



Octobre 2012

La pratique de l'exit tax pour les départs postérieurs au 1^{er} juin

Les obligations de déposer une déclaration provisoire au moment du départ et de fournir un document dit quitus fiscal ont été supprimées depuis le 1^{er} janvier 2005.

Mais le législateur de juillet 2011 a remis en vigueur et élargi les système d' **EXIT TAX** c'est-à-dire d'imposition au jour du départ à l'étranger des plus values potentielles

Toutefois les obligations de demande de sursis ont été renforcées uniquement pour les départs hors de l'Union Européenne.

Depuis le 3 mars 2011, le transfert du domicile fiscal hors de France entraîne la taxation à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux des plus-values latentes, des plus-values en report d'imposition et des créances représentatives d'un complément de prix de cession de titres, au taux en vigueur à la date du transfert (exit tax).

Mais le contribuable peut bénéficier d'un sursis de paiement de plein droit ou sur demande et un dégrèvement de l'impôt est prévu dans certaines situations

[Article. 167 bis du CGI](#)

Champ d'application	2
Titres exclus	2
Le cas des Sociétés à prépondérances immobilières.....	2
Détermination de la base d'imposition	3
Sursis de paiement.....	3
Le sursis de paiement automatique	3
Le sursis de paiement sur demande	3
Fin du sursis.....	3
Dégrèvement	4
Obligations déclaratives	4
En cas de départ bénéficiant du sursis de paiement de plein droit	5
En cas de départ bénéficiant du sursis de paiement sur demande	5
Date du dépôt	5
Lieu de dépôt	6
Les années postérieures au transfert de domicile.....	6
Sanction du non respect des obligations déclaratives	6
Exit tax : le tableau de 167 Bis CGI.....	6

Champ d'application

Les contribuables fiscalement domiciliés en France pendant au moins six des dix années précédant le transfert de leur domicile à l'étranger sont imposables sur les plus-values latentes constatées sur les droits sociaux, valeurs, titres ou droits détenus dans des sociétés, autres que les Sicav, dans lesquelles les membres du foyer fiscal détiennent, à la date du transfert, une ou plusieurs participations, **directes ou indirectes** :

- qui leur confèrent au moins 1 % dans les bénéfices sociaux d'une société,
- ou dont la valeur cumulée excède 1 300 000 € (seuil modifié par l'article 38 de la loi 2011-1978 du 28-12-2011 pour les transferts effectués à compter du 30 décembre 2011 ; avant cette date, seules les participations dans une même société d'une valeur supérieure à 1 300 000 € étaient visées).

Ils sont également imposables sur la valeur réelle des créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix.

Quelle que soit la durée de résidence en France, le transfert du domicile entraîne en outre l'imposition des plus-values de cession ou d'échange placées sous un des régimes de report d'imposition mentionnés à l'article 167 bis du CGI.

La date de transfert du domicile fiscal est fixée au jour précédant celui à compter duquel le contribuable cesse d'être soumis en France à une obligation fiscale sur l'ensemble de ses revenus.

Remarque : Les plus-values en report d'imposition visées par l'article 167 bis du CGI sont les :

- plus-values d'apport en société d'une créance née d'une clause d'earn out (CGI art. 150-0 B bis .) ;
- plus-values de cession réalisées avant le 1er janvier 2006 par certains salariés ou dirigeants de sociétés lorsque le produit de la cession de titres était réinvesti dans le capital d'une société nouvelle non cotée (CGI anciens art. 150-0 C et 92 B decies .) ;
- plus-values d'échange de titres réalisées avant le 1er janvier 2000 et résultant de certaines opérations de restructuration (CGI anciens art. 92 B, II et 160, I ter et II .) ;
- plus-values de cession de titres dont au moins 80 % est réinvesti à compter du 1er janvier 2011 dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés (CGI art. 150-0 D bis issu de la loi 2011-1997 du 28 décembre 2011 art. 80 .).

Titres exclus

Sont en revanche exclus du dispositif d'« exit tax » :

- les titres mentionnés aux II et III de l'art. 150-0 A du CGI ;
- les actions des SICAV ;
- les titres souscrits en exercice des bons de souscription de parts de créateur d'entreprise (BSPCE) mentionnés à l'article 163 bis G ;
- l'avantage résultant de la levée d'options sur titres (« stockoptions ») imposé suivant le régime fiscal des plus-values des particuliers en cas de respect du délai d'indisponibilité conformément aux dispositions du I de l'article 163 bis C. Cet avantage, défini à l'article 80 bis, est égal à la différence entre la valeur d'action à la date de la levée d'option et le prix d'exercice de l'option ;
- le « gain d'acquisition » constaté lors de l'attribution d'actions gratuites (article 80 quaterdecies). Ce gain d'acquisition, imposé dans les conditions du 6 bis de l'article 200 A, est égal à la valeur des actions à la date de leur attribution définitive ;
- les parts ou actions visées au 3 du I de l'article 244 bis A.

Le cas des Sociétés à prépondérances immobilières

Sont ainsi notamment exclues les parts de sociétés à prépondérance immobilière non cotées, que ces sociétés soient soumises à l'impôt sur les sociétés ou non, et les parts ou actions de sociétés cotées à prépondérance immobilière lorsque la personne physique détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la société.

En revanche, lorsque la personne physique 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, les parts ou actions de cette société sont dans le champ d'application du dispositif d' « exit tax ».

Détermination de la base d'imposition

Les plus-values latentes sont déterminées par différence entre leur valeur réelle à la date du transfert du domicile hors de France et leur prix ou valeur d'acquisition par le contribuable.

Pour les titres cotés, la valeur réelle est déterminée selon les règles d'évaluation prévues à l'article 885 T bis du CGI pour l'établissement de l'ISF (dernier cours connu à la date du départ hors de France ou moyenne des trente derniers cours qui précédaient cette même date).

Pour les titres non cotés, la valeur réelle est déterminée selon les règles prévues à l'article 758 du CGI en matière de droits de mutation à titre gratuit (valeur réelle estimée par le contribuable).

Remarques : 1. Lorsque les titres sont issus d'une opération d'échange placée en sursis d'imposition (CGI art. 150-0 B), la valeur d'acquisition à retenir est celle des titres remis à l'échange, diminuée de la soulte reçue ou majorée de la soulte versée lors de l'échange.

2. La plus-value peut être réduite de l'abattement pour durée de détention prévu pour les dirigeants de PME à l'article 150-0 D ter du CGI, si les titres sont détenus depuis plus de six ans à la date du transfert et les autres conditions requises remplies, lorsque le contribuable a fait valoir ses droits à la retraite avant le transfert et cède les titres dans les deux ans suivant son départ à la retraite.

3. Si des titres entrant dans le champ d'application de l'« exit tax » font apparaître une moins-value, celle-ci ne peut être imputée ni sur les plus-values imposables du fait du transfert ni sur d'autres plus-values (notamment celles constatées sur des titres cédés l'année du transfert).

Les créances de complément de prix sont imposables pour leur valeur réelle à la date du transfert du domicile fiscal à l'étranger.

S'agissant des plus-values précédemment placées sous un des régimes de report d'imposition visés à l'article 167 bis du CGI, c'est le montant de la plus-value, tel que déterminé lors de la cession ou l'échange bénéficiant du report, qui devient imposable du fait du transfert du domicile fiscal à l'étranger.

Sursis de paiement

Le sursis de paiement automatique

Le sursis de paiement est automatique lorsque le contribuable s'installe dans un Etat membre de l'Espace économique européen (EEE) hors Liechtenstein (Union européenne, Norvège et Islande).

Le sursis de paiement sur demande

Si le contribuable s'installe dans un autre Etat, le sursis est accordé sur demande expresse. Pour en bénéficier, le contribuable doit déclarer le montant des plus-values concernées, désigner un représentant fiscal établi en France et constituer auprès du comptable public compétent, préalablement à son départ, des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor.

Cette dernière condition n'est toutefois pas exigée si le contribuable justifie que son départ obéit à des raisons professionnelles et à condition que l'Etat de destination ait conclu avec la France une convention d'assistance en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance en matière de recouvrement.

Fin du sursis

Le sursis prend fin lors de la survenance de l'un des événements suivants :

- cession à titre onéreux (hors opération d'échange dans le cadre de l'article 150-0 B du CGI), rachat, remboursement ou annulation des titres concernés ;

- donation des titres dont le transfert a rendu imposable une plus-value latente ou une créance de complément de prix, sauf si le donateur démontre que cette donation n'a pas été faite à seule fin d'éluider l'impôt né de la constatation de ladite plus-value ;
- donation des titres ou décès de leur détenteur pour les titres auxquels sont attachées des plus-values en report autres que celles résultant de l'application de l'ancien article 92 B, II et du premier alinéa du 1 ou du 4 du I ter de l'ancien article 160 du CGI ;
- perception du complément de prix, ou apport ou cession préalable de la créance, pour les créances de complément de prix.

Remarques : 1. Lorsqu'il est mis fin au sursis et que l'impôt est dû, l'imposition afférente aux plus-values latentes est effectuée au taux d'imposition en vigueur à la date du transfert du domicile hors de France mais l'assiette imposable fait l'objet de correctifs destinés à tenir compte :

- de la valeur des titres lors de leur transmission : si la plus-value constatée lors du départ est supérieure à la plus-value réelle, l'impôt n'est exigible que sur l'assiette correspondant à la plus-value réelle ;
- de la durée de détention à l'étranger pour le calcul de l'abattement des dirigeants de PME (sous réserve que ses conditions d'application soient remplies).

2. Lorsque l'opération qui met fin au sursis porte sur une partie seulement des titres, seule la fraction correspondante de l'imposition en sursis est exigible.

3. Si la plus-value réelle réalisée par le contribuable concerne une participation substantielle imposable en France l'imposition sur les plus-values latentes est dégrévée d'office afin d'éviter une double imposition (mais les prélèvements sociaux restent dus). Un mécanisme d'élimination de la double imposition est également prévu dans l'hypothèse où la plus-value réelle est imposée à l'étranger ; dans ce cas, l'impôt étranger est en partie imputable sur l'impôt définitif exigible en France, prélèvements sociaux inclus.

4. Les moins-values réalisées à l'étranger dans un Etat membre de l'EEE (hors Liechtenstein) sont, pour une fraction de leur montant, imputables sur certaines plus-values imposables en France réalisées au cours de la même année ou au cours des dix années suivantes.

Dégrèvement

L'impôt établi à l'occasion du transfert fait l'objet d'un dégrèvement d'office (en principe prélèvements sociaux inclus), ou d'une restitution s'il a été immédiatement acquitté lors du transfert :

- à la date à laquelle le contribuable transfère à nouveau son domicile fiscal en France ;
- en ce qui concerne les plus-values latentes, à l'expiration d'un délai de huit ans suivant la date du départ ; le dégrèvement ne porte alors que sur l'impôt sur le revenu ;
- à l'expiration du délai de conservation de cinq ans des titres, pour les plus-values bénéficiant du report d'imposition prévu à l'article 150-0 D bis du CGI;
- lors de la donation des titres ou de la créance de complément de prix, sous réserve de certaines exceptions ;
- au décès du contribuable, sous réserve de l'exception pour certains cas de report.

Obligations déclaratives

Les obligations déclaratives du contribuable qui a transféré son domicile fiscal hors de France sont prévues [aux articles 91 undecies à 91 vicies de l'annexe II du CGI](#) (articles modifiés ou créés par [le décret 2012-457 du 6 avril 2012 : JO du 7](#)).

Modalités d'imposition des revenus et plus-values
en cas de transfert du domicile hors de France

[articles 91 undecies à 91 vicies de l'annexe II du CGI](#)

En cas de départ bénéficiant du sursis de paiement de plein droit

[Article 91 undecies](#)

[Code général des impôts, CGI. - art. 167 bis \(M\)](#)

Dans ce cas, la déclaration n° 2074-ET est à déposer l'année qui suit celle du transfert de votre domicile fiscal hors de France au SIP dont dépendait votre domicile en France avant le transfert, dans les mêmes délais et en même temps que la déclaration des revenus n° 2042.

Ainsi, pour un départ le 1er décembre 2012 la déclaration n° 2074-ET accompagnée des Déclarations n° 2042 et n° 2042 C en 2013.

Il déclare sur ce formulaire

- la date du transfert du domicile fiscal hors de France,
- l'adresse du nouveau domicile fiscal,
- le montant des plus-values latentes, des créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix et des plus-values en report,
- le montant de l'impôt correspondant à ces plus-values et créances ainsi que les éléments nécessaires au calcul de cet impôt.

En cas de départ bénéficiant du sursis de paiement sur demande

[Article 91 duodecies](#) .

Avant un départ hors UE: Demander le sursis de paiement

Le contribuable qui demande à bénéficier du sursis de paiement c'est-à-dire qui ne bénéficie pas du sursis de plein droit **DOIT** en faire la demande sur l'imprimé 2074 ET

Il déclare sur ce formulaire

- la date du transfert du domicile fiscal hors de France,
- l'adresse du nouveau domicile fiscal,
- le montant des plus-values latentes, des créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix et des plus-values en report,
- le montant de l'impôt correspondant à ces plus-values et créances ainsi que les éléments nécessaires au calcul de cet impôt.
- le nom ou la dénomination sociale ainsi que l'adresse de son représentant fiscal en ligne 720. Celui-ci s'engage, sur ce même document, à représenter le contribuable aux fins recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt
- la demande expresse de sursis de paiement lignes 701 et 710.déclaration 2074 Des propositions de garanties

La déclaration n° 2074-ET doit être déposée dans les 30 jours qui précèdent le transfert de votre domicile fiscal hors de France au

Date du dépôt

Ce formulaire est déposé, en principe dans les trente jours précédant le transfert du domicile fiscal hors de France,

Lieu de dépôt

SIP non résidents,
Direction des Résidents à l'Étranger et des Services Généraux,
10 rue du Centre,
93465 Noisy Le Grand Cedex

Cette déclaration doit être accompagnée de votre proposition de garantie.
En revanche, vous n'avez pas à déposer de déclaration de revenus n° 2042 et n° 2042

Article 91 terdecies

Lorsque le contribuable bénéficie du sursis de paiement prévu au IV ou au [V de l'article 167 bis du code général des impôts](#), l'impôt afférent aux plus-values latentes, aux créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix et aux plus-values en report fait l'objet d'une mise en recouvrement spécifique et d'une prise en charge des rôles correspondants par le service des impôts des particuliers non résidents.

Les années postérieures au transfert de domicile

Dans toutes les situations, l'article 167 bis IX§5 du CGI précise que dans les deux mois suivant chaque transfert de domicile fiscal, les contribuables sont tenus d'informer l'administration fiscale de l'adresse du nouveau domicile fiscal.

Le contribuable qui bénéficie du sursis de paiement (automatique ou sur demande) devra renseigner chaque année dans le cadre 8 de la déclaration 2042 C le montant de l'impôt sur les plus-values en sursis de paiement (case 8 TN). Il devra joindre en annexe la déclaration 2074-ET en complétant l'état de suivi des impositions (cadres 8-9) et le récapitulatif (cadre 10).

Lorsqu'il bénéficie du sursis de paiement, le contribuable déclare chaque année sur la déclaration le montant cumulé des impôts en sursis de paiement et indique sur un formulaire établi par l'administration, joint en annexe, le montant des plus-values constatées et l'impôt afférent aux titres pour lesquels le sursis de paiement n'est pas expiré.

Sanction du non respect des obligations déclaratives

Le défaut de production de ces déclarations ou l'omission de tout ou partie des éléments mettront fin au sursis de paiement. L'exigibilité de l'impôt en sursis de paiement sera rétablie lorsque le contribuable n'aura pas satisfait à ses obligations déclaratives dans les trente jours suivant la notification d'une mise en demeure adressée, le cas échéant, à son représentant fiscal. [L'article 91 quaterdecies. Ann II CGI](#)

Exit tax : le tableau de 167 Bis CGI

ARTICLE 167 BIS DU CGI	
LE NOUVEL ARTICLE 167 BIS DU CGI SUR L'EXIT TAX	
Contribuables concernés	Résidents domiciliés en France depuis 6 ans au moins sur les 10 dernières années précédant le départ à l'étranger
Fait générateur de l'imposition	Date du transfert du domicile fiscal à l'étranger, réputé intervenir le jour précédant le départ hors de France
Base d'imposition	Plus-value latente, constituée de la valeur à la date du transfert diminuée du prix d'acquisition (+/-soulte versée). Si la société est cotée, elle est déterminée à la valeur du dernier cours connu (ou moyenne des 30 derniers jours), et si elle ne l'est pas, par estimation du cédant (valeur déclarée).

Nature des biens imposables	<p>Titres de sociétés françaises ou étrangères (sauf les Sicav)</p> <p>1) Imposition des plus-values latentes sur les participations directes ou indirectes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> d'au moins 1 % dans les bénéfices sociaux d'une société ; <input type="checkbox"/> ou dont la valeur excède 1,3 million d'euros à la date du transfert (y compris pour les participations multiples depuis le 30 décembre 2011). <p>2) Imposition des créances représentatives d'un complément de prix</p> <p>3) Imposition des plus-values en report d'imposition</p>
Taux global d'imposition	<p>32,5 % (19 % d'IR et 13,5 % du PS)</p> <p>Taux figé l'année du départ de France</p>
Modalités d'imposition de la plus-value latente	<p>a/ Sursis de paiement automatique si départ vers un Etat membre de l'UE ou dans un autre État de l'EEE ayant conclu une convention fiscale et d'assistance au recouvrement avec la France.</p> <p>b/ Sursis de paiement sur demande expresse si départ dans d'autres États sous conditions :</p> <ul style="list-style-type: none"> Déclaration de la plus-value constatée Désignation d'un représentant en France Garanties à constituer auprès du Trésor (<i>sauf si départ pour des raisons professionnelles dans un État conventionné avec assistance au recouvrement</i>)
Expiration du sursis de paiement	Cession, rachat, remboursement ou annulation de titres
Calcul de la plus-value	Imputation de la moins-value de cession le cas échéant sur la plus-value en sursis
Obligations déclaratives	Fixation par décret en Conseil d'État (non publié à ce jour)
Non-imposition du sursis de paiement	<p>Exonération totale du sursis de paiement</p> <ul style="list-style-type: none"> - Décès pendant la période - Donation des titres en pleine propriété (à condition pour le donateur de prouver que la donation n'a pas un but exclusivement fiscal) <input type="checkbox"/> Exonération de l'impôt sur le revenu (19 %) et imposition aux prélèvements sociaux (13,5 %) <ul style="list-style-type: none"> - Vente des titres de plus de 8 ans après le départ de France <input type="checkbox"/> Opération intercalaire : maintien du sursis de paiement <ul style="list-style-type: none"> - Apport de titres conforme à l'art. 150 0-B du CGI (apport des titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou à un impôt équivalent avec une soulte n'excédant pas 10 % de la valeur nominale des titres reçus).