

## L'extension à la fiscalité des personnes physiques de la condamnation jurisprudentielle de nos dispositifs de droit interne jugés contraires aux principes du droit communautaire

LA PRÉÉMINENCE DES PRINCIPES DU DROIT communautaire sur un certain nombre de nos dispositifs de droit interne vient d'être réaffirmée, s'agissant de la fiscalité des entreprises, par l'arrêt du Conseil d'État Coreal gestion du 30 décembre 2003, le principe de la liberté d'établissement s'opposant à ce que l'article 212 de notre CGI puisse sanctionner la sous-capitalisation des filiales françaises de sociétés mères implantées dans un autre État membre de l'Union européenne ; l'arrêt Schneider Electric du 28 juin 2002 laisse à penser, par ailleurs, que le droit communautaire l'emporte sur les conventions fiscales bilatérales conclues entre deux États membres de l'Union (cf. nos chroniques publiées dans Banque Magazine n° 642 et 657).

La CJCE vient d'étendre cette prééminence du droit communautaire au domaine de la fiscalité des personnes physiques. Elle a considéré, en effet :

- que notre dispositif de l'*exit tax*, tel que prévu à l'article 167 bis du CGI, est condamnable sur le fondement de la liberté d'établissement, dans une espèce où le transfert du domicile fiscal ayant justifié la perception de notre *exit tax* s'était effectué de France en Belgique ;
- que l'exclusivité de l'application du régime favorable de l'option pour le prélèvement libératoire aux produits de placements à revenu fixe de source française, est contraire à la liberté de circulation des capitaux et à la libre prestation de services au sein de l'Union européenne.

Il a paru intéressant d'examiner les implications de ces deux arrêts.

### I La condamnation de l'*exit tax*

#### 1. Le champ d'application et l'exposé du mécanisme

Introduit par la loi de finances pour 1999, et codifié à l'article 167bis du CGI, il érige le transfert du domicile fiscal de France à l'étranger, en un fait générateur d'imposition au taux

de 26 %, prélèvements sociaux inclus, des plus-values latentes constatées, au moment de ce transfert, par les personnes physiques détentrices d'une participation substantielle (conférant un droit aux bénéfices supérieur à 25 %), dans le capital d'une société : sont concernés les contribuables qui, au cours des dix dernières années, ont été fiscalement domiciliés en France pendant six ans. L'impôt afférent à la plus-value constatée sur les titres demeurés dans le patrimoine des contribuables à l'expiration d'un délai de cinq ans suivant le transfert du domicile ou, dans l'hypothèse d'un retour en France antérieur à cette date, à la date de ce retour, est dégrevé d'office.

Les contribuables ont la possibilité d'obtenir le bénéfice du sursis de paiement de l'impôt calculé sur la plus-value latente, à la condition de désigner un représentant établi en France et de constituer des garanties susceptibles d'être agréées par le comptable chargé du recouvrement de l'impôt. Ils sont tenus à une obligation déclarative aussi longtemps que le sursis de paiement n'est pas expiré. S'il est comparable à l'impôt français, l'impôt acquitté à l'étranger sur la plus-value effectivement réalisée postérieurement au transfert du domicile hors de France, est imputable sur l'impôt établi en France.

#### 2. La saisine de la CJCE

Elle a résulté d'un recours pour excès de pouvoir contre le décret d'application, formé par un contribuable ayant quitté la France pour exercer son activité professionnelle en Belgique (affaire Lasteyrie du Saillant) : bien qu'il ne s'estime pas habilité à apprécier la conformité au droit communautaire de nos lois internes, le Conseil d'État s'est estimé habilité à apprécier cette conformité au travers d'un décret d'application ; cette manière de procéder a incontestablement permis d'accélérer le cours de la procédure, et elle constitue, ce faisant, un précédent intéressant.



JEAN-JACQUES  
CAPPELAERE  
Fiscaliste

Réuni en formation d'assemblée le 14 décembre 2001, il a ainsi jugé :

- que le dispositif de l'*exit tax* n'était pas contraire à la liberté d'aller et de venir consacrée par la déclaration des Droits de l'homme et du citoyen et par la Convention européenne des Droits de l'homme ;
- que, néanmoins, la question se posait effectivement de savoir si ce dispositif est compatible avec l'article 43 du Traité CE qui pose le principe de la liberté d'établissement au sein de l'UE : la Haute Assemblée a renvoyé d'office à la CJCE, estimant que ce moyen présentait une difficulté sérieuse, compte tenu, entre autres, des sujétions que peut comporter la constitution de garanties par les contribuables désireux de bénéficier du sursis de paiement.

### 3. La décision de la CJCE

La CJCE a condamné le mécanisme de l'*exit tax* au nom de l'interdiction, édictée par l'article 43 du Traité CE, des restrictions à la liberté d'établissement, analysée comme l'une des dispositions fondamentales du droit communautaire : aux termes de cet article, «*la liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprise, et notamment la constitution de sociétés... dans les conditions définies par la législation du pays d'accueil pour ses propres ressortissants...*».

Selon la jurisprudence de la Cour, cette liberté concerne aussi bien l'État de sortie que l'État d'accueil ; elle s'oppose à ce qu'un État membre entrave l'établissement, dans un autre État membre, de l'un de ses ressortissants.

Elle a constaté, à cet égard, que l'article 167 bis exerçait un effet dissuasif dans la mesure où les contribuables transférant leur domicile fiscal de France dans un autre État membre sont soumis, par le seul fait de ce transfert, à un impôt sur un revenu qu'ils n'ont pas réalisé, ce traitement étant désavantageux par rapport à une personne maintenant sa résidence en France.

Se référant aux modalités d'application du dispositif, elle a considéré que la nécessité de constituer des garanties pour bénéficier du sursis de paiement, confirmait la restriction de principe à la liberté d'établissement, le contribuable se trouvant privé de la jouissance de son patrimoine donné en garantie.

Elle a observé, par ailleurs, que le dispositif était disproportionné par rapport à l'objectif recherché, qui est de prévenir l'évasion fiscale, dès lors qu'on ne peut présumer l'intention de contourner la loi fiscale de la part de tout candidat à l'expatriation.

Elle a écarté, enfin, les arguments tirés de la perte de recettes fiscales et de la nécessité de préserver la cohérence de notre système fiscal : la règle de principe est que ne sont soumis à l'impôt sur le revenu que les revenus perçus ou acquis, et non pas les revenus simplement latents.

### 4. Le champ d'application utile de la liberté d'établissement

La liberté d'établissement va au-delà de la liberté d'aller et de venir à laquelle notre dispositif de l'article 167 bis ne contrevient pas. En l'espèce, le transfert du domicile fiscal de France en Belgique était motivé, selon les dires du contribuable, non contredits par le juge national, par l'exercice d'une activité professionnelle en Belgique et, par voie de conséquence, l'application du principe de la liberté d'établissement n'était pas contestée.

La question se pose de savoir si le transfert de domicile fiscal de France dans un autre État membre pour y exercer une activité salariée qui ne relève pas de la liberté d'établissement, laquelle ne vise, en effet, que l'exercice d'activités non salariées, peut entraîner ou non l'application de l'article 167 bis : il semble qu'il puisse y être répondu par l'affirmative, non pas au nom de la liberté d'établissement, mais à celui de la libre circulation des travailleurs, expressément consacrée par l'article 39 du Traité CE.

L'inapplicabilité de notre dispositif de l'*exit*

*tax* sur le fondement du droit communautaire relatif à la liberté d'établissement et à la liberté de circulation des travailleurs ne vise que les transferts de domicile fiscal de France dans un autre État membre ; la question pourrait, toutefois, se poser de savoir si le champ du Traité CE n'est pas susceptible d'extension par le truchement d'accords liant la Communauté européenne à des États tiers tel celui conclu avec la Suisse sur la libre circulation des personnes.

## II La condamnation, par la CJCE, du système de l'option pour le prélèvement libératoire réservée aux produits de placements à revenu fixe de source française

### 1. Les caractéristiques de notre dispositif du prélèvement libératoire, appliqué à certains produits de placements à revenu fixe

Conformément aux dispositions de l'article 125A du Code général des impôts, les personnes physiques qui bénéficient d'intérêts, ar-rérages et produits de toute nature de fonds d'État, obligations, titres participatifs, bons et autres titres de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, dont le débiteur est domicilié ou établi en France, peuvent opter pour leur assujettissement à un prélèvement qui libère les revenus auxquels il s'applique de l'impôt sur le revenu : le taux de ce prélèvement est de 16 % depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004 (26 % avec les prélèvements sociaux).

### 2. La mise en place, par la commission de l'Union européenne, d'une procédure d'infraction contre la France

La commission a estimé que cette législation était contraire aux principes de libre circulation des capitaux et de libre prestation de services tels que visés respectivement par les articles 49 et 56 du traité CE, et, par une demande du 25 juillet 2001, a enjoint la France de modifier sa législation pour mettre fin à la discrimination : elle a fait valoir que les contribuables concernés étaient dissuadés de contracter avec des organismes ou des personnes établies hors de France, dans la mesure où les revenus de ces contrats sont globalisés avec leurs autres revenus pour être soumis à un taux d'imposition généralement plus élevé que celui du prélèvement libératoire.

La France n'ayant pas obtempéré à la demande de la commission, cette dernière a saisi la CJCE le 22 mars 2002.

### 3. La décision de la CJCE

La Cour a suivi la commission : elle a estimé « *qu'en excluant de manière absolue l'application du taux du prélèvement libératoire aux revenus découlant de placements et de contrats visés aux articles 125OA et 125A du CGI, dont le débiteur n'est pas domicilié en France, la République française a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 56 CE* » (CJCE 4-3-2004 aff. 334/02).

## Conclusion

La condamnation sur le fondement de la libre circulation des capitaux et de la libre prestation de services, de l'exclusivité d'application du prélèvement libératoire aux intérêts et produits assimilés de source française, est transposable au régime d'imposition atténuée des dividendes de source française (avoir fiscal), mis en œuvre par la loi de réforme fiscale du 12 juillet 1965.

Il est significatif de constater, à cet égard, que la suppression du mécanisme de l'avoir fiscal par la dernière loi de finances, et son remplacement par un abattement de 50 % sur le montant des revenus distribués, assorti d'un crédit d'impôt de 50 % plafonné en valeur absolue, intègrent cette nouvelle donne européenne :

- le nouvel abattement de 50 % et le crédit d'impôt plafonné sont élargis aux revenus distribués par les sociétés ayant leur siège dans un État de la Communauté européenne ou dans un État lié à la France par une convention fiscale ;
- l'abattement annuel de 1 220 € ou de 2 440 € selon le cas, se superpose désormais au nouvel abattement de 50 %, tout en se voyant conférer la même extension géographique.

Cette adaptation récente montre, s'il en était besoin, la force contraignante des principes du droit communautaire ; ils condamnent tout autant les mécanismes d'incitation fiscale fondés sur la préférence nationale, que l'institution de régimes restrictifs d'application générale présentés avec un objectif affiché de lutte contre l'évasion fiscale internationale, mais répondant également au souci, moins avouable, de « sanctuariser » notre pays, confronté à la concurrence fiscale des autres États.

La nouvelle contrainte européenne ne peut que déboucher, à terme, sur la baisse de nos prélèvements obligatoires. ■