe dans une société A interposée passible de l'impôt sur le revenu, et que cette société A détient une participation dans la société B ;

- et que la valeur globale des participations dans les sociétés A et B est inférieure ou égale à 1,3 M€ ;

alors aucune plus-value latente n'est constatée.

Date de détermination des modalités d'imposition

Le principe de l'imposition, son champ d'application, son assiette et ses modalités sont définis à la date du transfert de domicile fiscal hors de France.

Assiette de taxation

L'assiette de la plus-value latente est égale à la différence entre la valeur des titres à la date du transfert et leur prix ou valeur d'acquisition. La plus-value latente ainsi calculée est réduite, le cas échéant, de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150-0 D ter du CGI.

S'agissant de la créance trouvant son origine dans une clause de complément de prix, il appartient au contribuable d'estimer sa valeur à la date du transfert.

Existence d'un sursis de paiement sous condition

Un sursis de paiement, de droit et sans prise de garanties, est accordé lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État 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, hors Liechtenstein.

Lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal dans un autre État que ceux cités précédemment, le paiement de l'impôt est en principe immédiat mais, sur demande de l'intéressé et sous réserve de prise de garanties adéquates, un sursis de paiement peut être accordé. Dans ce cas, le contribuable doit déclarer ses plus-values et créances, désigner un représentant fiscal et constituer des garanties préalablement au transfert de son domicile hors de France. Ces garanties ne sont pas exigées en cas de transfert de domicile fiscal pour des raisons professionnelles dans certains États.

Expiration du sursis d'imposition

Pour l'impôt afférent aux plus-values latentes et aux plus-values placées précédemment en report d'imposition, le sursis de paiement expire lors de la cession, du rachat, du remboursement ou de l'annulation des titres et, dans certains cas, lors de la donation des titres concernés ou lors du décès du contribuable.

Pour l'impôt afférent aux créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix, le sursis de paiement expire lors de la perception d'un complément de prix ou lors de l'apport ou de la cession de la créance concernée.

Dégrèvement ou restitution de l'impôt

L'imposition établie lors du transfert du domicile fiscal est dégrevée ou restituée en cas de retour en France, de donation des titres ou de la créance, de décès du contribuable et, pour le seul impôt sur le revenu relatif aux plus-values latentes, à l'expiration d'un délai de huit ans suivant le transfert.

L'impôt relatif à la plus-value latente ou à la créance issue d'une clause de complément de prix peut être diminué en fonction de la plus ou moins-value effectivement réalisée ou du complément de prix effectivement perçu après le transfert de domicile fiscal hors de France.

Absence d'une double imposition

Afin d'éviter une double imposition, l'impôt éventuellement acquitté dans l'État de résidence est imputable sur l'impôt dû en France au titre de la plus-value latente ou de la créance dans la limite de ce dernier et à proportion de la part d'assiette taxée par la France.

Obligations déclaratives

Les plus-values et créances soumises à l'exit tax doivent être déclarées sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (CERFA 10330) et sur le formulaire spécial n° 2074 ET (CERFA 14554), disponibles sur le site www.impots.gouv.fr à la rubrique "recherche de

formulaires". Ces dispositions s'appliquent aux transferts de domicile fiscal hors de France intervenus à compter du 3 mars 2011.

Par ailleurs, jusqu'au 31 décembre 2004, le transfert de domicile fiscal hors de France entraînait l'imposition des plus-values de cession ou d'échange de valeurs mobilières et de droits sociaux en report d'imposition (1 bis de l'ancien article 167 du code général des impôts (CGI)) et l'imposition des plus-values latentes sur droits sociaux afférentes à des participations supérieures à 25 % (ancien article 167 bis du CGI).

Le contribuable pouvait, sur demande expresse, bénéficier d'un sursis de paiement de l'impôt à condition de déclarer le montant de la plus-value latente, de désigner un représentant fiscal en France et de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt. À l'expiration d'un délai de cinq ans, ou à la date à laquelle le contribuable transférait de nouveau son domicile en France si cet événement était antérieur, les impositions étaient dégrevées d'office si le contribuable détenait toujours les titres dans son patrimoine.