

Les récentes dispositions fiscales françaises et leurs implications pour les français du Japon

Stéphane AUSTRY

Avocat associé

CMS Bureau Francis Lefebvre

Présentation à l'UFE-Japon

mardi 26 mai 2015

Plan de la présentation

- 1 – Atténuation par le Conseil constitutionnel des durcissements de la fiscalité des revenus**
- 2 – Nouvelle fiscalité des plus values sur valeurs mobilières**
- 3 – Précisions sur le régime fiscal des revenus fonciers et des plus-values immobilières des non résidents**
- 4 – Régularisations des actifs dissimulés à l'étranger**

1. Atténuation par le Conseil constitutionnel des durcissements de la fiscalité des revenus

Rappel des mesures envisagées par les LFI pour 2012 et 2013

La LFI pour 2012 et celle pour 2013 telle qu'adoptées par le Parlement prévoyait que les contribuables auraient du être soumis aux mesures suivantes :

- **Nouvelle tranche du barème** de l'impôt sur le revenu :
45 % sur la fraction de revenu imposable au-delà de 150 000 € par part
- **Contribution sur les hauts revenus** :
3 % ou 4 % sur la fraction de « revenu fiscal de référence » au-delà de 250 000 € (500 000 € pour un couple soumis à imposition commune)
- **Contribution exceptionnelle sur les très hauts revenus d'activité**
18 % au-delà de 1 M€ par bénéficiaire (c'est cette contribution qui aurait conduit à une imposition globale de **75 %**)

Interdiction des impositions confiscatoires par le Conseil constitutionnel (1/2)

Décision n°2012-662 DC du 29 décembre 2012 :

- **Le principe d'égalité devant les charges publiques** ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ;
- Il convient, pour apprécier le respect de ce principe, de prendre en compte l'ensemble des impositions portant sur le même revenu et acquittées par le même contribuable et d'en déduire un « **taux marginal maximal d'imposition** » correspondant à celui que payerait le contribuable qui devrait acquitter le montant le plus élevé de chacune des impositions pesant sur son revenu ;

Interdiction des impositions confiscatoires par le Conseil constitutionnel (2/2)

– **Annulation :**

- Du relèvement de 60% à 75% du prélèvement obligatoire libérateur sur les produits des bons anonymes qui portait le taux marginal maximal applicable à 90,5 %;
- De l'augmentation du taux de la contribution salariale sur les gains retirés de l'exercice de stock-options ou de l'attribution d'actions gratuites qui portait le taux marginal maximal applicable à 77 % ou 72 % ;
- Du nouveau régime d'imposition des plus-values réalisées sur la cession de terrains à bâtir, qui portait le taux marginal maximal applicable à 82 %;

- **Pas d'annulation** en revanche du nouveau taux marginal de 45 % de l'IR mais censure du prélèvement de 21 % institué 1 an plus tôt pour la fraction des retraites chapeaux excédant 24 000 € par mois, qui avait pour effet de porter le taux marginal maximal applicable à ces revenus à plus de 75 %

Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (art. 223 sexies du CGI, art. 2 de la LFI pour 2012) (1/3)

➤ Champ d'application et taux de la contribution :

↳ contribuables dont le « revenu fiscal de référence » excède 250 000 € (500 000 € pour un couple soumis à imposition commune)

Fraction du revenu fiscal de référence	Contribuable célibataire, veuf, séparé ou divorcé	Contribuables mariés ou Pacsés, soumis à imposition commune
Inférieure ou égale à 250 000 €	0 %	0 %
Comprise entre 250 001 € et 500 000 €	3 %	0 %
Comprise entre 500 001 € et 1 000 000 €	4 %	3 %
Supérieure à 1 000 000 €	4 %	4 %

Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (art. 223 sexies du CGI, art. 2 de la LFI pour 2012) (2/3)

- Conditions d'application aux non résidents :
 - ↳ limitation aux revenus et plus-values de source française : les revenus non taxables en France ne sont pas compris dans le revenu de référence
 - ↳ en revanche, la notion de revenu fiscal de référence inclut les revenus de source française même lorsqu'ils sont exonérés par une convention fiscale
 - ↳ mécanisme du quotient ne joue que si le revenu fiscal de référence est inférieur au cours des deux années précédentes au « revenu fiscal de référence mondial »
- Conséquences pratiques :
 - ↳ contribution exceptionnelle liquidée automatiquement par l'administration fiscale avec la déclaration de revenus

Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (art. 223 sexies du CGI, art. 2 de la LFI pour 2012) (3/3)

- Contestation devant le Conseil constitutionnel (décision n°2014-435 QPC du 5 décembre 2014) :
 - ↳ exclusion du champ d'application de la CEHR des revenus soumis à prélèvement libératoire en 2011 alors que la loi a été introduite fin 2011

- Conséquences pour les non-résidents ? :
 - ↳ certains prélèvements sur les plus-values réalisés par des non-résidents sont également libératoires de l'IR
 - ↳ transposition du raisonnement dans cette hypothèse ?

Heurs et malheurs de la taxe à 75 % (1/2)

- Dispositif de la « contribution exceptionnelle de solidarité sur les très hauts revenus d'activité » prévu par l'art.12 de la LFI pour 2013 :
 - ↪ **18 %** (cumul : **75 %**) à compter de 1M€ par bénéficiaire
 - ↪ Limitée aux années 2012 et 2013
 - ↪ Applicable non seulement aux résidents mais aussi aux non résidents

- Dispositif censuré par le Conseil constitutionnel : *« en soumettant à cette contribution exceptionnelle les revenus des personnes physiques, sans tenir compte, comme pour l'imposition de l'ensemble du revenu à l'impôt sur le revenu et la contribution exceptionnelle prévue par l'article 223 sexies du code général des impôts, de l'existence du foyer fiscal, le législateur a méconnu l'exigence de prise en compte des facultés contributives »*

Heurs et malheurs de la taxe à 75 % (2/2)

- Avis du Conseil d'Etat du 21 mars 2013 : « *la modification du barème de l'impôt sur le revenu ou de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus ne saurait porter, sans risque de censure par le juge constitutionnel, le taux marginal maximal d'imposition au-delà des deux tiers* »
- Introduction par l'art. 15 de la LFI pour 2014 d'une « *taxe exceptionnelle de solidarité sur les hautes rémunérations versées par les entreprises* » pour 2013 et 2014 :
 - ↳ 50 % de la part de la rémunération qui excède 1 M€
 - ↳ Limitation aux revenus d'activité : salaires mais aussi jetons de présence, pensions, attribution de stock-options,...
 - ↳ Peut concerner aussi les rémunérations versées à des non résidents

2. Nouvelle fiscalité des plus values sur valeurs mobilières

Evolution du taux des prélèvements sur les plus values sur valeurs mobilières depuis 2004

Année	Taux du PFL	Taux global des prélèvements sociaux	Taux total des prélèvements fiscaux et sociaux
2004	16 %	10,3 %	26,3 %
2005	16 %	11 %	27 %
2008	18 %	11 %	29 %
2009	18 %	12,1 %	30,1 %
Janvier 2011	19 %	12,3 %	31,3 %
Octobre 2011	19 %	13,5 %	32,5 %
Juillet 2012	19 %	15,5 %	34,5 %

Soumission au barème de l'IR des plus-values sur valeurs mobilières des résidents prévue par la LFI pour 2013

- Pour les plus-values ordinaires réalisées en 2012, augmentation du taux forfaitaire de 19 % à **24 %**, soit un impôt de 43,5 % avec les prélèvements sociaux et la contribution sur les hauts revenus
- Pour les plus-values réalisées à compter du 1er janvier 2013, basculement au barème progressif avec un taux maximum de **45 %** soit un impôt de 64,5 % avec les prélèvements sociaux et la contribution sur les hauts revenus (une fraction de CSG de 5,1 % sera déductible des bases de l'IR de l'année suivante)
- Abattement fonction de la durée de détention des titres :
 - 20 % pour une durée de deux à moins de quatre ans,
 - 30 % pour une durée de quatre ans à moins de six ans
 - 40 % au-delà de six ans de détention

Réforme remise en cause par l'art. 17 de la LFI pour 2014 pour les plus-values réalisées à/c du 1^{er} janvier 2013

- Confirmation du principe du basculement au barème progressif
- Mais révision complète des mécanismes d'abattement à la suite des recommandations des « assises de l'entrepreneuriat » :
 - abattement de droit commun au taux de 50 % après deux ans de détention et 65 % après huit ans ;
 - abattement renforcé au taux de 50 % après un an de détention, 65 % après quatre ans et 85 % après huit ans.
- Abattement renforcé applicable aux cessions :
 - de titres de PME souscrits ou acquis dans les dix ans de sa création ;
 - de participations supérieures à 25 % au sein du groupe familial ;
 - de titres de PME par des dirigeants prenant leur retraite.

Soumission au barème de l'IR des plus sur valeurs mobilières : conséquences pour les non résidents

➤ **244 bis B (plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux) :**

- Rappel : prélèvement applicable seulement sur les cessions de titres de sociétés françaises dans lesquels un non-résident détient une participation minimale de 25 % ;
- le prélèvement porté à 45 % reste libératoire de l'IR ;
- lorsque le prélèvement excède la différence entre (i) le montant d'impôt qui résulterait de l'application de l'article 197 A du CGI aux plus-values et autres revenus de source française perçus par le contribuable et (ii) le montant d'impôt qui résulte de l'application de l'article 197 A du CGI (taux minimum 20%) à ces autres revenus de source française (i.e. plus-values exclues), l'excédent est restituable

➤ **Art.13, 2 a) de la convention fiscale franco-japonaise** attribue le droit d'imposition à la France lorsque :

- la participation est d'au moins 25 % du capital de la société à un moment quelconque au cours de la période d'imposition considérée ;
- et que les titres cédés représentent au total au moins 5 % du capital de la société pendant la même période.

Stock options des non résidents : confirmation de l'application de la fiscalité française

- Instruction du 2 mars 2012 : confirmation de la position de l'administration française sur le droit de la France d'imposer les gains de stock-options perçus par les non résidents sur le fondement de l'article 15 des conventions fiscales (traitements et salaires) dès lors que les stock-options ont été attribuées à l'occasion de l'exercice d'une activité salariée en France
- CE, 1^{er} avril 2015, min. c/ de Bohan : la convention fiscale franco-belge ne fait pas obstacle au droit d'imposer de la France :
 - ✓ Droit d'imposer limité au prorata de la durée d'exercice de l'activité professionnelle en France par rapport à la période d'indisponibilité
 - ✓ Solution différente pour les mandataires sociaux lorsque la convention n'attribue pas à la France le droit d'imposer leurs revenus
- Solution transposable à l'application de la convention franco-japonaise

3. Précisions sur le régime fiscal des revenus fonciers et des plus-values immobilières des non résidents

Réforme de la taxation des revenus fonciers et des plus values immobilières des non résidents (1/2)

- Jusqu'à l'art 29 de la LFR II pour 2012, pas d'assujettissement des non résidents aux prélèvements sociaux :
 - Critères d'assujettissement : résidence fiscale en France et, depuis 2004 pour la CSG-CRDS sur les revenus d'activité, affiliation à un régime de sécurité sociale
 - Conséquence : pas d'assujettissement des non résidents, y compris pour les revenus de sources françaises que la France aurait le droit d'imposer en vertu des conventions fiscales

- Extension des prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social et contributions additionnelles à ce prélèvement, soit au total 15,5 %) :
 - Aux revenus fonciers provenant d'immeubles situés en France à compter du 1^{er} janvier 2012
 - Aux plus values immobilières ou plus values sur sociétés à prépondérance immobilière constatées depuis le 17 août 2012

Réforme de la taxation des revenus fonciers et des plus values immobilières des non résidents (2/2)

➤ Conséquences pour les revenus fonciers :

- Charge fiscale sur les revenus fonciers accrues de 15,5 % sans possibilité de bénéficier de la déductibilité partielle de la CSG (pas prévue par la loi)
- Notification aux non résidents concernés d'un avis d'imposition spécifique pour les prélèvements sociaux (première fois en 2013)

➤ Conséquences pour les plus values :

- Pour les plus values, la charge supplémentaire de 15,5 % s'ajoutera au prélèvement prévu par l'article 244 bis A du CGI lorsque les plus-values seront réalisées par une personne physique. Le taux du prélèvement sera ainsi porté de :
 - 19 % à 34,5 % pour les personnes qui résident dans un Etat de l'UE ou de l'EEE ;
 - 33 1/3 % à 48 5/6 % pour les personnes qui résident dans un Etat non membre de l'UE ou de l'EEE (jusqu'au 1^{er} janvier 2015)
- Contributions sociales prélevées dans les mêmes conditions que prélèvement de l'art 244 bis A au moment de la réalisation de la plus value qui constitue le fait générateur de l'impôt

Contestation de la réforme au regard des normes supra-législatives : des nouveautés (1/3)

- Pas de contestation possible sur le fondement du droit constitutionnel ou des conventions fiscales :
 - Le Conseil constitutionnel a expressément jugé la disposition conforme à la Constitution (décision n°2012-654 DC du 9 août 2012)
 - Les conventions fiscales permettent à la France d'imposer les revenus et plus values immobilières de source française, y compris les plus values sur les parts de société à prépondérance immobilière (art 6 et 13 § 3 de la convention franco-japonaise)

Contestation de la réforme au regard des normes supra-législatives : des nouveautés (2/3)

- Remise en cause au regard du règlement CE/883/2004 du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale :
 - Rappel règlement 883/2004 : attribution du droit d'appliquer la législation sociale à l'Etat membre dans lequel le travailleur salarié exerce son activité professionnelle (condamnation de la France pour les prélèvements sur les revenus d'activité)
 - Confirmation par la Cour de justice de l'extension de cette règle aux prélèvements sociaux sur les autres revenus
 - CJUE 26 fév. 2015 aff. 623/13, de Ruyter : alors même qu'ils sont assis sur les revenus du patrimoine, les prélèvements sociaux relèvent du champ d'application du règlement, indépendamment de l'exercice par les personnes assujetties de toute activité professionnelle
 - Action en manquement de la Commission européenne contre la France à propos de l'application des prélèvements sociaux aux plus-values des non résidents UE
- Applicabilité aux résidents hors UE ?
 - Certaines dans certains cas : exemple dans le cas de la Suisse qui a conclu avec l'UE un accord bilatéral qui étend les principes du règlement de 2004 au cas des travailleurs salariés en Suisse
 - Quid pour le Japon ? Incidence de l'accord de sécurité sociale France-Japon ?

Contestation de la réforme au regard des normes supra-législatives : des nouveautés (3/3)

- Non-conformité de l'art.244 bis A avec le principe de libre circulation des capitaux :
 - CE, 20 octobre 2014, min. c/ SCI Saint-Etienne : juge l'art.244 bis A contraire à ce principe pour l'imposition de résidents suisses au titre de l'imposition d'une plus-value immobilière réalisée en France
 - CE 26 décembre 2013, min. c/ Kramer : « clause de gel » du Traité ne joue pas pour les investissements immobiliers patrimoniaux
 - Alignement du taux du prélèvement des résidents d'Etats tiers sur le taux applicable aux résidents UE par l'art.60 de la LFR pour 2014 à compter du 1^{er} janvier 2015
- Conséquences pour les résidents japonais ayant réalisé avant le 1^{er} janvier 2015 une plus-value immobilière patrimoniale en France
 - Possibilité d'invoquer une atteinte à la libre circulation des capitaux puisque le prélèvement global est sensiblement plus élevé que celui supporté par les résidents (48 5/6 % contre 34,5 %)
 - Conséquences : a minima restitution du prélèvement à hauteur de la différence, au mieux restitution de l'intégralité de l'imposition prélevée

4. Régularisations des actifs dissimulés à l'étranger

Rappel de la procédure « Woerth » mise en place en 2009

- Aucun encadrement général mais concessions généralement obtenues de l'administration :
 - pas de procédure pénale ni de procédure douanière
 - réduction des pénalités de 40 % pouvant aller jusqu'à 10 %
 - Sanctions pour absence de déclaration des comptes bancaires à l'étranger plafonnées à 10 000 €

- Résultats significatifs :
 - 4700 dossiers ouverts
 - 7 Mds€ d'actifs non déclarés régularisés
 - 1 Md€ de recettes supplémentaires en impôts et pénalités

La circulaire « Cazeneuve » et sa mise en oeuvre

- **Nouveaux principes énoncés par la circulaire « Cazeneuve » du 21 juin 2013 :**
 - Distinction entre « fraudeurs passifs » (pénalité réduite à 15 %) et « fraudeurs actifs » (pénalité réduite à 30 %)
 - Amende pour non déclaration des comptes à l'étranger portée de 5 % à 1,5 % (« fraudeurs passifs ») ou 3 % (« fraudeurs actifs »)
 - Création d'un Service de Traitement des Régularisations (STDR)

- **Résultats significatifs en 2014**
 - 24 000 dossiers ouverts
 - 2 Mds€ de recettes supplémentaires en impôts et pénalités attendues pour 2014
 - Principales juridictions concernées : Suisse (près de 90 %) et Luxembourg (environ 7 %)
 - Dans près de 70 % des cas origine des fonds provient d'une succession ou d'une donation

Merci de votre attention
ありがとうございます

- Stéphane AUSTRY
 - Direct dial : +33 1 47 38 55 59
 - stephane.austry@cms-bfl.com