

PRATIQUE PROFESSIONNELLE

Exit tax : tout ce qu'il faut savoir avant de quitter la France

4

Céline Souverain, avocate fondatrice du cabinet Polaris Avocats, partage avec nous son retour d'expériences sur les déclarations d'exit tax et les garanties à proposer en cas de sursis.

AUTEUR



Céline SOUVERAIN

Avocate fondatrice du cabinet
Polaris Avocats
Polaris Avocats

■ Le principe de l'exit tax à la française

4-1 Dans un contexte fiscal incertain où la question d'imposer les plus fortunés est sur toutes les lèvres, rappelons que l'exit tax existe bel et bien encore en France. En effet, les contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal hors de France risquent d'être soumis à l'exit tax, c'est-à-dire à l'imposition immédiate de certaines plus-values latentes. À l'heure où nous rédigeons ces lignes, sont concernés les contribuables qui envisagent un départ de France (CGI art. 167 bis) :

- alors qu'ils y étaient fiscalement domiciliés pendant au moins 6 des 10 années précédentes ;
- ont des plus-values latentes (c'est-à-dire non réalisées) à raison des droits sociaux, valeurs, titres ou droits dans une société qu'ils détiennent avec les membres de leur foyer fiscal, directement ou indirectement ;
- lorsque cette participation représente au moins 50 % des droits aux bénéfices sociaux ou une valeur excédant 800 000 €.

Le dispositif de l'exit tax vise clairement à garantir que les contribuables n'échappent pas à l'imposition en France sur leurs plus-values du simple fait d'un changement de pays et donc de législation fiscale.

Toutefois, afin de respecter les règles européennes et de maintenir une attractivité française, la loi prévoit une possibilité de sursis du paiement de l'impôt (voir § 4-14).

A NOTER En cas de sursis de paiement sur demande expresse, le contribuable doit désigner un **représentant fiscal** en France et doit le mentionner sur la déclaration d'exit tax.

Ce représentant a le rôle d'un intermédiaire entre l'administration et le contribuable et ne peut être tenu du paiement d'un impôt dû par le contribuable. Un avocat peut notamment se constituer représentant fiscal.

■ Instaurée initialement en 1998 puis supprimée en 2004, l'exit tax a été réintroduite en 2011 sous une forme renforcée. Depuis, elle a connu plusieurs modifications, notamment avec la loi de finances pour 2018 qui a réduit sa durée d'application. Relevons également qu'au cours des débats parlementaires relatifs à la loi de finances pour 2026, plusieurs amendements déposés ont proposé d'allonger les délais d'application de l'exit tax.

■ Quelques précisions s'agissant du champ d'application

Contribuables concernés

4-2 Un foyer fiscal est concerné dès lors qu'il détient des participations représentant, à la **date du transfert de domicile** :

- au moins **50 % des bénéfices sociaux d'une société** ;
- ou dont la valeur globale excède **800 000 €** (en ce inclus les créances trouvant leurs origines dans une clause de complément de prix).

A NOTER Le texte vise le foyer fiscal, ce qui signifie qu'il convient de prendre en compte les participations des deux conjoints en cas de couple marié ou pacsé soumis à imposition commune, ainsi que celles des personnes rattachées au foyer fiscal (BOFiP-RPPM-PVBMI-50-10-10-10-5 60-31/10/2012).

Sont visés les contribuables ayant été domiciliés en France pendant 6 des 10 années pré-départ (il n’y a pas d’exit tax pesant sur les sociétés elles-mêmes en France). Lorsqu’au sein d’un couple marié ou pacsé, les conjoints sont arrivés à des dates différentes en France, il convient de tenir compte des foyers fiscaux successifs et de leur régime matrimonial pour calculer le délai de résidence.

Le BOFIP contient le tableau « d’aide » reproduit ci-après (BOFIP-ANNX-000444-14/10/2015), qui ne résout pas hélas l’ensemble des problèmes, en particulier en cas de Pacs avec option pour le régime de l’indivision.

Propriétaire des titres	Régime matrimonial applicable lors du transfert du domicile fiscal		
	Communauté réduite aux acquêts (régime légal)	Séparation de biens	Communauté universelle
M. X détient 50 000 titres acquis avant le mariage	M. X est concerné par l'exit tax s'il respecte à titre personnel la condition de domiciliation fiscale en France		
M. X détient 50 000 titres acquis pendant le mariage		M. X est concerné par l'exit tax s'il respecte à titre personnel la condition de domiciliation fiscale en France	
Mme X détient 25 000 titres acquis avant le mariage	Mme X est concernée par l'exit tax si elle respecte à titre personnel la condition de domiciliation fiscale en France		
Mme X détient 25 000 titres acquis pendant le mariage		Mme X est concernée par l'exit tax si elle respecte à titre personnel la condition de domiciliation fiscale en France	
M. et Mme X ont acquis 50 000 titres avant le mariage			M. et Mme X sont concernés par l'exit tax pour l'ensemble des 50 000 titres si au moins l'un des deux respecte la condition de domiciliation fiscale en France
M. et Mme X ont acquis 50 000 titres pendant le mariage	M. et Mme X sont concernés par l'exit tax pour l'ensemble des 50 000 titres si au moins l'un des deux respecte la condition de domiciliation fiscale en France		M. et Mme X sont concernés par l'exit tax pour l'ensemble des 50 000 titres si au moins l'un des deux respecte la condition de domiciliation fiscale en France

Droits sociaux, titres et créances visés

4-3 Les dispositions de l'article 167 bis du CGI prévoient l'imposition des plus-values latentes constatées sur les droits sociaux, valeurs, titres ou droits mentionnés à l'article 150-0 A, I.1 du CGI. Cet ensemble est donc large.

S'agissant du critère de la détention d'au moins 50 % dans les bénéfices sociaux d'une société, sont prises en compte toutes les participations directes et indirectes. Dans l'hypothèse d'une détention indirecte, il convient de calculer le produit des participations pour apprécier si le minimum de 50 % est atteint (BOFiP-RPPM-PVBMI-50-10-10-20-§ 40-31/10/2012).

Cela pose évidemment un grand nombre d'interrogations sur le champ d'application du dispositif.

4-4 Titres exclus par la doctrine administrative

Selon l'administration fiscale, sont exclus du champ d'application du dispositif (BOFiP-RPPM-PVBMI-50-10-10-20-§ 20-31/10/2012) :

- les actions de SICAV ou SPICAV ainsi que les parts de FCP ;
- les titres détenus dans un plan d'épargne en actions (PEA) (et la brochure de la 2074 ajoute les PEA-PME) ;
- 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 5 ans ;
- les parts ou actions 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), pour la part correspondant au gain d'exercice ;
- les titres issus de la levée de stock-options, à hauteur du gain de levée d'option ;
- les titres attribués gratuitement, à hauteur du gain d'acquisition ;
- les parts de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI à prépondérance immobilière au sens de l'article 150 UB, I du CGI. Par une réponse ministérielle, il a été confirmé que les parts de sociétés transparentes ou translucides à prépondérance immobilière étaient exclues du champ de l'exit tax (rép. Frassa, n° 12686, JO 10 mars 2016, Sén. quest. p 958) ;
- les parts de fonds de placement immobilier (CGI art. 150 UC, II.a) ;
- les parts ou actions visées à l'article 244 bis A, I.3 du CGI ;
- les parts ou actions ou autres droits de sociétés à prépondérance immobilière non cotées.

ATTENTION 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 (français et étranger), à l'exception des SPICAV, les parts ou actions de cette société sont dans le champ d'application du dispositif d'exit tax (BOFiP-RPPM-PVBMI-50-10-10-20-§ 30-31/10/2012).

4-5 Actions ou titres sujets à discussion

La liste de l'administration fiscale (voir § 4-4) n'est pas exhaustive.

On peut notamment s'interroger sur le point de savoir si sont concernés les participations détenues par l'intermédiaire d'un contrat d'assurance-vie et les bons de capitalisation. Bien que les textes ne les excluent pas explicitement, il semble logique de les exclure du champ d'application du dispositif (rép. Poznanski-Benhamou n° 8558, JO du 22 janvier 2013, AN quest. p. 824).

On peut également s'interroger sur les titres démembrés. Selon l'administration fiscale, entrer dans le champ de l'exit tax les droits d'usufruit et de nue-propriété (BOFiP-RPPM-PVBMI-50-10-10-20-§ 1-31/10/2012). Toutefois, ni la loi, ni l'administration n'ont précisé

quel était le redevable de l'exit tax. Dans un jugement isolé, le tribunal administratif de Montreuil a considéré qu'il convenait de taxer chaque droit (usufruit ou nue-propriété) pris isolément (TA Montreuil 12 mars 2019, n° 17081999 ; voir « Actions et parts sociales : les enjeux fiscaux », RF 2025-4, § 6861).

En principe, les gains issus de management packages, lorsqu'ils sont qualifiés de salaires, ne devraient pas rentrer dans le champ de l'exit tax. Toutefois, les textes n'excluent pas expressément les titres détenus dans un tel cas de figure. Selon nos informations, la DGFiP recommande de les déclarer comme des plus-values latentes classiques dans la déclaration 2074-ET (voir § 4-20). Une instruction administrative serait en cours d'élaboration sur ce point.

Concernant les **titres détenus avant le départ**, dès lors que le foyer détient toujours les titres à l'occasion du départ, ces participations devraient, selon nous, être incluses dans la base, que ces titres soient **détenus en France ou à l'étranger**.

■ Évaluer le montant des plus-values latentes

Principes

4-6 Plusieurs catégories de plus-values et créances doivent être déclarées à l'occasion du départ hors de France. Il convient de bien distinguer :

- les plus-values latentes sur participations (voir §§ 4-7 à 4-9) ;
- les créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix (earn out) ;
- les plus-values déjà placées en report d'imposition, par exemple en cas d'apport à une société contrôlée (CGI art. 150-0 B ter) ;
- les plus-values placées en sursis d'imposition, par exemple en cas d'échange de titres (CGI art. 150-0 B).

S'agissant des plus-values latentes, elles sont imposables pour leur valeur au moment du transfert du domicile fiscal. Ce transfert est réputé intervenir le jour précédant celui à compter duquel le contribuable cesse d'être soumis en France à une obligation fiscale.

Le montant de plus-value latente est déterminé par la différence entre la valeur des titres à la date du transfert du domicile (voir § 4-8) et le prix d'acquisition des titres (voir § 4-7) (CGI art. 167 bis, I.2).



NOTRE CONSEIL

Par prudence, il convient de prendre en compte, lors de la valorisation des titres pour l'exit tax, la valeur réelle déterminée selon des méthodes multicritères (méthode patrimoniale, rendement, productivité, etc.). Par ailleurs, des contestations sont possibles concernant le prix d'acquisition retenu à l'origine.

Calcul de la plus-value latente : points d'attention

4-7 **Prix d'acquisition en cas d'augmentation de capital ou en cas de fusion**

En principe, en cas d'**augmentation de capital**, le prix d'acquisition des titres nouveaux correspond au montant effectivement versé lors de la souscription nouvelle, auquel s'ajoute, le cas échéant, la valeur des apports effectués lors de cette opération.

En présence d'une augmentation du prix de revient résultant d'apports nouveaux, il convient de répartir ce supplément entre les titres anciens et les titres nouveaux de façon proportionnelle.

En cas de **fusion avec échange de titres**, il convient d'appliquer la règle de continuité fiscale : le prix d'acquisition des titres reçus en échange correspond au prix d'acquisition fiscal des titres remis à l'échange, ajusté de la soulte versée ou reçue le cas échéant.

Lorsque la fusion intervient dans le cadre d'un changement de contrôle, et que les opérations sont économiquement liées et réalisées dans le cadre d'un protocole unique, les

apports sont évalués à la valeur réelle, impliquant la réévaluation des actifs et passifs chez l'absorbante (évaluation individuelle requise).

En cas de **fusion sans échange de titres** (notamment dans le cadre d'opérations visées à l'article L. 236-3, II.3° du code de commerce), il convient d'appliquer les règles particulières de ventilation du prix d'acquisition selon la quote-part de la valeur des titres issus des différentes sociétés.

■ Sur le détail du prix d'acquisition, nos lecteurs pourront se reporter au cahier « Actions et parts sociales : les enjeux fiscaux », RF 2025-4, § 3450.

À NOTER Il en résulte que le prix d'acquisition à retenir pour le calcul de l'exit tax reste, en principe, le prix effectivement acquitté lors de l'acquisition ou la souscription des titres, augmenté des frais et suppléments d'apport, sans tenir compte de la revalorisation comptable intervenue lors d'une augmentation de capital ou d'une fusion, sauf cas particulier de réalisation effective de la plus-value.

4-8 Valeur réelle actualisée

Par principe, en cas de vente, le prix de cession s'entend :

- pour les **titres non cotés**, du prix effectif convenu entre les parties et,
- pour les **titres cotés**, du cours de bourse auquel la transaction est conclue.

Dans le cas de l'exit tax, en l'absence factuelle de vente (rappelons que sont ici visées des plus-values latentes), une valorisation doit être faite à l'occasion du départ, afin de justifier de la valorisation retenue.

4-9 Traitement fiscal des moins-values

D'une part, **les moins-values de cession réalisées** entre le 1^{er} janvier de l'année N et la date du transfert en N, ainsi que **les moins-values de cession réalisées les années antérieures et encore en report** ne sont **pas imputables sur les plus-values latentes constatées** dans les conditions prévues à l'article 167 bis, I du CGI (BOFiP-RPPM-PVBM-50-10-20-§ 90-31/10/2012).

D'autre part, **les moins-values latentes** calculées dans le dispositif d'exit tax ne sont **pas imputables sur les plus-values calculées selon les mêmes modalités ni sur d'autres plus-values**, quelles que soient leurs modalités d'imposition (CGI art. 167 bis, I.5 ; BOFiP-RPPM-PVBM-50-10-20-§ 100-31/10/2012).

Y a-t-il un calendrier à privilégier en cas de souhait de restructurer les sociétés détenues ?

4-10 En cas d'apports de titres avant le départ de France

Comme évoqué précédemment, dans le cadre d'un apport de titres à une société contrôlée par l'apporteur, les titres détenus par ce dernier sont placés en report d'imposition (CGI art. 150-0 B ter). Ce report prend fin, par principe, à l'occasion d'un transfert de domicile hors de France. Ces plus-values peuvent toutefois bénéficier du sursis de paiement dans le cadre de l'exit tax (voir §§ 4-14 et 4-15). Encore que, à l'issue de la période de sursis d'imposition, des incertitudes demeurent quant au régime fiscal applicable aux plus-values précédemment placées en report d'imposition. Il semblerait que les plus-values en report ne puissent pas faire l'objet d'un dégrèvement (le report survivrait donc après la fin du sursis d'exit tax).

■ Le report d'imposition nécessite, pour l'apporteur personne physique, de remplir l'année de l'apport, les déclarations 2042 et 2042 C en y renseignant la plus-value mise en report (voir § 4-20). L'administration pourra demander une attestation émise par la société bénéficiaire de l'apport précisant qu'elle est informée que les titres qui lui ont été apportés sont grevés d'une plus-value en report d'imposition en application de l'article 150-0 B ter du CGI.

■ Par la suite et de façon annuelle, ce jusqu'à l'expiration du report d'imposition, il est nécessaire de mentionner, à la **ligne 8UT** de la déclaration d'ensemble de revenus n° 2042, le montant de l'ensemble des plus-values en report d'imposition. Faute de quoi il est immédiatement mis fin au report, les impositions étant alors dues, indépendamment de toute cession.

■ En cas d'évènement venant mettre fin au report, il sera nécessaire de mentionner sur la déclaration d'ensemble des revenus souscrite au titre de l'année au cours de laquelle le report expire, ainsi que sur la déclaration des gains de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux (n° 2074), le montant de la plus-value dont le report est expiré.

4-11 En cas de fusion par absorption avant le départ de France

Dans le cadre d'une fusion, les plus-values réalisées bénéficient d'un sursis d'imposition (CGI art. 150-0 B). Dans le cadre du transfert du domicile fiscal, ces plus-values sont soumises au régime du sursis de paiement (voir §§ 4-14 et 4-15).

La plus-value réalisée par les associés dans le cadre d'une fusion semble pouvoir être considérée comme une plus-value latente et non une plus-value constatée dans un acte. En effet, dans ce cas, l'échange est considéré comme une opération intercalaire ne donnant pas lieu à constatation d'une plus-value.

Dès lors, du point de vue du dispositif d'exit tax, il semble que la plus-value réalisée lors de la fusion, et résultant de l'échange de titres, puisse bénéficier du dégrèvement à l'issue du délai de l'exit tax. Dans ces conditions, si le domicile est maintenu à l'étranger pendant au moins 2 ou 5 années (voir § 4-17), l'imposition due au titre de cette plus-value serait dégrevée.

■ Les plus-values dégagées par la société absorbée (comme par exemple celles relatives aux immobilisations non amortissables) resteront dues par la société absorbante et non par la personne physique détenant les titres. Elles devront faire l'objet au niveau de la société absorbante d'un état de suivi des plus-values.

4-12 En cas d'opération d'apport et/ou de fusion pendant le délai de l'exit tax

Les opérations d'échange (fusion par échange de titres) ou d'apport postérieurement au départ de France peuvent a priori être effectuées avec le bénéfice d'un sursis de paiement de l'exit tax (CGI art. 167 bis, VII.1 a).

Cela étant dit, dans ces hypothèses, la prudence est de mise, dans la mesure où :

- la lettre de l'article 167 bis, VII. 3° est ambiguë, ce qui rend l'opération d'apport post-départ de France moins sécurisée qu'en cas d'apport antérieur au départ ;
- en cas d'apport-cession, puis de réinvestissement du prix de cession, il sera impératif de bien respecter les conditions du réinvestissement pour le maintien du report d'imposition (voir RF 2025-4, § 4600) ;
- les règles françaises en matière de suivi des opérations d'apport ne cesseront qu'en cas de vente ultérieure (comme en cas d'apport avant départ) et le report d'imposition devrait être maintenu à l'issue du sursis de paiement de l'exit tax.

■ Paiement immédiat de l'exit tax, sauf sursis et constitution de garanties

Principe du paiement immédiat

4-13 Le principe de l'exit tax reste le paiement de l'imposition (et des prélèvements sociaux) lors du départ de France. Une imposition provisoire est donc établie, qui doit en principe être acquittée immédiatement. La déclaration à souscrire est d'ailleurs organisée en ce sens.

■ Rappelons que les plus-values et créances sont en principe soumises au prélèvement forfaitaire unique (PFU) de 12,8 %, sauf option globale pour l'imposition au barème progressif. S'il y a lieu, s'ajoutent les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine au taux de 17,2 %.

Toutefois, afin d'éviter des blocages et de freiner la libre circulation des personnes, un mécanisme de sursis de paiement, automatique ou sur option, a été mis en place.

Sursis de paiement automatique

4-14 Depuis 2019, le sursis de paiement est automatique, sans constitution de garanties :

- en cas de départ vers un État de l'UE ou vers tout autre État ou territoire (sauf ETNC) 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 (États ou territoires dits conventionnés) ;
- en cas de transfert du domicile fiscal hors de France avant le 1^{er} janvier 2019 et d'un nouveau transfert après le 1^{er} janvier 2019 dans l'un des États ou territoires (sauf ETNC) conventionnés ;
- en cas de transfert du domicile fiscal hors de France depuis le 1^{er} janvier 2019 dans un État ou territoire non coopératif ou non conventionné et d'un nouveau transfert dans un État ou territoire (sauf ETNC) conventionné.

ATTENTION Le sursis de paiement n'est pas automatique en cas de transfert au Liechtenstein ou en Suisse, comme l'a jugé le tribunal administratif de Montreuil dans une décision (isolée) (TA Montreuil 19 octobre 2023, n° 2115054).

Sursis sur demande expresse sous réserve de constituer des garanties

4-15 Formaliser la demande de sursis

Un sursis de paiement peut être accordé sur demande. Pour ce faire, la déclaration de la plus-value doit être souscrite et un représentant fiscal établi en France doit être désigné. Par ailleurs, il est nécessaire de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement par le Trésor, correspondant en principe à 12,8 % du montant de la plus-value concernée (par exemple, caution, nantissement...). Signalons que le montant des garanties peut être régularisé après départ (voir § 4-16).

Pour les plus-values en report, la valeur des garanties fondées sur l'impôt qui aurait été mis en report d'imposition (CGI art. 150-0 B ter) avant le départ de France et avant l'exit tax est calculée en appliquant le taux historique (c'est-à-dire le taux applicable au jour de la mise en report d'imposition).



NOTRE CONSEIL

Cette demande expresse (dépôt du formulaire 2074 et formulation d'une proposition de garantie) doit parvenir au service d'impôt des particuliers non résidents au plus tard 90 jours **AVANT** le transfert de domicile. La jurisprudence a pu remettre en cause le sursis en cas de départ de France peu de temps après envoi de la déclaration, c'est-à-dire sans respect du délai de 90 jours.

En outre, l'administration demande souvent de constituer des garanties jusqu'à 30 % du montant des plus-values, afin de couvrir tant l'IR (12,8 %) que les prélèvements sociaux (17,2 %). Une telle demande ne ressort pourtant pas des textes (ni de la loi, ni de la doctrine administrative) (voir encadré).

→ MONTANT DES GARANTIES : 12,8 % OU 30 % ?

Depuis le 1^{er} janvier 2018 (loi 2017-1837 du 30 décembre 2017), le texte prévoit que pour les transferts de domicile fiscal hors de France, le montant de la garantie à constituer lors de la demande de sursis de paiement de l'exit tax est fixé à 12,8 % du montant brut des plus-values et créances, sans application des abattements pour durée de détention (CGI art. 167 bis, V.b) al. 3). Aussi, la loi ne requiert pas que le montant des garanties constituées comprenne les prélèvements sociaux. Rappelons que pour les transferts qui avaient été réalisés jusqu'au 31 décembre 2017, le montant de la garantie était égal à 30 % du montant total des plus-values et créances.

Dans la pratique, l'administration fiscale continue de demander à garantir les prélèvements sociaux. Elle justifie l'application du taux de 30 % par les termes de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale (CSS) qui liste les revenus soumis aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine. Cet article vise pourtant expressément, dans son I-e bis, les plus-values devenant imposables lors du transfert du domicile fiscal à l'étranger.

En effet, le renvoi effectué par l'article précité du CSS vise exclusivement les I et II de l'article 167 bis du CGI, relativement au paiement de l'impôt, et non les alinéas de l'article dédiés au sursis de paiement et aux garanties (à savoir les IV et suivants). Précisément, la constitution de garanties est en amont de toute imposition. Aussi, il s'agit là de deux mesures distinctes (réalisation de la plus-value latente devenant imposable – avec prélèvements sociaux – à l'occasion du transfert du domicile d'une part, et, d'autre part, constitution de garanties pour surseoir au paiement de l'imposition – avant toute imposition donc), s'appliquant à deux événements distincts (l'imposition d'une part, le sursis de paiement par constitution de garanties d'autre part).

Selon nous, c'est donc à tort que l'administration requiert une garantie à hauteur des prélèvements sociaux.

La notice relative au formulaire 2074-ETD énonce d'ailleurs, dans la partie relative au sursis de paiement sur demande expresse, que le montant des garanties à constituer auprès du comptable public lors du transfert du domicile fiscal s'élève à 12,8 % du montant total des plus-values et créances en application du b du V de l'article 167 bis, même si le montant des garanties afférentes à l'impôt sur les plus-values placées en report d'imposition en application de l'article 150-0 B ter du CGI est déterminé en incluant les prélèvements sociaux au taux historique. Au surplus, le cadre in fine de la déclaration 2074-ET reportant le montant de la garantie représentative des prélèvements sociaux est grisé, contrairement à celui visant l'impôt sur le revenu.

4-16 **Forme des garanties**

Les garanties peuvent être constituées sous plusieurs formes (LPF art. R* 277-1), telles que :

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

La proposition de garantie doit être formulée sur papier libre (être accompagné est de mise, la rédaction devant répondre à certains impératifs) et être délivrée en même temps ou presque que la déclaration 2074-ETD d'exit tax. En effet, elle peut être faite :

- soit simultanément et spontanément avec la demande de sursis de paiement,
- soit après la demande expresse de sursis de paiement faite par le contribuable, sur invitation de l'administration fiscale de constituer des garanties (le contribuable dispose alors de 15 jours pour proposer des garanties).

A NOTER Le comptable dispose de **45 jours** pour accepter ou notifier son refus des garanties offertes par lettre recommandée avec avis de réception. À défaut de réponse dans ce délai, les garanties sont réputées acceptées.

Si le comptable public refuse les garanties proposées, un recours est possible.

En cas de versement spontané de l'impôt relatif aux plus-values latentes (exit tax), le montant de l'impôt versé au Trésor est restitué à l'issue du délai requis (2 à 5 ans) en cas de maintien des participations.

■ Événements donnant lieu à un dégrèvement, une restitution, ou une imposition définitive

Durée de conservation des titres pour obtenir le dégrèvement des plus-values latentes

4-17 Le sursis d'imposition place le contribuable dans une situation éphémère. En effet, selon la durée de conservation des titres, le contribuable obtiendra un dégrèvement ou, en cas de vente avant la fin du délai, une imposition définitive.

Les délais de conservation varient selon la valeur globale des droits sociaux, valeurs, titres ou droits détenus par le contribuable et les membres de son foyer fiscal à la date du transfert de son domicile fiscal hors de France. Ils sont aujourd'hui de :

- 2 ans, si cette valeur globale n'excède pas 2 570 000 € à la date du transfert de domicile fiscal ;
- 5 ans, si cette valeur globale excède 2 570 000 € à la date du transfert de domicile fiscal.

En cas de conservation des participations pendant le délai prévu, ou en cas de retour en France avant l'expiration de ce délai, l'impôt sur les plus-values latentes placées en sursis d'imposition est dégrévée (ou restituée en cas de paiement lors du départ sans bénéfice de sursis).

Précisons que les délais précités (2 et 5 ans) de l'exit tax ne s'appliquent pas aux plus-values en report d'imposition. Celles-ci demeureront imposables lors de la cession ultérieure des titres concernés, quelle qu'en soit la date.

ATTENTION Le dégrèvement n'est pas automatique. Pour en bénéficier, il est impératif que le contribuable le demande et prouve qu'il détient toujours les titres concernés dans son patrimoine à l'expiration des délais applicables.

Toutefois le dégrèvement lié au maintien de la détention pendant le délai requis concerne les seules plus-values latentes.

Dès lors que la levée des garanties correspondant aux impositions dégrévées est prononcée, le contribuable peut alors prétendre au remboursement des frais de constitution de garanties qu'il a supportés, dans les conditions prévues aux articles R. 208-3 à R. 208-6 du LPF (BOFiP-RPPM-PVBMI-50-40-§ 190-31/10/2012). Pour ce faire, il est nécessaire, là encore, de formaliser cette demande auprès du Directeur compétent.

Remise en cause du sursis de paiement

4-18 Cas de figure

Le sursis de paiement sera remis en cause et l'imposition sera due immédiatement sur les plus-values latentes en cas de :

- cession à titre onéreux, rachat, remboursement ou annulation des titres concernés par l'exit tax ;
- donation des titres lorsque le donateur est fiscalement domicilié dans un ETNC, sauf à démontrer que cette donation n'a pas été faite que dans un but principalement fiscal.

À NOTER Les cessions et opérations intra-groupes entre les sous-jacents (par exemple les filiales ou sous-filiales qui seraient cédées ou restructurées) ne sont pas de nature à remettre en cause le sursis et à engendrer une imposition immédiate des plus-values latentes, sauf cas particulier.

4-19 Décès du contribuable pendant la période de conservation

En cas de décès du contribuable avant la fin du délai de 2 ou 5 ans, l'impôt acquitté lors du transfert du domicile, ou son montant placé en sursis, fait l'objet d'un dégrèvement d'office.

■ Obligations du contribuable

Formulaires spécifiques et report dans la déclaration 2042 C

4-20 Déclaration au départ et déclaration de suivi

Le dispositif de l'exit tax s'articule autour de deux déclarations :

- la déclaration 2074-ETD, à souscrire dans les 90 jours précédant le transfert pour bénéficier du sursis de paiement sur option (CGI, ann. II art. 91 duodécies) (voir § 4-15) ;
- la déclaration 2074-ETS de suivi des impositions, à souscrire au titre des années suivant celle du transfert du domicile fiscal hors de France, le cas échéant. Cette déclaration doit être déposée chaque année (pendant 2 ou 5 ans) suivant le transfert, dans les mêmes délais que les formulaires 2042 et 2042 C. Peu importe à cet égard que le contribuable ne dispose plus de revenus de source française.

Le contribuable n'est toutefois tenu de déposer une déclaration 2074-ETS annuelle que pour la créance de complément de prix et les plus-values en report d'imposition.

En cas de nouveau transfert du domicile sur cette période, il sera nécessaire d'en informer le service des impôts des particuliers non-résidents dans un délai de 2 mois à compter dudit transfert.

À l'issue de la période de sursis, le formulaire 2074-ETD doit encore être souscrit à l'issue du délai de conservation de 2 ou 5 années en l'absence de tout évènement.

■ Sur le formulaire n° 2074-ETS, il convient de mentionner distinctement le montant des plus-values latentes, la date du transfert du domicile fiscal, l'adresse du nouveau domicile, le montant de l'impôt correspondant aux plus-values et créances, ainsi que tous les éléments nécessaires au calcul de cet impôt.

■ Sur la déclaration de revenus 2042-C, doit être reportée la somme des plus-values latentes, des créances trouvant leur origine dans une clause de complément de prix et des plus-values précédemment placées en report d'imposition et, le cas échéant, le montant de l'impôt en sursis de paiement.

■ Les déclarations 2042, 2042-C et 2074-ETD sont déposées au service des impôts des particuliers dont dépendait le contribuable avant le transfert de son domicile fiscal hors de France.

4-21 Particularités en cas d'expiration du sursis de paiement

En cas d'expiration du sursis de paiement (voir § 4-18), les déclarations (2042, 2042-C et 2074-ETD) doivent être déposées au service des impôts des particuliers non-résidents l'année suivant l'expiration du sursis, en précisant notamment la nature et la date de l'évènement ayant entraîné l'expiration du sursis, ainsi que le montant des plus-values latentes constatées initialement lors du transfert du domicile fiscal.

Il sera nécessaire de s'acquitter de l'impôt pour lequel le sursis de paiement a expiré auprès du service en joignant une copie des avis d'imposition établis au titre de l'année du transfert du domicile fiscal.

En conséquence, il conviendra de diminuer le montant de l'impôt porté sur la déclaration 2042-C déposée au titre de l'année d'expiration du sursis de paiement.

Le manquement à l'obligation de dépôt de l'une de ces déclarations entraîne **l'exigibilité immédiate** de l'ensemble des plus-values, à défaut pour le contribuable d'avoir régularisé sa situation dans les 30 jours suivant la notification de mise en demeure qui lui aura été adressée (CGI, ann. III art. 41 ter vices E).

NOTE DE LA RÉDACTION

Les positions et opinions émises dans cette rubrique n'engagent que leur auteur.