



## EXIT TAX

### Le sursis de paiement en cas départ à l'étranger

#### Article 167 bis sur l'exit tax

Mai 2012 v1

Afin de pouvoir bénéficier d'un sursis de paiement de l'exit tax, la loi impose au contribuable qui transfère son domicile hors de l'UE de donner des garanties de recouvrement au trésor public sauf en cas de départ pour raisons professionnelles.

Il est à craindre que de nombreuses garanties ne soient pas acceptées et qu'un contentieux s'installe

<b>La demande de sursis de paiement .....</b>	<b>1</b>
<b>Rappel du principe d'imposition immédiate.....</b>	<b>1</b>
<b>En cas de transfert dans l'UE.....</b>	<b>2</b>
<b>En cas de transfert hors de l'UE.....</b>	<b>2</b>
<b>L'exception professionnelle à l'obligation de garantie .....</b>	<b>2</b>
<b>Les conditions du sursis de paiement .....</b>	<b>2</b>
<b>Les garanties à proposer .....</b>	<b>3</b>
<b>La position du comptable : l'acceptation tacite .....</b>	<b>3</b>
<b>Le contentieux de la garantie.....</b>	<b>3</b>
<b>La procédure du référé administratif .....</b>	<b>4</b>
<b>Sur la recevabilité de la demande .....</b>	<b>4</b>
<b>La jurisprudence .....</b>	<b>4</b>
<b>Expiration du sursis de paiement .....</b>	<b>6</b>
<b>La phase finale : la défense à l'exécution forcée .....</b>	<b>7</b>
<b>Instruction codificatrice N° 06-014-A-M du 24 février 2006 .....</b>	<b>7</b>

## La demande de sursis de paiement

### *Rappel du principe d'imposition immédiate*

Lorsqu'un contribuable transfère son domicile fiscal hors de France, les plus-values des plus-values latentes constatées sur les valeurs mobilières sont imposables lors de ce transfert au taux d'imposition prévu à la date du départ

## En cas de transfert dans l'UE

Lorsque le contribuable transfère son domicile fiscal hors de France dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans certains états partis à l'accord sur l'Espace économique européen (...), il est sursis au paiement de l'impôt afférent aux plus-values constatées

## En cas de transfert hors de l'UE

**V.-1. Sur demande expresse du contribuable**, il peut également être sursis au paiement de l'impôt afférent aux plus-values constatées lorsque le contribuable :

a) **Transfère son domicile fiscal hors de France dans un Etat autre** que un Etat membre de l'Union européenne 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

b) Après avoir transféré son domicile fiscal hors de France dans un Etat membre de l'Union européenne 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 ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/ UE du Conseil, du 16 mars 2010, précitée, le transfère à nouveau dans un Etat autre que ceux mentionnés précédemment.

### ***L'exception professionnelle à l'obligation de garantie***

Lorsque le contribuable justifie que son transfert de domicile fiscal dans un Etat ou territoire qui n'est pas partie à l'accord sur l'Espace économique européen, mais qui a conclu avec la France

- une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales **ainsi qu'**

- une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/ UE du Conseil, du 16 mars 2010,

**obéit à des raisons professionnelles**, aucune garantie n'est exigée pour l'application du sursis de paiement

## Les conditions du sursis de paiement

Article R\*277-8 [En savoir plus sur cet article...](#)

Créé par [Décret n°2012-457 du 6 avril 2012 - art. 2](#)

Le contribuable qui demande à bénéficier du sursis de paiement prévu au [V de l'article 167 bis du code général des impôts](#) fait parvenir au service des impôts des particuliers non résidents dans les trente jours précédant le transfert de son domicile fiscal hors de France, une proposition de garanties.

**Les dispositions des deuxième et troisième alinéas de l'article R. \* 277-1, des articles R. \* 277-2, R. 277-4 et R. 277-6 sont applicables.**

**Article R\*277-1** [En savoir plus sur cet article...](#)

(...)

### **Les garanties à proposer**

- par un versement en espèces qui sera effectué à un compte d'attente au Trésor,
- par des créances sur le Trésor, par la présentation d'une caution,
- par des valeurs mobilières,
- par des marchandises déposées dans des magasins agréés par l'Etat et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor,
- par des affectations hypothécaires, par des nantissements de fonds de commerce.

### **La position du comptable : l'acceptation tacite**

Si le comptable estime ne pas pouvoir accepter les garanties offertes à sa demande ou spontanément par le contribuable parce qu'elles ne répondent pas aux conditions prévues au deuxième alinéa, il lui notifie sa décision par pli recommandé avec demande d'avis de réception postal dans un délai de quarante-cinq jours à compter du dépôt de l'offre.

A défaut de réponse par le comptable dans ce délai, les garanties offertes sont réputées acceptées.

**Article R\*277-2** [En savoir plus sur cet article...](#)

En cas de dépréciation ou d'insuffisance révélée des garanties constituées, l'administration peut à tout moment, dans les mêmes conditions que celles prévues par les articles [L. 277](#) et [L. 279](#), demander au redevable, par lettre recommandée avec avis de réception, un complément de garantie pour assurer le recouvrement de la somme contestée. Si le redevable ne satisfait pas, dans le délai de quarante-cinq jours, à cette demande, le comptable peut prendre des mesures conservatoires.

**Article R277-4** [En savoir plus sur cet article...](#)

Le contribuable peut être admis par le comptable chargé du recouvrement, à toute époque, à remplacer la garantie qu'il a constituée par une autre garantie, d'une valeur au moins égale.

**Article R277-6** [En savoir plus sur cet article...](#)

Un arrêté du ministre chargé du budget détermine les conditions dans lesquelles les valeurs mobilières peuvent être constituées en garantie et notamment la nature de ces valeurs, ainsi que le montant pour lequel elles sont admises, ce montant étant calculé d'après le dernier cours coté au jour du dépôt.

## **Le contentieux de la garantie**

En cas de refus de la garantie proposée ; des règles particulières de contentieux sont prévues par le LPF

## **La procédure du référé administratif**

Article L279 [En savoir plus sur cet article...](#)

Modifié par [LOI n°2011-1862 du 13 décembre 2011 - art. 51 \(V\)](#)

En matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, lorsque les garanties offertes par le contribuable ont été refusées, celui-ci peut, dans les quinze jours de la réception de la lettre recommandée qui lui a été adressée par le comptable, porter la contestation, par simple demande écrite, devant le juge du référé administratif, qui est un membre du tribunal administratif désigné par le président de ce tribunal.

### **Sur la recevabilité de la demande**

Cette demande n'est recevable que si le redevable a consigné auprès du comptable, à un compte d'attente, une somme égale au dixième des impôts contestés. Une caution bancaire ou la remise de valeurs mobilières cotées en bourse peut tenir lieu de consignation.

Le juge du référé décide dans le délai d'un mois si les garanties offertes répondent aux conditions prévues à l'article [L. 277](#) et si, de ce fait, elles doivent être ou non acceptées par le comptable. Il peut également, dans le même délai, décider de dispenser le redevable de garanties autres que celles déjà constituées.

Dans les huit jours suivant la décision du juge, le redevable et le comptable peuvent, par simple demande écrite, faire appel devant le président de la cour administrative d'appel ou le magistrat qu'il désigne à cet effet. Celui-ci, dans le délai d'un mois, décide si les garanties doivent être acceptées comme répondant aux conditions de l'article [L. 277](#).

Pendant la durée de la procédure de référé, le comptable ne peut exercer sur les biens du redevable aucune action autre que les mesures conservatoires prévues à l'article [L. 277](#).

Lorsque le juge du référé estime suffisantes les garanties initialement offertes, les sommes consignées sont restituées. Dans le cas contraire, les garanties supplémentaires à présenter sont diminuées à due concurrence.

NOTA:

LOI n° 2011-1862 du 13 décembre 2011 art 51 IV : les présentes dispositions s'appliquent aux requêtes en référé enregistrées postérieurement à l'entrée en vigueur de la présente loi.

### **La jurisprudence**

Seules les garanties qui, sans être nécessairement immédiatement exigibles, sont certaines dans leur principe, leur montant et leur disponibilité, constituent une garantie de nature à assurer le recouvrement des créances du Trésor au sens de l'article [L. 277](#) du LPF

1. [Conseil d'Etat, 7 / 9 SSR, du 11 mars 1992, 115014, publié au recueil Lebon](#)

XXXXX

La jurisprudence admet de longue date que le nantissement de parts de SARL puisse constituer l'une des garanties prévues par l'article [L. 2766](#) du LPF

1. [Conseil d'Etat, 9 / 8 SSR, du 3 mai 1993, 105177, mentionné aux tables du recueil Lebon](#)

Des parts sociales de la société à responsabilité limitée dont le contribuable est l'associé-gérant peuvent être admises en garantie pour l'octroi d'un sursis de paiement sur le fondement

de l'article L.277 du livre des procédures fiscales (sol. impl.). Tribunal administratif statuant sur l'appel dirigé contre l'ordonnance du juge du référé fiscal ayant confirmé le refus du comptable d'accepter cette garantie. En fixant à leur valeur nominale le prix de rachat des parts et en constatant que celui-ci était insuffisant, alors que le contribuable n'apportait aucun élément de nature à justifier la valeur qui devait leur être attribuée, le tribunal n'a entaché son jugement d'aucune erreur de droit et s'est livré à une appréciation souveraine ne reposant pas sur des faits matériellement inexacts.

XXXXX

Elle admet aussi l'affectation hypothécaire portant sur le bien immobilier appartenant à une SCI, à condition que le Trésor soit en mesure de recouvrer sa créance si les contribuables font défaut à leurs obligations. **Cette affectation hypothécaire ne peut donc constituer une véritable garantie pour le Trésor que si elle est accompagnée d'un acte de cautionnement de la société afin de la rendre solidairement redevable de l'imposition due**

1. [Conseil d'État, 8ème et 3ème sous-sections réunies, 01/10/2007, 296213](#)

Les dispositions des articles L. 277 et R. 277-1 du livre des procédures fiscales, des articles 2288 et 1884-2 du code civil et de l'article 1929 ter du code général des impôts ne font pas obstacle à ce que les contribuables qui demandent un sursis de paiement s'engagent à constituer une garantie portant sur un bien appartenant à une tierce personne, à condition que le Trésor soit en mesure de recouvrer sa créance s'ils font défaut à leurs obligations. Ainsi, lorsque le Trésor inscrit une hypothèque légale sur un bien offert en garantie, il dispose d'un titre exécutoire pour recouvrer sa créance si les contribuables font défaut à leurs obligations et, notamment, s'ils refusent de remplir leur engagement de constituer l'affectation hypothécaire, qu'elle soit légale ou conventionnelle, qu'ils ont offerte pour obtenir le bénéfice du sursis de paiement. En revanche, lorsque le Trésor ne peut pas inscrire une hypothèque légale portant sur ce bien, la garantie offerte, pour être propre à assurer le recouvrement de sa créance, doit lui permettre de disposer, par d'autres moyens que l'hypothèque légale, d'un titre exécutoire en cas de défaut des contribuables à leurs obligations.,a) Lorsque les contribuables offrent, en garantie d'un sursis de paiement, une affectation hypothécaire portant sur un bien leur appartenant ou qui appartient à une personne distincte mais solidaire d'eux devant les impositions contestées, le Trésor peut inscrire une hypothèque légale sur ce bien en l'absence d'un acte de cautionnement.,b) En revanche, lorsque ce bien est la propriété d'une personne distincte et non solidaire des contribuables devant les impositions contestées, le Trésor ne peut inscrire une hypothèque légale que si le propriétaire de ce bien se porte caution personnelle et solidaire des contribuables par un acte de cautionnement. Par suite, lorsque des contribuables s'engagent à constituer une affectation hypothécaire portant sur un bien appartenant à une tierce personne non solidaire d'eux devant les impositions contestées, en l'absence d'un acte de cautionnement, le Trésor est en droit de refuser la garantie offerte si celle-ci ne lui permet pas de disposer, par d'autres moyens que l'hypothèque légale, d'un titre exécutoire pour recouvrer sa créance en cas de défaut des contribuables à leurs obligations.

[Conseil d'État, 8ème et 3ème sous-sections réunies, 30/01/2009, 312683](#)

Contribuable ayant assorti sa demande de sursis de paiement d'une offre de garanties consistant en l'inscription d'une hypothèque sur des biens immobiliers appartenant à une société civile immobilière. Comptable ayant refusé cette offre, au motif que la valeur de ces biens était insuffisante pour garantir le montant des impositions contestées. Saisi par le contribuable d'un recours contre la décision du comptable, il appartient au juge du référé fiscal, eu égard aux larges pouvoirs qui lui sont reconnus par l'article L. 279 du LPF, de relever d'office, lorsque l'administration ne s'en prévaut pas, l'absence de production par le contribuable d'un acte de cautionnement au sens des dispositions de l'article 2288 du code civil constituant la société civile immobilière, propriétaire des immeubles, caution personnelle

et solidaire des impositions à garantir. Le juge du référé fiscal ne peut toutefois fonder sa décision sur un tel motif, qui commande l'issue du litige dont il est saisi, qu'après l'avoir soumis à la contradiction des parties, afin de mettre le contribuable en mesure de présenter ses observations et le cas échéant de produire un tel acte. En omettant de ce faire, un tribunal administratif méconnaît le principe du caractère contradictoire de la procédure.

19-02-01-02-04 Contribuable ayant assorti sa demande de sursis de paiement d'une offre de garanties consistant en l'inscription d'une hypothèque sur des biens immobiliers appartenant à une société civile immobilière. Comptable ayant refusé cette offre, au motif que la valeur de ces biens était insuffisante pour garantir le montant des impositions contestées. Saisi par le contribuable d'un recours contre la décision du comptable, il appartient au juge du référé fiscal, eu égard aux larges pouvoirs qui lui sont reconnus par l'article L. 279 du LPF, de relever d'office, lorsque l'administration ne s'en prévaut pas, l'absence de production par le contribuable d'un acte de cautionnement au sens des dispositions de l'article 2288 du code civil constituant la société civile immobilière, propriétaire des immeubles, caution personnelle et solidaire des impositions à garantir. Le juge du référé fiscal ne peut toutefois fonder sa décision sur un tel motif, qui commande l'issue du litige dont il est saisi, qu'après l'avoir soumis à la contradiction des parties, afin de mettre le contribuable en mesure de présenter ses observations et le cas échéant de produire un tel acte. En omettant de ce faire, un tribunal administratif méconnaît le principe du caractère contradictoire de la procédure.

En application de l'article 1861 du Code civil, les parts sociales ne peuvent être cédées qu'avec l'agrément de tous les associés. Les statuts peuvent toutefois convenir que cet agrément sera obtenu à une majorité qu'ils déterminent, ou qu'il peut être accordé par les gérants. L'article 1866 du Code civil prévoit par ailleurs que les parts sociales peuvent faire l'objet d'un nantissement constaté, soit par acte authentique, soit par acte sous seing privé signifié à la société ou accepté par elle dans un acte authentique, et donnant lieu à une publicité dont la date détermine le rang des créanciers nantis.

**L'inscription provisoire de nantissement étant une mesure de sûreté judiciaire, les dispositions statutaires prévoyant l'agrément des associés en cas de cession des parts sociales nanties ne peuvent entraver la prise de cette sûreté.**

Les dispositions de l'article 39 du décret n° 92-755, lesquelles définissent les biens mobiliers insaisissables au motif qu'ils sont nécessaires à la vie et au travail du débiteur saisi et de sa famille, ne sont pas applicables aux parts sociales

[Cour de cassation, civile, Chambre civile 2, 2 décembre 2010, 09-17.495, Publié au bulletin](#)

***Poulet c/ Caisse de mutualité sociale agricole de Franche-Comté (CMSA) :***

Pour dire qu'une inscription provisoire de nantissement judiciaire sur des parts sociales est valable et régulière, une cour d'appel énonce exactement qu'une telle inscription est une mesure de sûreté judiciaire, et non une saisie, que les dispositions statutaires prévoyant l'agrément des associés en cas de cession des parts sociales nanties ne peuvent entraver la prise de cette sûreté et que l'article 39 du décret n° 92-755 du 31 juillet 1992 ne s'applique pas aux parts sociales

## **Expiration du sursis de paiement**

VII.-1. Les sursis de paiement prévus aux IV et V expirent au moment où intervient l'un des événements suivants :

a) La cession, le rachat, le remboursement ou l'annulation des droits sociaux, valeurs, titres ou droits pour lesquels des plus-values ont été constatées. La cession s'entend des transmissions à titre onéreux, à l'exception des opérations d'échange entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B ;

b) La donation de droits sociaux, valeurs, titres ou droits pour lesquels des plus-values ont été constatées **sauf si** le donateur démontre que la donation n'est pas faite à seule fin d'éluider l'impôt.

c) Le décès du contribuable,

d) La perception d'un complément de prix, l'apport ou la cession de la créance pour les créances mentionnées au second alinéa du 1 du I du présent article ;

e) La transmission, le rachat ou l'annulation, avant l'expiration du délai de cinq ans mentionné au III bis de l'article 150-0 D bis, des titres et droits reçus en contrepartie de l'apport en numéraire conformément au II du même article 150-0 D bis, pour l'impôt afférent aux plus-values de cession reportées en application dudit article.

2. A 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 établi (...) est dégrevé 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'impôt établi est également dégrevé, ou restitué s'il avait fait l'objet d'un paiement immédiat lors du transfert de domicile fiscal hors de France, en cas de décès du contribuable ou, pour sa fraction se rapportant aux droits sociaux, valeurs, titres ou droits donnés, en cas de donation des titres mentionnés au 1 du même I ou des titres reçus lors d'une opération d'échange entrant dans le champ d'application de l'article 150-0 B intervenue après le transfert de domicile fiscal hors de France, si le donateur démontre que cette opération n'est pas faite à seule fin d'éluider l'impôt.

2. Lorsque le contribuable transfère de nouveau son domicile fiscal en France et que les titres figurent dans son patrimoine, il est, pour l'impôt afférent à ces titres, replacé dans la même situation fiscale que s'il n'avait jamais quitté le territoire français.

## **La phase finale : la défense à l'exécution forcée**

En cas de non refus des garanties, le trésor a le droit en théorie de mettre en exécution forcée sa créance. Dans cette situation, les règles du droit commun du contentieux fiscal vont pouvoir s'appliquer

### **Instruction codificatrice N° 06-014-A-M du 24 février 2006**

Texte publié au **Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique**

#### **La saisie et la vente des droits d'associé et des valeurs mobilières**

*« Dans tous les cas, préalablement à l'engagement des opérations de saisie et de vente des titres détenus par un débiteur, il importe d'examiner l'opportunité de cette procédure, notamment en ce qui concerne les parts d'associé et les valeurs mobilières qui ne font pas l'objet d'une cotation boursière »*