

Une nouvelle taxe sur les résidences secondaires des non-résidents contraire aux principes de légalité vis-à-vis du droit européen, de territorialité de l'impôt et d'égalité de traitement devant l'impôt.

Un épais nuage fiscal vient d'assombrir le ciel des expatriés et étrangers non-résidents de l'hexagone. Dans le contexte de la réforme de l'impôt sur la fortune (ISF), la loi de finances rectificative pour 2011 présentée par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, porte parole du Gouvernement, au Conseil des Ministres du mercredi 11 mai 2011, prévoit dans son article 17 de financer en partie la réforme par une taxation des résidences secondaires des non-résidents dans le but invoqué de faire participer les expatriés français et les étrangers qui n'ont pas leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4B du Code Général des Impôts au financement des services publics nationaux dont ils sont supposés bénéficier (police et gendarmerie, justice et infrastructures nationales).

L'assiette de la taxe sera constituée de la valeur locative mentionnée à l'article 1409 du Code précité et le taux de la taxe est fixé à 20%. L'introduction de cette nouvelle taxe s'assortit d'une obligation déclarative fixée au début du mois de mai, à compter de 2012.

L'idée est d'imposer aux non-résidents l'équivalent d'une seconde taxe foncière selon le ministre du budget, en plus de celle déjà acquittée par ces derniers, et de la taxe d'habitation qui l'une comme l'autre financent des besoins locaux. Elle devrait s'appliquer à 360 000 résidences secondaires sur un total de 3.2 millions et devrait rapporter au budget de l'Etat quelques 176 millions d'euros. Cependant elle contribue à stigmatiser et pénaliser les Français expatriés et les étrangers non-résidents possédant une résidence en France (une grande partie d'entre eux étant des citoyens de l'Union Européenne).

Cette mesure ne manquera pas d'affecter par exemple les fonctionnaires européens et les fonctionnaires internationaux dont l'essentiel de la carrière se fait hors du cadre national. En effet, si l'on croyait avoir compris des déclarations du ministre du budget lors de son audition au Sénat sur ce sujet que les expatriés « pour raisons professionnelles » ne seraient pas concernés, on s'aperçoit en fait à la lecture de l'article 17 que cette taxe ne s'appliquera pas uniquement l'année du transfert du domicile fiscal hors de France et les cinq années suivantes aux redevables qui justifieront d'avoir été fiscalement domiciliés en France de manière continue au titre d'au moins trois années consécutives dans les dix années précédant celle de ce transfert. Au delà de cette période de grâce, la nouvelle taxe frappera les expatriés (et étrangers non-résidents) qui ont conservé leur ex-résidence principale ou acquis une résidence secondaire parce qu'ils restent attachés à leur pays vers lequel, par ailleurs, ils bénéficient sur la base du statut du personnel de leur organisation d'un congé dans les foyers.

La présence des Français à l'extérieur de nos frontières, et en particulier au sein des organisations européennes et internationales, reste essentielle pour le « rayonnement de la France » et la valeur de leur contribution à l'accomplissement de la mission de l'organisation qui les emploie n'est plus à démontrer. Le besoin d'une réforme de l'impôt sur la fortune, à supposer qu'elle soit justifiée et que ses principes en soient équitables, suffit-elle à justifier une stigmatisation et une pénalisation de ces français de l'extérieur qui « n'ont pas laissé la France mais la servent » selon le mot du Président de la République alors candidat (discours de

Londres, 2007)? Même si à l'évidence le projet de loi de finances rectificative présenté au Conseil des Ministres semble donner une réponse positive à une telle question alors que la dénomination de l'habitation principale en France est un vieux sujet de revendication chez les expatriés (compte rendu de la réunion du bureau de l'AFE du 16 décembre 2005), c'est en ignorant que cette nouvelle taxe est contraire aux principes de légalité vis-à-vis du droit communautaire, de territorialité de l'impôt et d'égalité de traitement devant l'impôt.

1) Cette taxe est contraire au principe de légalité vis-à-vis du droit européen.

Le Traité de Lisbonne dans son article 45 confirme le principe fondamental de libre circulation (« la libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de l'Union ») ainsi que, dans son article 49, le principe de la liberté d'établissement (« les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat membre dans le territoire d'un autre Etat membre sont interdites »). L'article 50 ajoute dans ce contexte que ... « le Parlement européen, le Conseil et la Commission exercent les fonctions qui leur sont dévolues... en rendant possibles l'acquisition et l'exploitation de propriétés foncières situées sur le territoire d'un Etat membre par un ressortissant d'un autre Etat membre... ».

La nouvelle taxe des non-résidents constitue un obstacle transfrontalier discriminatoire supplémentaire pour les citoyens de l'Union Européenne qui survient au moment où la Commission Européenne vient de publier le 20 décembre 2010 un document référencé SEC (2010) sur la nécessité de lever les obstacles fiscaux transfrontaliers pour les citoyens de l'Union. C'est alors avec difficulté que l'on cherche à comprendre comment cette taxe pourrait être compatible avec la recommandation figurant en dernière ligne de l'introduction de ce document qui précise : « il ne faut pas que les règles fiscales dissuadent les particuliers de profiter du marché intérieur ». De toute évidence, cette taxe y contribuerait.

Ce document précité fait aussi référence dans sa seconde section aux difficultés et aux surtaxations auxquelles les citoyens de l'Union qui acquièrent des biens immobiliers dans les pays autres que leur pays de résidence doivent faire face. Il mentionne les obstacles fiscaux empêchant le recrutement de travailleurs d'un autre pays auxquels doivent faire face les entreprises, car il est bien évident qu'une surtaxation des non-résidents constitue une entrave à la libre circulation des travailleurs migrants à l'intérieur de l'Union.

L'article 17 dans ses motivations fait d'ailleurs référence à cette notion d'entrave à la mobilité des travailleurs puisqu'il mentionne : « Afin de ne pas désinciter à la mobilité des personnes, les redevables pouvant justifier qu'elles ont résidé de manière continue pendant au moins trois ans en France dans les dix ans précédant leur expatriation seront exonérés de la taxe au titre de l'année de l'expatriation et des cinq années suivantes ». En s'y référant, le texte admet le fait que cette taxe constitue une entrave à la mobilité et cherche à en adoucir les effets par une exemption limitée dans le temps.

Enfin, il est bien clair que l'introduction d'une telle taxe est une entrave à l'acquisition de biens immobiliers et au fonctionnement du marché unique dans la mesure où elle crée un surcoût différé sur l'acquisition et la gestion de biens immobiliers pour les citoyens au sein de l'Union en fonction de leur lieu de résidence. Elle est donc contraire au principe fondamental de la libre circulation des capitaux.

Sur la base des éléments ci-dessus, la nouvelle taxe est donc illégale vis-à-vis du droit communautaire dans sa lettre et dans son esprit.

2) Cette taxe est contraire au principe de la territorialité de l'impôt.

L'article 17 de la loi de finances rectificative pour 2011 précitée justifie la création de cette nouvelle taxe sur les non-résidents par le fait que les personnes physiques qui sont propriétaires d'un logement situé en France et en ont la libre disposition mais qui n'ont pas leur domicile fiscal en France et dont les revenus de source française ne représentent qu'une petite partie de leurs revenus mondiaux bénéficient de services publics nationaux au financement desquels ils doivent normalement participer à proportion de leurs capacités contributives par le biais du paiement d'impôts d'Etat.

L'article précité dans ses motifs ajoute qu'en effet, si ces non-résidents sont imposés à la taxe foncière sur les propriétés bâties et à la taxe d'habitation, qui concourent au financement des services publics locaux, ces personnes ne percevront pas de revenus fonciers, imposables en France et ne seront pas imposées en France à l'impôt sur le revenu au titre de leurs autres revenus.

Le texte conclut qu'afin de remédier à cette situation, peu conforme au principe constitutionnel d'égalité devant les charges publiques, il est proposé de créer une nouvelle taxe sui generis sur les résidences secondaires détenues par ces personnes.

Ce faisant, cette nouvelle taxe est totalement en contradiction avec le principe fondamental de territorialité de l'impôt ! C'est pourtant un principe fondamental qui structure l'ensemble de la fiscalité française des personnes physiques. C'est même une caractéristique particulière de la France, pays du droit du sol, et s'il convient de le remettre en cause, alors il va falloir revoir l'ensemble du système d'imposition et ne pas se limiter à cette taxation des résidences secondaires des non-résidents.

Dans un passé récent, lors du débat sur la contribution de solidarité nationale, le Gouvernement s'est montré défavorable à un tel bouleversement des règles de territorialité de l'impôt et son principe, ainsi qu'une américanisation du droit fiscal français, avaient été formellement écartés lors de son examen par la Commission des finances à la fin de 2010. A la proposition du président de la Commission des finances de l'Assemblée Nationale de faire payer un impôt aux expatriés, la secrétaire d'Etat chargée du Commerce extérieur, avait affirmé dans sa réponse du Gouvernement du 22 octobre 2010 que celui-ci ne souhaitait pas faire de réforme dans ce domaine en déclarant : « Le Gouvernement n'est donc pas favorable à un changement des règles de territorialité actuelles, même si nous sommes naturellement ouverts à une réflexion plus globale sur la réforme fiscale, ainsi que l'a indiqué le Président de la République ».

Il était précisé que les Français vivant à l'étranger sont imposés selon les règles fiscales de leur pays de résidence et inversement les étrangers vivant en France sont imposés selon les règles fiscales françaises.

La secrétaire d'Etat chargée du Commerce extérieur ajoutait qu'il faut éviter tout amalgame et dissiper les malentendus :

► Les résidents français, quelle que soit leur nationalité, sont imposables en France sur l'ensemble de leurs revenus et de leur patrimoine, où qu'ils soient perçus ou situés dans le monde ;

► Et ceux qui ne résident pas en France – et utilisent donc peu ou pas les services publics disponibles sur notre territoire – sont imposables dans leur pays de résidence, et contribuent donc au financement des services publics là où ils résident.

En repoussant un changement de doctrine fiscale, la représentante du Gouvernement rejetait l'idée qu'il existerait un différentiel d'imposition entre Français de l'étranger et résidents français. Cela peut se produire, ajoutait-elle, mais ce n'est pas toujours le cas notamment s'agissant de nos grands voisins que sont l'Allemagne et les Etats-Unis. Et de conclure que les Français de l'étranger paient donc de l'impôt, parfois plus que les résidents français.

Comment en quelques mois ces Français qui utilisaient peu ou pas les services publics disponibles sur le territoire français ou à l'extérieur de l'hexagone, et mieux encore les étrangers non-résidents, en sont-ils venus à utiliser ces mêmes services et infrastructures à un tel niveau que se justifie la création d'une nouvelle taxe? Les Français de l'extérieur savent que si le réseau des services publics qui leur est offert, notamment via les lycées français par exemple ou les infrastructures routières, est l'un des meilleurs au monde, c'est parce qu'ils participent à leur financement en acquittant des frais de scolarité pour leurs enfants et des droits de péage élevés sur les autoroutes pour rejoindre leur résidence secondaire.

Comment justifier un tel revirement si ce n'est par le besoin urgent de trouver de l'argent, sous la contrainte d'un calendrier politique resserré, pour financer une réforme de l'ISF aux principes par ailleurs discutables sur le plan de l'équité fiscale ?

La secrétaire d'Etat ajoutait enfin : « Vous le voyez, il faut se méfier des solutions qui peuvent apparaître simples et surtout envisager la problématique fiscale dans son ensemble car au lieu de générer un gain budgétaire, cette proposition pourrait surtout avoir un coût ! » Si tel est le cas, il convient de mesurer le coût induit par la perte de revenus fiscaux provenant de l'ensemble de ceux, non-résidents français ou étrangers, qui préféreront vendre leurs résidences secondaires à des résidents non surtaxables, ou acheter dans un autre pays, en emportant ainsi les bénéfices fiscaux et les effets positifs sur l'emploi que peuvent générer les investissements immobiliers des non-résidents dans notre pays.

De plus, si l'abandon du principe de territorialité est le principe implicite de cette taxe, à l'inverse, imposer en France les Français de l'étranger nécessitera, symétriquement, de leur accorder les avantages fiscaux dont bénéficient les Français de France, comme en particulier les aides à l'accession à la propriété. Un Français qui réside à Milan ou à Vienne et y achète un appartement pour le louer va-t-il donc bénéficier à ce titre de la réduction d'impôt Scellier dès 2012 ?

Par la loi de finances rectificative présentée au Conseil des Ministres le 11 mai 2011, l'article 17 en présentant les éléments d'une nouvelle taxe sur les résidences secondaires des non-résidents introduit en fait une contribution nationale de solidarité déguisée en taxant sur la base de la valeur locative considérée comme un revenu. Certes le concept de taxation de la valeur locative existait sous le couvert de l'article 164C du Code Général des Impôts (CGI). Mais celui-ci était inopérant pour les Français non-résidents du fait de l'existence des conventions fiscales. Le fait d'abroger cet article 164C qui relevait du chapitre d'un impôt d'Etat sur le revenu pour créer cette taxe sur les non-résidents sous le chapitre des taxes diverses, soit deux chapitres plus bas dans la séquence du CGI, n'est qu'un artifice astucieux pour faire glisser cet impôt sur le revenu que représente la valeur locative hors du champ d'application des conventions fiscales internationales qui en neutralisaient l'effet !

Si le Gouvernement a refusé d'américaniser le droit fiscal français il y a quelques mois selon les paroles de la secrétaire d'Etat, en fait il a décidé de l'helvétiser ! Comme chez nos voisins suisses (mais pas uniquement), en se louant a lui-même sa résidence secondaire, on considère que le non-résident bénéficie d'une valeur de jouissance que l'on cherche à imposer car ce rendement en nature est considéré comme un revenu. L'article 17 confirme l'assimilation de cette nouvelle taxe à un impôt sur le revenu puisque, comme déjà mentionné ci-dessus, il se réfère bien à la notion de revenu en indiquant : « ces personnes ne percevront pas de revenus fonciers, imposables en France et ne seront pas imposées en France à l'impôt sur le revenu au titre de leurs autres revenus ».

Il s'agit donc ici d'introduire en taxant la valeur locative des non-résidents l'équivalent d'un rendement de l'impôt sur le revenu portant sur la valeur locative d'un immeuble en dérogeant au principe fondamental de territorialité de l'impôt, suivant la propre analyse du Gouvernement.

3) Cette taxe est contraire au principe de l'égalité de traitement devant l'impôt.

L'introduction de cette taxe contraire au principe de territorialité va de plus créer des situations d'inégalité et de distorsion devant l'impôt alors qu'elle se réclame de la justice fiscale.

D'une part, elle ne portera que sur la valeur locative des immeubles des non-résidents. Contrairement au droit fiscal helvétique qui fonde la taxation de la valeur locative sur un strict principe d'égalité de traitement entre propriétaires fonciers, la taxe de l'article 17 ne frappe que les non-résidents, expatriés français ou étrangers. Il y a dans cette conception de l'impôt une profonde inégalité de traitement entre citoyens de l'Union sans que rien d'incontestable ne vienne la justifier.

D'autre part, certaines situations vont conduire à de réelles distorsions de traitement. Par exemple, en ce qui concerne les fonctionnaires des institutions européennes et internationales, l'article 13 du Protocole 7 du Traité de Lisbonne stipule que « pour l'application des impôts sur le revenu et la fortune... les fonctionnaires de l'Union Européenne qui en raison de l'exercice de leurs fonctions au service de l'Union établissent leur résidence sur le territoire d'un pays membre autre que le pays du domicile fiscal qu'ils possèdent au moment de leur entrée au service de l'Union sont considérés tant dans leur pays de résidence que dans le pays du domicile fiscal, comme ayant conservé leur domicile dans ce dernier pays si celui-ci est membre de l'Union ». Résidents de leur pays d'origine, ils ne devraient donc pas être soumis a ce nouvel impôt sur la valeur locative considérée comme revenu taxable.

Le fonctionnaire international servant dans une organisation du système des Nations Unies sera dans une situation différente. A la lecture du point 3 du paragraphe B du rapport du Sénat du 27 janvier 1999 au nom de la Commission des Affaires Etrangères, de la défense et des forces armées sur le projet de loi autorisant l'adhésion de la France à la convention sur les privilèges et immunités des institutions spécialisées, on s'aperçoit que dès le début des années 1960 s'était posée la question du statut fiscal des fonctionnaires internationaux de ces organisations, travaillant dans ce cas spécifique à Genève mais souhaitant résider en France. Saisie de ce cas de figure, l'administration française, par simple lettre du représentant permanent de la France auprès des organisations internationales à Genève, avait fait savoir qu'elle ne considérerait pas ces fonctionnaires internationaux comme possédant leur domicile fiscal en France. Sur cette base, la

France n'ayant pas ratifié la Convention de 1947 durant plusieurs décennies, les fonctionnaires internationaux des organisations onusiennes avaient pu bénéficier d'une exonération fiscale. Cependant, on peut noter que ces fonctionnaires ne sont pas considérés non plus comme résidents dans leur pays d'accueil pour la plupart, mais simplement domiciliés, le statut de résident requérant des formalités de déclaration domiciliaires ou des procédures de demande de résidence auxquelles ces fonctionnaires ne sont pas soumis. En fait, à moins qu'ils bénéficient de la nationalité du pays d'accueil, ils ne sont domiciliés nulle part ! La note de la Direction Générale des Impôts du 18 mai 2007 concernant le statut fiscal des fonctionnaires internationaux basés à New York le confirme. Le droit interne américain ne les considère pas domiciliés fiscalement aux Etats-Unis et ils peuvent être considérés comme ayant leur domicile fiscal s'ils répondent aux critères de l'article 4B du CGI. Sinon, ils sont considérés comme résidents ni de France ni des Etats-Unis. Voil à qui va compliquer l'application de la nouvelle taxe si par malheur la loi de finances rectificative est adoptée...

Une telle différence de traitement dans la définition du domicile fiscal pour des situations professionnelles équivalentes auprès d'organisations dont le siège est situé hors de France entraîne une distorsion de traitement et une inégalité injustifiable face à l'impôt dans le cas de l'application de cette nouvelle taxe. Pourtant, comme l'indique dans le point 2 du paragraphe C le même rapport du Sénat, il faut « surtout répondre à un souci d'équité dans la mesure où on ne comprendrait pas que la France n'applique pas le même traitement à tous les fonctionnaires internationaux ».

On peut même imaginer une distorsion encore plus flagrante dans le cas de deux fonctionnaires d'une organisation des Nations Unies dont le siège est à New York ayant des fonctions et des postes de niveau similaires, ayant été domiciliés tous les deux à New York depuis plus de six ans, mais dont l'un irait en détachement auprès de l'UNESCO pour une durée de trois ans et l'autre auprès de l'OMI à Londres. Cinq ans après l'année de leur retour à New York, l'un sera taxable sur sa résidence secondaire, l'autre pas ! Cela crée une distorsion face à l'impôt injustifiée et inacceptable.

D'une façon générale, l'introduction de cette taxe conduirait en général à une distorsion de traitement entre deux personnes dans la même situation professionnelle selon qu'ils aient passé plus ou moins de cinq ans au delà de l'année du transfert à l'étranger.

Enfin, s'il s'agit de créer un impôt sur la valeur locative considérée comme un revenu, l'imposition doit reposer sur la capacité économique réelle du contribuable et non sur la fausse perception que le non-résident a une capacité contributive plus grande du seul fait qu'il est expatrié ou étranger. Dans ce cas, comme en Suisse, la valeur locative devrait s'ajouter aux autres sources de revenus des personnes physiques et être soumis à une imposition progressive, ce qui va dans le sens de l'équité. Le fait de financer le relèvement du seuil d'application de l'ISF par la création d'une taxe supplémentaire sur les non-résidents conduit à transférer la charge fiscale de catégories plus aisées vers les classes moyennes auxquelles appartiennent bon nombre de fonctionnaires internationaux dont la valeur du patrimoine est bien souvent inférieure au seuil d'application de l'ISF et qui par ailleurs acquittent d'autres taxes dans leur pays d'accueil. Le principe d'équité n'y trouve pas son compte.

Cette taxe ne satisfait donc pas aux principes d'égalité face à l'impôt et d'équité.

Jean-Claude Villemonteix

Fonctionnaire international

Docteur en Droit Social

Diplômé d'études approfondies de Sciences-Economiques

Diplôme universitaire de Médiation IUKB, Suisse

Master en Psycho-sociologie des Organisations (Université Johns Hopkins, Etats-Unis)

Diplômé d'Etudes Comptables Supérieures

Institut du Commerce International (Groupe NEGOCIA - Chambre de commerce et d'industrie de Paris) l'Institut de Formation à la Gestion du Personnel (Groupe ESSEC)

.

Mai 2011