

Notes pour l'intervention des 25 et 26 janvier 2010 à Tokyo et Kyoto
Michiel VAN SEGGELEN

INTRODUCTION GENERALE

Le nombre de ressortissants français venant s'installer temporairement ou définitivement dans un autre Etat est de plus en plus important. En effet au 31 décembre 2008 1.427.046 personnes étaient inscrites sur le Registre consulaire des Français établis hors de France, soit une hausse de 7,6 % par rapport à la population enregistrée un an auparavant (source France Diplomatie). Près de 8500 ressortissants français au Japon ont été recensés à la même période.

La situation juridique d'une personne expatriée, que ce soit de façon définitive ou temporaire, peut parfois être complexe.

En effet que le ressortissant expatrié souhaite se marier dans son pays d'accueil, on l'occurrence le Japon, qu'il y décède, qu'il hérite d'un parent en France, qu'il souhaite acquérir en France ou encore qu'il souhaite préparer sa succession en rédigeant un testament ou en voulant procéder à une donation en France, il sera toujours fait appel aux règles de droit international privé.

Il est bien entendu difficile d'aborder en peu de temps toutes les situations juridiques pouvant se poser, aussi aborderons nous quelques questions telles que le mariage d'un Français au Japon, son décès, l'acquisition ou la vente qu'il pourrait vouloir effectuer en France et la fiscalité de ses revenus fonciers français.

Avant toute analyse de cas particuliers il convient d'étudier la question préalable du domicile fiscal et plus généralement des conséquences fiscales de l'expatriation.

En effet la notion de domicile fiscal est très importante dans le sens où elle détermine la loi fiscale applicable aux revenus, au patrimoine et aux mutations à titre gratuit (donations et successions).

FISCALITE GENERALE

A] La notion de domicile fiscal

La notion de domicile fiscal n'est pas identique au Japon et en France.

En France

Une personne est considérée comme ayant son domicile fiscal en France lorsqu'elle se trouve dans l'un des quatre cas suivants :

- La personne a son foyer en France : le foyer s'entend du lieu où la personne ou sa famille (conjoint et enfants) habite normalement, c'est-à-dire le lieu de sa résidence habituelle, sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de sa profession ou de circonstances exceptionnelles
- La personne a son lieu de séjour principal en France : on retient ici le lieu de séjour de la personne elle-même sans s'attacher au lieu de séjour de sa famille
- La personne exerce une activité professionnelle en France

- La personne a en France le centre de ses activités économiques : c'est le lieu où la personne a effectué ses principaux investissements, où elle possède le siège de ses affaires ou le centre de ses activités professionnelles, d'où elle administre ses biens.

Au Japon

Au Japon est considérée comme fiscalement résidente, toute personne physique ayant son domicile (lieu de son séjour principal) ou ayant eu sa résidence (lieu d'habitation pour une certaine période) au Japon pendant plus d'un an.

On distingue deux catégories parmi les résidents :

- Les résidents non permanents : il s'agit des personnes qui n'ont pas l'intention de s'établir définitivement au Japon et qui y résident depuis une période continue de moins de cinq ans.

- Les résidents permanents : il s'agit des personnes ayant leur domicile ou résidence au Japon depuis plus de cinq ans et souhaitent s'y établir définitivement.

Dans le cas où une personne est entrée au Japon au cours de l'année fiscale précédente, elle devra effectuer un quitus auprès du centre des impôts au moment de son départ de France. Une déclaration au Japon sera exigée de la part des autorités fiscales japonaises l'année suivante, qui portera uniquement sur les revenus perçus au titre de l'activité exercée au Japon.

Il peut arriver, en suivant les critères ci-dessus, qu'une personne soit considérée comme résidente à la fois en France et au Japon. Dans cette hypothèse, l'article 4 de la Convention franco-japonaise du 3 mars 1995 (modifiée en 2007) prévoit qu'elle est réputée résidente de celui des deux Etats sur le territoire duquel elle dispose d'un foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le lieu où cette personne et sa famille demeure habituellement.

Si elle dispose d'un tel foyer permanent d'habitation dans chacun des deux Etats, elle est considérée comme résidente de l'Etat où elle possède le centre de ses intérêts vitaux (liens personnels et économiques les plus étroits).

B] L'imposition des revenus de source française

Aux termes de la Convention franco-japonaise du 3 mars 1995 modifiée par l'avenant du 11 janvier 2007 et entrée en application le 1er décembre 2007, les revenus provenant de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) sont imposables dans l'Etat où ces biens sont situés. Etant précisé que l'expression "biens immobiliers" se définit suivant le droit de l'Etat dans lequel ces biens sont situés (ex. parts de S.C.I. = meubles).

Dans la mesure où un expatrié français perçoit des revenus imposables en France, il devra adresser chaque année au Centre des impôts des non résidents, 10, rue du Centre 93160 NOISY LE GRAND une déclaration n° 2042 en indiquant ses revenus de source française.

Les revenus locatif

Aux termes de la Convention fiscale de 1995, les revenus locatifs perçus par un national français résident au Japon, seront imposables en France dans la catégorie des revenus fonciers pour leur montant net, après déduction des charges. Le montant net est soumis en France à l'impôt progressif par tranche.

Les plus values immobilières

« Documentation fournie à titre purement indicatif par Me Michiel Van Seggelen, Notaire, dans le cadre d'une conférence à Tokyo le 25 janvier 2010 organisée par l'UFE Représentation du Japon »

Les revenus perçus au Japon par un expatrié français pour la cession d'un immeuble en France, seront éventuellement soumis en France à l'impôt sur la plus value.

Nous étudierons cette question en fin de conférence.

Les revenus de capitaux mobiliers

Les dividendes de sociétés françaises sont soumis à une retenue à la source en France lors leur distribution. Ils sont également imposables au Japon.

Les intérêts de comptes bancaires français

Les intérêts de comptes bancaires situés en France sont soumis en France à une retenue à la source limitée à 10% en vertu de l'article 11 de la Convention fiscale.

C] L'imposition en France de revenus de source japonaise

Il peut être envisagé le cas d'un ressortissant français ayant acquis des biens immobiliers au Japon et retournant en France.

Dans cette hypothèse les revenus locatifs qu'il tirerait d'un immeuble situé au Japon seraient imposables au Japon conformément à la Convention de 1995.

Il en est de même de l'imposition sur la plus value immobilière réalisée lors de la cession d'un immeuble japonais.

D] L'impôt sur le capital

En France l'article 885 du Code général des impôts dispose que les personnes résidentes de France sont soumises à l'ISF à raison de l'ensemble de leurs biens, qu'ils soient situés en France ou hors de France.

En revanche les personnes non résidentes ne sont imposables que sur leurs biens situés en France.

Au Japon il n'existe pas réellement d'impôt sur la fortune. Seul un impôt est applicable à raison de la détention de terrains, constructions et biens amortissables affectés à un usage professionnel.

Il n'existe pas de convention fiscale en matière d'impôt sur la fortune entre la France et le Japon.

Les personnes physiques qui n'ont pas leur domicile fiscal en France ne sont pas imposables au titre de l'ISF sur leurs placements financiers.

Après avoir abordé la notion de domicile fiscal nous allons maintenant étudier successivement les questions relatives au mariage, au divorce et au décès dans un cadre international.

SE MARIER OU S'ETRE MARIE AU JAPON

La mobilité accrue des citoyens et plus généralement l'expatriation a pour conséquence de favoriser les mariages entre personnes de nationalités différentes et les mariages dans un autre Etat.

Dans ces deux situations existe, ce qu'il convient d'appeler, « un élément d'extranéité » puisqu'un droit ou une réglementation étrangère est susceptible de s'appliquer tant lors de la conclusion du mariage qu'au cours de la vie du couple.

A] Se marier au Japon

Le droit français donne compétence à la loi nationale des époux, c'est-à-dire à la loi de leur nationalité, pour régir les conditions de fond de leur mariage.

Ainsi, un couple de ressortissants français souhaitant se marier au Japon sera soumis à la loi française pour apprécier les conditions de fond de leur mariage.

Les Français à l'étranger peuvent contracter mariage soit dans les formes locales devant les autorités étrangères compétentes, soit dans les formes françaises devant les agents diplomatiques ou consulaires français, cette dernière forme étant en principe réservée aux ressortissants français.

Si le mariage devant les agents diplomatiques ou consulaires ne se distingue pas d'un mariage célébré sur le territoire national, il n'est pas de même pour les unions célébrées en la forme locale.

En effet, la loi du 14 novembre 2006 relative au contrôle de la validité des mariages a profondément modifié les règles applicables aux mariages à l'étranger de couples français.

Ainsi, depuis l'entrée en vigueur le 1^{er} mars 2007 de la nouvelle loi, si les futurs époux envisagent de se marier à l'étranger, ils devront obtenir des autorités consulaires françaises un certificat de capacité à mariage. Ce certificat sera délivré après l'accomplissement de diverses formalités et notamment celle de la publication préalable des bans.

La publication des bans à la mairie du domicile des mariés sera du ressort de l'autorité diplomatique ou consulaire.

Pour obtenir le certificat de capacité à mariage il est nécessaire de contacter, deux mois avant la date du mariage, le Consulat ou l'Ambassade de France du pays où le mariage doit être célébré. Les futurs époux devront constituer un dossier comprenant notamment les copies de leurs actes de naissance, un justificatif de nationalité et un certificat de résidence.

Le certificat de capacité à mariage facilitera ensuite les formalités de transcription de l'acte de mariage dans les registres français d'état civil.

La loi de 2006 a en effet renforcé le rôle de cette transcription qui est désormais obligatoire pour que le mariage d'un ressortissant français célébré par une autorité étrangère soit opposable aux tiers en France.

L'acte transcrit devient en effet nécessaire pour que les conjoints puissent se prévaloir de leur qualité d'époux en France, tant envers les administrations qu'envers les personnes autres qu'eux même et leurs enfants.

Après la cérémonie, les époux devront se rendre au Consulat ou à l'Ambassade de France du pays afin de faire procéder à la transcription de leur acte de mariage sur les registres d'état civil français.

B] S'être marié au Japon

Entrée en vigueur en France le 1^{er} septembre 1992, la Convention de La Haye du 14 mars 1978 s'applique aux étrangers immigrés en France mais aussi à tous les époux de

nationalité étrangère ne songeant pas à s'expatrier mais seulement à acquérir des biens en France.

Cette Convention est primordiale pour tous les couples de nationalité étrangère et pour tous les époux amenés à s'expatrier.

La Convention a entendu donner un rôle déterminant à la volonté des époux. C'est ainsi que dès avant leur mariage, ils pourront désigner la loi applicable à leur régime matrimonial.

Il leur suffira de faire établir, par leur notaire, un contrat de mariage contenant la désignation de la loi applicable à leur régime matrimonial. Le choix des futurs époux reste toutefois encadré puisqu'ils ne pourront choisir que la loi d'un Etat dont l'un des époux a la nationalité, la loi d'un Etat sur le territoire duquel l'un des époux a sa résidence habituelle ou encore celle du premier Etat sur lequel l'un des époux établira une nouvelle résidence habituelle après le mariage.

Le régime matrimonial légal au Japon est le régime de la séparation de biens. En conséquence un couple expatrié au Japon se mariant au Japon sera, à défaut de choix contraire, soumis au régime légal de la séparation de biens. Ce régime matrimonial est immuable au Japon.

Même si la Convention de La Haye du 14 mars 1978 n'est pas en vigueur au Japon, elle peut avoir des conséquences importantes pour un couple français marié au Japon et rentrant en France.

En effet la Convention prévoit que le régime matrimonial des couples mariés postérieurement au 1er septembre 1992 est susceptible d'être automatiquement modifié pour changement de résidence habituelle. Il en est ainsi d'un couple d'expatriés marié au Japon, sans contrat, donc soumis au régime légal japonais de la séparation de biens, qui viendrait à rentrer en France après son séjour au Japon. Après dix années de résidence en France ce couple verrait son régime matrimonial automatiquement passer de la séparation de biens japonaise à la communauté de biens française. Il peut par conséquent être important pour un couple de déterminer préalablement à son union le régime matrimonial qui lui est le plus adapté.

HERITER

Les successions soulèvent en droit international privé souvent de nombreuses difficultés puisque différentes législations sont susceptibles de s'appliquer tant civilement que fiscalement.

D'un point de vue civil lorsqu'un expatrié français au Japon est confronté à une succession le problème civil n'est généralement que théorique puisque la succession dont il est alors question est généralement ouverte en France par le décès en France d'un proche de l'expatrié.

La résidence japonaise de l'héritier n'est pas alors de nature à influencer sur ses droits à hériter : la succession est régie suivant les règles nationales françaises et éventuellement les règles françaises de droit international privé. Pour synthétiser un tel règlement d'une succession il faut savoir qu'une succession ouverte en France par le décès d'une personne

domiciliée en France est régie par les règles civiles françaises : ainsi c'est le droit français qui va déterminer les qualités héréditaires, qui va déterminer quels sont les héritiers et leur quote part successorale. Le droit international privé français est également susceptible de s'appliquer dès lors que le défunt était propriétaire de biens immobiliers situés dans un autre Etat (c'est alors la loi de cet Etat qui trouvera à s'appliquer pour déterminer quels sont les héritiers et leur quote part successorale).

La question qui pourrait alors se poser est essentiellement fiscale puisqu'il va falloir déterminer l'assiette des droits de succession et le ou les lieux de leur paiement.

Il faut savoir que la France est en droit de soumettre aux droits de mutation à titre gratuit (droits de succession) l'ensemble des biens dépendant de la succession et ce où que soient situés les biens héréditaires. En revanche l'expatrié résident au Japon sera imposable tant en France qu'au Japon peu importe la situation géographique des biens dépendant de la succession. Il faut ici noter qu'il n'existe pas de convention fiscale entre la France et le Japon pour éviter les doubles impositions au titre des droits de succession. Bien entendu conformément à l'article 784 A du Code général des impôts le montant des droits de mutation à titre gratuit acquitté hors de France est imputable sur l'impôt exigible en France. Cette imputation est limitée à l'impôt acquitté sur les biens meubles et immeubles situés hors de France.

En ce qui concerne le Japon, les droits de succession sont également dus sur l'actif mondial si le défunt était domicilié au Japon et si les héritiers, même non résidents japonais avaient la nationalité japonaise. La même règle s'applique si le défunt, non domicilié au Japon au moment de son décès, a été résident au Japon au cours des 5 dernières années précédant son décès.

LES CONTRATS

Il arrive fréquemment qu'un ressortissant français expatrié soit amené à signer un acte notarié relatif à un patrimoine français, il en est ainsi notamment lorsque l'expatrié est appelé à vendre un immeuble en France, à recevoir par donation un bien d'un proche domicilié en France ou encore qu'il ait à régulariser un bail ou une succession en France.

Le déplacement physique est alors souvent impossible à organiser ou trop onéreux et l'on préférera faire appel à un mandataire qui signera les actes et documents aux lieu et place de l'expatrié. Il faudra alors signer une procuration.

Si dans certaines situations une procuration sous seing privé (c'est-à-dire sans la présence d'un notaire) peut suffire dès lors que la signature du mandant est certifiée, dans certaines hypothèses, notamment en matière de donation, la procuration doit être authentique.

Cette procuration pourra alors être dressée par le Consul de France.

Concernant plus spécifiquement le contrat de vente par un résident japonais d'un immeuble en France, il faut avoir à l'esprit que le prix de vente peut éventuellement faire l'objet d'une taxation en France au titre de la plus value.

En effet la plus value réalisée lors de la revente d'un immeuble en France est par principe taxable. Toutefois dans un certain nombre de situation le vendeur bénéficie d'une exonération de cette taxation. Il s'agit essentiellement de l'exonération liée à la vente de sa résidence principale (ce qui par définition n'est pas envisageable pour l'expatrié), ce l'exonération liée à la durée de détention de l'immeuble : au-delà de quinze année de détention la plus value est intégralement exonérée.

Un cas d'exonération de l'impôt sur la plus value peut intéresser plus particulièrement les expatriés, il s'agit de l'exonération liée à la vente d'une première résidence française.

En effet est exonéré la première vente d'un immeuble en France réalisée après le 1^{er} janvier 2006 par un français expatrié à la double condition :

- qu'il ait la libre disposition de l'immeuble depuis le 1^{er} janvier précédent la vente (l'immeuble doit donc être libre d'occupation)
- qu'il puisse justifier qu'il a été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant une durée d'au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession.

Lorsque le vendeur expatrié ne peut bénéficier d'aucune exonération il sera imposable au taux de 33,33% et devra, si le prix de vente est supérieur à 150 000 €, avoir au moment de la vente, un représentant fiscal français accrédité (il s'agit généralement de sociétés spécialisées dont les honoraires, prélevés sur le prix de vente, sont proportionnels à celui-ci).

« Documentation fournie à titre purement indicatif par Me Michiel Van Seggelen, Notaire, dans le cadre d'une conférence à Tokyo le 25 janvier 2010 organisée par l'UFE Représentation du Japon »

« Documentation fournie à titre purement indicatif par Me Michiel Van Seggelen, Notaire, dans le cadre d'une conférence à Tokyo le 25 janvier 2010 organisée par l'UFE Représentation du Japon »