

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

DIRECTION DES RÉSIDENTS A L' ÉTRANGER
ET DES SERVICES GÉNÉRAUX



CENTRE DES IMPÔTS DES NON-RÉSIDENTS
INSPECTION DE FISCALITE IMMOBILIERE N° 1
TSA 39203
9, RUE D'UZES
75094 PARIS CEDEX 02

☎### 01.44.76.19.92 à 19.95

📄 01.44.76.18.28

Réception du lundi au vendredi de 9 h à 12 h et sur rendez-vous

Courriel : fi-plus-values.cinr@dgi.finances.gouv.fr

Internet : www.impots.gouv.fr

PLUS-VALUES IMMOBILIERES REALISEES PAR LES NON-RESIDENTS

FICHE TECHNIQUE

La présente fiche ne se substitue pas à la documentation officielle de l'administration. Pour plus de précisions, on se reportera à l'instruction 8 M-1-04 du 14/01/2004, au Code Général des Impôts (CGI) et aux autres références citées dans la fiche qui sont consultables sur le site internet de l'administration fiscale www.impots.gouv.fr.

Les imprimés 2090, 2090 bis et 2048 sont téléchargeables sur le site www.impots.gouv.fr ou disponibles au centre des impôts des non-résidents.

I. Plus-value immobilière réalisée par une personne physique non-résidente

Toute plus-value immobilière, réalisée par une personne physique domiciliée fiscalement hors de France, lors de la cession d'un immeuble situé en France ou lors de la cession de parts de société non cotée à prépondérance immobilière est soumise à un prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI.

I.1. Calcul de la plus-value

Le calcul de la plus-value s'effectue suivant les modalités prévues aux articles 150 V à 150 VE du CGI.

La plus-value brute est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition. Le prix d'acquisition à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. Il est majoré d'un certain nombre de frais et de dépenses diverses limitativement énumérés parmi lesquels :

- les frais afférents à l'acquisition à titre gratuit y compris les droits de mutation à titre gratuit ;
- les frais afférents à l'acquisition à titre onéreux retenus soit pour leur montant réel sur justification, soit forfaitairement pour les immeubles (à l'exclusion des parts). Dans ce dernier cas, ils sont fixés à 7,5 % du prix d'acquisition ;
- les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement, de rénovation ou d'amélioration retenues soit sous certaines conditions pour leur montant réel, soit forfaitairement à 15 % du prix d'acquisition à la condition que le contribuable cède le logement plus de cinq ans après son acquisition.

La plus-value brute est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième pour les immeubles et les parts de sociétés à prépondérance immobilière.

La moins-value brute n'est en principe pas prise en compte sauf, sous certaines conditions, en cas de vente d'un immeuble acquis par fractions successives.

Un abattement fixe de 1 000 € est opéré sur la plus-value brute pour aboutir à la plus-value imposable.

I.2. Exonérations

→ Sont exonérés les titulaires de pensions de vieillesse ou d'une carte d'invalidité qui, au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession, ne sont pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune et dont le revenu fiscal de référence n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI, appréciés au titre de cette année.

→ Les immeubles dont le prix de cession est inférieur à 15 000 € et les immeubles détenus depuis plus de 15 ans sont exonérés.

→ Une exonération particulière est prévue à l'article 150 U II 2° du CGI pour les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles, parties d'immeubles ou droits relatifs à ces biens qui constituent l'habitation en France des personnes physiques, non résidentes en France, ressortissantes d'un Etat membre de la Communauté européenne.

L'exonération ne s'applique pas aux plus-values réalisées par une personne morale telle qu'une société de personnes, quand bien même ses associés satisfont aux autres conditions prévues par la loi.

L'exonération ne s'applique pas aux plus-values réalisées par un contribuable domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI. Cette condition s'apprécie au jour de la cession. Il est toutefois admis que cette exonération s'applique aux fonctionnaires et agents de l'Etat en poste à l'étranger domiciliés fiscalement en France.

Le cédant qui souhaite bénéficier de l'exonération doit pouvoir 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.

L'exonération ne peut s'appliquer qu'une seule fois, c'est-à-dire lors de la première cession intervenue à compter du 1^{er} janvier 2004. Pour l'appréciation de cette condition :

- il y a lieu de se placer à la date de la cession de l'immeuble concerné ;
- il est admis de ne pas prendre en compte les cessions qui ont bénéficié d'une autre exonération ou pour lesquelles aucune plus-value n'a été constatée.

Le bien cédé doit constituer l'habitation en France du contribuable domicilié hors de France. Il s'ensuit notamment qu'il doit en avoir la libre disposition au jour de la cession.

Le cédant est réputé avoir la libre disposition de son habitation lorsqu'il est susceptible de l'occuper à tout moment. En l'absence de titre d'occupation et de versement de loyer ou d'indemnité d'occupation, l'occupation gratuite d'une résidence par une personne autre que son propriétaire ou son conjoint n'a pas pour effet de priver le propriétaire du droit de disposer librement de cette résidence. En revanche, il n'en est pas ainsi lorsque l'immeuble est donné en location au jour de la cession.

Les immeubles inoccupés, vacants ou vides de tout meuble peuvent bénéficier de l'exonération dès lors qu'ils satisfont à la condition de libre disposition.

Il n'appartient pas au centre des impôts des non-résidents de se prononcer sur le bénéfice de cette exonération avant le dépôt de la déclaration. En effet, s'agissant d'un système déclaratif, c'est au notaire d'indiquer sur la déclaration de plus value n° 2090 si le vendeur considère pouvoir bénéficier de cette exonération ; l'administration exercera son droit de contrôle dans le délai imparti.

I.3. Détermination de l'impôt

Les plus-values immobilières réalisées par les personnes physiques non-résidentes ne sont pas soumises aux prélèvements sociaux (CSG, CRDS, prélèvement social de 2 %, contribution de 0,3 % additionnelle au prélèvement social pour les cessions réalisées à compter du 01/07/2004).

La plus-value imposable est soumise au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI. Le taux d'imposition dépend du pays de résidence.

La plus-value imposable est soumise au prélèvement :

- de 16 % si le non-résident est domicilié fiscalement dans un état membre de l'Union Européenne ;
- d'un tiers si le non-résident est domicilié fiscalement dans un état qui n'est pas membre de l'Union Européenne.

Les principautés de Monaco, d'Andorre, la Polynésie Française, la Nouvelle-Calédonie, Saint-Pierre et Miquelon, Mayotte ne font pas partie de l'Union Européenne.

I.4. Obligations déclaratives

La plus-value imposable est calculée et déclarée par le notaire sur l'imprimé 2090. Cette déclaration est obligatoire chaque fois que le cédant est une personne physique non domiciliée fiscalement en France qu'il y ait plus-value taxable ou non (sauf dans le cas où le bien est détenu depuis plus de 15 ans).

L'instruction 8 M-2-04 du 19/02/2004 précise les situations dans lesquelles le vendeur doit recourir à un représentant accrédité ou peut bénéficier d'une dispense automatique.

La dispense automatique s'applique quand l'un des critères suivants est rempli :

* Cessions dont le prix est inférieur ou égal à 150 000 €

- ce seuil s'apprécie par cédant, la taxation de la plus-value étant un impôt personnel.

En cas d'indivision, il y a donc lieu d'apprécier ce seuil par rapport à la part de chaque indivisaire concerné pour savoir s'il entre dans le cadre de la dispense automatique.

En cas de démembrement de propriété, il convient également d'apprécier ce seuil pour chacun des titulaires de droits réels (nu-proprétaire, usufruitier).

Pour un couple marié, quel que soit son régime matrimonial, le seuil de 150 000 € s'apprécie par rapport à la totalité du prix de la cession, de sorte que le couple est considéré comme un seul cédant. Il en est de même pour des personnes ayant conclu un pacte civil de solidarité (PACS) soumises à une imposition commune.

- ce seuil s'apprécie uniquement par rapport au prix correspondant à l'immeuble ou aux droits immobiliers.

En cas d'acte mixte, la partie du prix relative aux meubles n'est donc pas prise en compte pour établir si la cession est inférieure ou égale à 150 000 €

- ce seuil s'apprécie par rapport au prix de cession.

Le critère de 150 000 € s'apprécie par rapport au prix stipulé dans l'acte. Ainsi, lorsque le prix de cession convenu à l'acte comprend la commission versée à un intermédiaire, le montant de cette commission ne doit pas être soustrait du prix pour apprécier le seuil. En revanche, pour le calcul de la plus-value, cette somme pourra être déduite du prix de cession dans les conditions habituelles au regard de la ligne « Frais et taxes supportés par le vendeur ».

* Cessions bénéficiant d'une exonération de plus-value compte tenu de la durée de détention du bien (bien détenu depuis plus de 15 ans).

Dans tous les autres cas, le recours à un représentant accrédité est obligatoire.

Le représentant peut être :

- une société ou un organisme déjà accrédité de façon permanente par l'administration fiscale (leurs nom et adresse sont rappelés dans l'instruction 8 M-2-04) ;
- ou un établissement bancaire ayant son siège en France ;
- ou l'acquéreur du bien s'il a son domicile fiscal en France ;
- ou toute autre personne ayant son domicile fiscal en France, l'accréditation doit être accordée par l'administration fiscale préalablement à la publication (l'inspection de fiscalité immobilière du centre des impôts du lieu de situation de l'immeuble ; ou, dans le cas des immeubles situés à Paris, la Direction Spécialisée des Impôts pour la Région Ile de France et Paris, Service des Agréments, 25 place de la Madeleine, 75380 Paris cedex 08, Tel : 01.44.56.13.28).

Dès la signature de l'acte de vente et muni de l'accréditation, le notaire a deux mois pour déposer l'acte de vente et la déclaration 2090 et acquitter le prélèvement à la conservation des hypothèques du lieu de situation de l'immeuble dans le cas de la vente d'un immeuble et un mois pour déposer la déclaration 2090 et l'acte de cession et acquitter le prélèvement à la recette des impôts compétente pour la cession de parts de société.

I.5. Fonctionnaires français en poste à l'étranger

Les fonctionnaires français en poste à l'étranger qui ont leur domicile fiscal en France suivent les règles précédemment exposées. Cependant, leur plus-value imposable doit être déclarée et calculée par le notaire sur l'imprimé 2048 et taxée à 26,3 % (16 % + prélèvements sociaux de 10,3 %). De plus, ils n'ont pas à recourir à un représentant accrédité.

II. Plus-value immobilière réalisée par une société ayant son siège en France et dont les bénéfices sont imposés au nom des associés

Il s'agit par exemple de la cession d'un immeuble en France par une société civile immobilière n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés.

Dans cette situation, le notaire doit calculer et déclarer sur l'imprimé 2048 la plus-value immobilière réalisée par la société ; il doit également désigner sur l'imprimé tous les associés de la société puisque seront liquidés sur cet imprimé les prélèvements dus par chaque associé personne physique.

III. Plus-value immobilière réalisée par une société non-résidente

Toute plus-value immobilière, réalisée par une société (y compris les associations, fondations...) domiciliée fiscalement hors de France et qui n'a pas d'activité en France, lors de la cession d'un immeuble situé en France ou lors de la cession de parts de société non cotée à prépondérance immobilière est soumise à un prélèvement d'un tiers prévu à l'article 244 bis A du CGI.

Dans le cas où la société a une activité en France, on se reportera à l'instruction 8 M-2-98.

III.1. Calcul de la plus-value

En vertu de l'article 244 bis A du CGI, la plus-value est déterminée par différence entre, d'une part, le prix de cession du bien et, d'autre part, son prix d'acquisition, diminué pour les immeubles bâtis d'une somme égale à 2 % de son montant par année entière de détention.

Sont admis en déduction les frais d'acquisition et les dépenses selon les modalités prévues dans l'instruction 8 M-5-94.

III.2. Obligations déclaratives

La plus-value imposable est calculée et déclarée par le notaire sur l'imprimé 2090 bis. Cette déclaration est obligatoire qu'il y ait plus-value taxable ou non.

La société non-résidente doit obligatoirement recourir à un représentant accrédité par l'administration fiscale (instruction 8 M-2-04 du 19/02/2004).

Le représentant peut être :

- une société ou un organisme déjà accrédité de façon permanente par l'administration fiscale (leurs nom et adresse sont rappelés dans l'instruction 8 M-2-04) ;
- ou un établissement bancaire ayant son siège en France ;
- ou l'acquéreur du bien s'il a son domicile fiscal en France ;
- ou toute autre personne ayant son domicile fiscal en France, l'accréditation doit être accordée par l'administration fiscale préalablement à la publication (l'inspection de fiscalité immobilière du centre des impôts du lieu de situation de l'immeuble ; ou, dans le cas des immeubles situés à Paris, la Direction Spécialisée des Impôts pour la Région Ile de France et Paris, Service des Agréments, 25 place de la Madeleine, 75380 Paris cedex 08, Tel : 01.44.56.13.28).

Dès la signature de l'acte de vente et muni de l'accréditation, le notaire a deux mois pour déposer l'acte de vente et la déclaration 2090 bis et acquitter le prélèvement à la conservation des hypothèques du lieu de situation de l'immeuble dans le cas de la vente d'un immeuble et un mois pour déposer la déclaration 2090 bis et l'acte de cession et acquitter le prélèvement à la recette des impôts compétente pour la cession de parts de société.

IV. Tableau synthétique

Pour tout point non abordé dans la fiche, il est recommandé de contacter le service dont les coordonnées figurent en première page.

Vendeur	Dispositions	Taux	Prélèvements	Déclarations
---------	--------------	------	--------------	--------------

		applicables	applicable	sociaux (1)	à déposer
Personnes physiques					
Résidents de France		150 U	16 %	10,3 %	n° 2048
Résidents hors de France	Résident d'un Etat membre de la Communauté européenne	244 bis A	16 %	/	n° 2090 (4)
	Résident d'un autre Etat	244 bis A	33 1/3 %	/	n° 2090 (4)
Sociétés dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés					
Sociétés dont le siège est situé en France					
Associés personne physique ou personne morale	résident en France	150 U ou autre catégorie IR ou IS (2)	16 % ou taux IS	10,3 % (3)	n° 2048 et 2065 pour l'associé personne morale
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne			/	
	résident d'un autre Etat			/	
Sociétés dont le siège est situé hors de France					
Associés personne physique	résident en France	244 bis A	16 %	10,3 %	n° 2090 (4)
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne		16 %	/	
	résident d'un autre Etat		33 1/3 %	/	
Autres associé personne morales	résident en France	244 bis A	33 1/3 %	/	n° 2090 bis (4)
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne		33 1/3 %	/	
	résident d'un autre Etat		33 1/3 %	/	
Autres sociétés					
Sociétés dont le siège est situé en France		IS	Taux IS	/	n° 2065
Sociétés dont le siège est situé hors de France		244 bis A	33 1/3 %	/	n° 2090 bis (4)

(1) Les plus-values immobilières réalisées à titre occasionnel par les personnes non domiciliées en France ne sont pas soumises aux prélèvements sociaux (prélèvement social de 2 %, CSG, CRDS et contribution de 0,3 % additionnelle au prélèvement social pour les cessions réalisées à compter du 01/07/2004).

(2) Selon le régime d'imposition des associés (CGI, art. 238 bis K).

(3) Seules les personnes physiques à l'exclusion de toutes autres personnes sont redevables de ces prélèvements.

(4) Voir les modalités d'accréditation d'un représentant aux paragraphes I.4. et III.2.

L'art. 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 a subordonné l'exonération de la plus-value au fait que l'habitation ait été à la libre disposition du dédant depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de la cession. Cette nouvelle condition s'applique aux ventes conclues après le 1er janvier 2005.