

---

**Régime d'imposition des plus-values immobilières des non-résidents.**

---

**I. Situation actuelle**

**A. Les règles de fiscalité interne**

Sous réserve des conventions internationales, les plus-values immobilières de source française réalisées, à titre occasionnel, par des personnes physiques ou morales non résidentes sont soumises au prélèvement prévu par la loi française à l'article 244 *bis* A du code général des impôts (CGI).

***1. Personnes et biens concernés***

Sont soumises aux dispositions de l'article 244 *bis* A du CGI les plus-values portant sur des cessions de biens immobiliers, de droits relatifs à ces biens ou de droits sociaux (parts, actions ou autres droits émis par des sociétés à prépondérance immobilière) réalisées par :

- des personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France ;
- des personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France ;
- des sociétés de personnes dont le siège est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 *ter* du CGI, au prorata des droits détenus par des associés qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France ;
- des fonds de placement immobilier, au prorata des parts détenues par des porteurs qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège est situé hors de France.

***2. Cédants personnes physiques***

**2.1. Assiette**

Les modalités de détermination des plus-values réalisées par les non-résidents, personnes physiques, sont identiques à celles applicables aux contribuables fiscalement domiciliés en France prévues aux articles 150 V à 150 VD du CGI.

Ainsi, la plus-value nette imposable est calculée en deux étapes :

- détermination de la plus-value brute qui est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant, conformément à l'article 150 V du CGI ;
- détermination de la plus-value nette imposable par l'application d'un abattement pour durée de détention sur la plus-value brute ainsi déterminée.

Il est précisé que les honoraires de représentation fiscale supportés par le contribuable domicilié hors de France viennent en diminution du prix de cession pour le calcul de la plus-value brute.

En outre, les mesures exceptionnelles de réduction de l'assiette imposable des plus-values immobilières applicables aux résidents s'appliquent en toute égalité aux non-résidents. Il s'agit de :

- l'abattement exceptionnel de 25 % applicable, sous conditions, aux plus-values de cession de biens immobiliers, autres que des terrains à bâtir, intervenant du 1<sup>er</sup> septembre 2014 au 31 décembre 2016 (C du IV de l'article 27 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014) ;
- l'abattement exceptionnel de 30 % applicable sur les plus-values de cession de terrains à bâtir sous condition qu'une promesse de vente ait été signée du 1<sup>er</sup> septembre 2014 au 31 décembre 2015 et que la cession intervienne au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la promesse de vente (projet d'article du PLF pour 2015).

## 2.2. Exonérations

- L'exonération spécifique pour les non-résidents cédant un logement situé en France :

Prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 28 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, cette exonération spécifique s'applique aux plus-values réalisées au titre de la cession d'un logement situé en France par des personnes physiques, non résidentes de France, ressortissantes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Cette exonération s'applique dans la limite d'une résidence par contribuable et de 150 000 € de plus-value nette imposable et à la double condition que :

- le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession ;
- la cession intervienne au plus tard le 31 décembre de la cinquième année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France ou, sans condition de délai, lorsque le cédant a la libre disposition du bien au moins depuis le 1<sup>er</sup> janvier de l'année précédant celle de la cession.

Cette disposition s'applique aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014.

- Les exonérations communes aux résidents et aux non-résidents sont les suivantes :

L'article 244 *bis* A du CGI, par renvoi aux dispositions des 2° à 9° du II de l'article 150 U du CGI, ouvre aux non-résidents le bénéfice de certaines exonérations de plus-values immobilières applicables aux résidents.

Sont exonérées les plus-values résultant de la cession de biens immobiliers ou de droits relatifs à ces biens :

- pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation sous condition de remploi du prix de cession ;
- échangés dans le cadre d'opérations de remembrement ou assimilées ;
- dont le prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 € ;
- cédés du 1<sup>er</sup> janvier 2014 au 31 décembre 2015, directement ou indirectement, au profit d'organismes en charge du logement social ;
- détenus à l'issue d'une durée conduisant à une exonération par l'effet de l'abattement pour durée de détention (22 ans pour le prélèvement prévu à l'article 244 *bis* A du CGI et 30 ans pour les prélèvements sociaux).

En outre, une exonération temporaire, applicable jusqu'au 31 décembre 2014, est prévue en faveur des plus-values réalisées lors de la cession d'un droit de surélévation.

## 2.3. Taux applicables

Les plus-values imposables sont soumises à un taux de droit commun fixé à 33,1/3 %.

Deux taux différenciés sont toutefois applicables selon le lieu de la résidence fiscale du contribuable :

- 19 % pour les personnes résidentes d'un Etat membre de l'UE ou de l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (taux identique à celui applicable aux résidents de France) ;
- 75 % pour les résidents d'un Etat ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Au total, les résidents de France et des autres Etats membres de l'EEE (Etats membres de l'UE, Islande, Liechtenstein, Norvège) sont taxés au taux de 19 % du chef de leurs plus-values immobilières, et ceux des Etats tiers, sauf cas particulier des ETNC, au taux de 33,1/3 %.

Par ailleurs, les plus-values immobilières de source française réalisées par des non-résidents personnes physiques, quel que soit leur lieu de résidence, sont également soumises aux prélèvements sociaux au taux global de 15,5 %.

#### 2.4. Obligations déclaratives et paiement

Les déclarations de plus-values sont établies sur un modèle unique fixé par l'administration. Ainsi, le même imprimé est servi en fonction de la nature du bien cédé, que la plus-value soit réalisée par un contribuable résident ou non-résident, personne physique ou personne morale.

Le prélèvement est acquitté, lors de l'enregistrement de l'acte, sous la responsabilité d'un représentant que le contribuable domicilié hors de France doit, sauf cas de dispenses automatiques, obligatoirement désigner.

### B. Les règles de fiscalité internationale

#### 1. Le droit de l'Union européenne

Les investissements immobiliers relèvent de l'exercice de la libre circulation des capitaux lorsqu'ils sont réalisés d'un Etat membre de l'UE ou partie à l'Espace économique européen (EEE) vers un autre, mais aussi entre les premiers et les pays tiers (article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'UE - TFUE). Cette liberté s'oppose, en principe, à ce que les gains tirés de la cession d'immeubles en France par des non-résidents relèvent d'un traitement fiscal discriminatoire en comparaison des résidents français.

S'agissant d'immeubles de résidents de pays tiers à l'EEE, les dispositions de l'article 64 TFUE, aussi connues sous le nom de « clause de gel », autorisent toutefois certaines restrictions à la libre circulation des capitaux. Ces restrictions doivent exister de manière continue depuis au moins le 31 décembre 1993 et porter sur des investissements directs.

Dans l'arrêt « Welte » du 17 octobre 2013, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a indiqué qu'en matière d'investissements immobiliers, seuls relèvent de la qualité d'« investissements directs » ceux affectés à une activité économique. *A contrario*, des résidences secondaires ne constituent pas des investissements directs relevant du champ de la clause de gel.

#### 2. Le droit conventionnel

##### 2.1. Plus-values immobilières

Les conventions fiscales conclues par la France posent un principe général repris du paragraphe 1 de l'article 13 (« gains en capital ») du modèle de l'organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) selon lequel les plus-values immobilières sont imposables dans l'Etat de situation du bien.

##### 2.2. Parts de sociétés à prépondérance immobilière

Conformément aux stipulations du paragraphe 4 de l'article 13 du modèle de l'OCDE, la majorité des conventions signées par la France prévoit l'imposition des gains résultant de la cession de participations dans des sociétés à prépondérance immobilière dans l'Etat de situation des immeubles<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Au 1<sup>er</sup> septembre 2014, 98 Etats ou territoires distincts sont couverts par des stipulations visant les gains résultant de la cession de participations dans des sociétés à prépondérance immobilière.

En outre, la rédaction proposée par la France à ses partenaires, de portée plus large que celle figurant actuellement dans le Modèle de l'OCDE, vise non seulement les gains réalisés sur des actions mais aussi ceux qui résultent de l'aliénation de parts ou autres droits dans d'autres entités qui n'émettent pas ce type de titres (fiducie par exemple).

Ces dispositions permettent de préserver les règles de territorialité retenues par notre législation interne en la matière (articles 150 A bis et 244 bis A du CGI).

## **II. Problèmes soulevés**

### **A. La conformité du dispositif avec le droit de l'Union européenne**

Dans le cadre du régime d'imposition des plus-values immobilières réalisées en France par des non-résidents, deux facteurs possibles de discrimination ont été soulevés. Il s'agit, d'une part, du taux d'imposition des plus-values immobilières réalisées par les résidents de pays tiers à l'EEE et, d'autre part, de l'obligation pour tout non-résident de désigner un représentant fiscal en France.

#### ***1. Taux d'imposition des plus-values immobilières réalisées par les résidents de pays tiers à l'EEE.***

Les plus-values immobilières réalisées par les non-résidents domiciliés hors de l'UE et de l'EEE sont imposables au taux de 33,33 % au lieu du taux interne de 19 %. Or, depuis l'arrêt « Welte » précité, la clause de gel prévue par le TFUE ne permet plus d'écarter la liberté de circulation des capitaux dans le cas d'un immeuble qui n'est pas affecté à une activité économique. Le Conseil d'Etat devrait prochainement se prononcer sur l'application de cette règle dans notre législation<sup>2</sup>.

#### ***2. Obligation pour tout non-résident de désigner un représentant fiscal en France***

Le prélèvement fiscal opéré sur la plus-value immobilière des non-résidents, prévu par l'article 244 *bis* A du CGI, intervient sous la responsabilité solidaire d'un représentant fiscal en France que le contribuable est tenu de désigner. Cette règle vise à prévenir d'éventuelles difficultés, notamment en matière de recouvrement.

Or, dans l'arrêt « Commission c/ Portugal » du 5 mai 2011 (affaire C-267/09), la CJUE a jugé que l'obligation de désigner un représentant fiscal, pour les résidents des autres Etats membres de l'UE ou partie à l'EEE, est contraire au droit européen. La transposition de cette solution en droit français fait toutefois débat, étant donné que le représentant fiscal prévu au Portugal n'était pas, à l'inverse de notre législation, investi d'une mission de recouvrement de l'impôt, mais assurait seulement des obligations formelles.

Un prochain arrêt de la CJUE, attendu d'ici la fin de l'année, portant sur un dispositif de représentation fiscale en Espagne (affaire C-678/11) devrait permettre de mieux appréhender les conditions de la compatibilité avec le droit européen d'une obligation de désigner un représentant fiscal sur le territoire national.

Ce débat ne concerne pas en revanche les résidents d'Etats tiers à l'EEE.

### **B. L'articulation du dispositif avec les conventions fiscales conclues par la France**

#### ***1. Plus-values immobilières réalisées en France par des résidents suisses***

Le paragraphe 4 de l'article 15 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 précise que les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers, tels qu'ils sont retenus pour l'assiette de l'impôt sur les plus-values, sont calculés dans les mêmes conditions, que le bénéficiaire soit résident de l'un ou de l'autre Etat contractant.

Considérant que l'expression « calculée dans les mêmes conditions » ne visait pas le taux mais uniquement l'assiette de l'impôt, l'administration avait pour pratique d'appliquer le taux d'imposition de 33,33 % aux plus-values immobilières réalisées en France par des résidents suisses.

---

<sup>2</sup> Pourvoi contre l'arrêt « SCI Saint-Etienne » de la Cour administrative d'appel de Lyon du 29 janvier 2013.

Cependant, dans un arrêt du 20 novembre 2013, n° 361167, le Conseil d'Etat a jugé que le taux du prélèvement prévu à l'article 244 *bis* A du CGI applicable aux plus-values immobilières résultant de la cession réalisée par une personne résidente de Suisse ne peut excéder celui applicable à un résident fiscal de France.

Tirant les conséquences de cet arrêt, l'administration a d'ores et déjà modifié sa doctrine sur ce point en juin 2014<sup>3</sup>.

## ***2. Plus-values immobilières réalisées en France par des résidents d'Etats tiers à l'EEE***

Compte tenu du caractère spécifique de la clause relative aux gains en capital prévue au paragraphe 4 de l'article 15 de la convention franco-suisse précitée, la solution retenue par le Conseil d'Etat pour cette dernière n'est pas transposable aux plus-values immobilières réalisées en France par des résidents d'autres Etats tiers à l'EEE.

Par conséquent, l'évolution éventuelle du taux de 33,33 % appliqué à ces plus-values immobilières relève de l'interprétation que le Conseil d'Etat fera du droit de l'UE dans son prochain arrêt.

---

<sup>3</sup> cf. BOI-INT-CVB-CHE-10-20-70-20140624, paragraphe 40.