Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

8 M-1-05

N° 135 du 4 AOÛT 2005

PLUS-VALUES IMMOBILIERES ET PLUS-VALUES SUR BIENS MEUBLES.
AMENAGEMENTS DU REGIME D'IMPOSITION.
ART. 50 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2004 (LOI N° 2004-1485 DU 31 DECEMBRE 2004)

(C.G.I., art. 150 U à 150 VH, 200 B, 244 bis A)

NOR : BUD F 05 20315 J

Bureau C 2

P R E S E N T A T I O N

L'article 10 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) a simplifié le régime d'imposition des plus-values immobilières et de cessions de biens meubles réalisées par les particuliers.

Après une année d'application, l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 apporte divers aménagements à ce nouveau régime d'imposition. Il s'agit pour l'essentiel :

- de corriger les incidences en matière de détermination des plus-values immobilières du nouveau barème d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété prévu à l'article 669 du CGI ;

- de tenir compte des frais de voirie, de réseaux et de distribution des terrains à bâtir ;

- de préciser les conditions d'imposition des plus-values immobilières au regard des prélèvements sociaux ;

- d'aligner les modalités d'imposition des associés non-résidents de sociétés de personnes dont le siège est en France sur les modalités d'imposition des non-résidents détenant en direct le bien cédé, en conformité avec le droit communautaire.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux cessions d'immeubles, de meubles ou de parts de sociétés à prépondérance immobilière réalisées à compter du 1er janvier 2005. Toutefois, certaines dispositions s'appliquent aux cessions réalisées à compter du 1er janvier 2004.

La présente instruction a pour objet de commenter ces nouvelles mesures et d'apporter diverses précisions.

●

3 507135P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975 B.O.I. I.S.S.N. 0982 801 X
DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12
Directeur de publication : Bruno PARENT Responsable de rédaction : Sylviane MIROUX
Impression : SDNC
82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

Sommaire

Introduction	**1**
TITRE 1 : CESSION D'IMMEUBLES OU DE DROITS RELATIFS A UN IMMEUBLE	**4**
CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION	**4**
Section 1 : Personnes concernées	**5**
Section 2 : Immeubles ou droits concernés	**9**
1. Exonération de la résidence principale du cédant	**10**
2. Exonération tenant au montant des cessions	**13**
Section 3 : Opérations imposables	**19**
CHAPITRE 2 : DETERMINATION DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE	**22**
Section 1 : Calcul de la plus-value brute	**22**
A. PRIX DE CESSION	**24**
B. PRIX D'ACQUISITION	**26**
1. Définition du prix d'acquisition	**27**
2. Majoration du prix d'acquisition	**33**
Section 2 : Calcul de la plus-value imposable	**40**
A. PRISE EN COMPTE DE LA DUREE DE DETENTION	**40**
B. ABATTEMENT FIXE	**43**
C. IMPOT SUR LE REVENU ET PRELEVEMENTS SOCIAUX	**45**
1. Application du taux proportionnel	**45**
2. Prélèvements sociaux	**47**
CHAPITRE 3 : OBLIGATIONS DÉCLARATIVES ET DE PAIEMENT	**51**
TITRE 2 : CESSION DE TITRES DE SOCIETES A PRÉPONDÉRANCE IMMOBILIÈRE	**53**
Section 1 : Titres de sociétés imposables	**54**
Section 2 : Titres de sociétés exonérés	**60**

Fiche n° 14 : Contribuables domiciliés hors de France

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DU PRÉLÈVEMENT 2

Section 1 : Personnes concernées 3

A. PERSONNES IMPOSABLES 3

B. PERSONNES EXONÉRÉES 7

Section 2 : Biens concernés 10

A. BIENS IMPOSABLES 11

B. BIENS EXONÉRÉS 14

1. Exonérations applicables aux résidents 15

2. Exonération particulière en faveur de l'habitation en France des non-résidents 17

CHAPITRE 2 : LIQUIDATION DU PRÉLÈVEMENT 24

Section 1 : Assiette du prélèvement 24

A. CÉDANT ASSUJETTI A L'IMPÔT SUR LE REVENU 25

B. CÉDANT NON ASSUJETTI À L'IMPÔT SUR LE REVENU 29

C. ASSOCIÉS NON RÉSIDENTS D'UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES 31

1. Sociétés ou groupements ayant leur siège en France. 32

2. Sociétés ou groupements n'ayant pas leur siège en France. 34

Section 2 : Taux du prélèvement 35

CHAPITRE 3 : RECOUVREMENT DU PRÉLÈVEMENT 39

Section 1 : Modalités de recouvrement 40

Section 2 : Désignation d'un représentant accrédité 44

A. PERSONNES PHYSIQUES 45

1. Désignation d'un représentant accrédité 46

2. Dispense de désignation d'un représentant accrédité 52

B. PERSONNES MORALES OU ORGANISMES 57

C. RESPONSABILITE DU REPRESENTANT 62

Section 3 : Obligations déclaratives 67

A. PERSONNES PHYSIQUES 68

B. PERSONNES MORALES OU ORGANISMES 71

CHAPITRE 4 : CARACTERE LIBERATOIRE DU PRELEVEMENT **72**

A. CEDANT ASSUJETTI A L'IMPOT SUR LE REVENU **73**

B. CEDANT NON-ASSUJETTI A L'IMPOT SUR LE REVENU **75**

Fiche n° 16 : Démembrements de propriété

1. Acquisition en pleine propriété et cession d'un droit démembré **3**

2. Acquisition isolée d'un droit démembré et cession de ce droit **6**

3. Cession après réunion de propriété **13**

4. Cession d'un immeuble dont la nue-propriété et l'usufruit appartiennent à des propriétaires différents **17**

Introduction

1. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) a simplifié le régime d'imposition des plus-values immobilières et de cessions de biens meubles réalisées par les particuliers. Le nouveau régime est codifié aux articles 150 U à 150 VH et 200 B du CGI. Ces dispositions sont commentées dans l'instruction administrative du 14 janvier 2004 publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 8 M-1-04.

2. Après une année d'application, l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 (loi n° 2004-1485 du 31 decembre 2004) apporte divers aménagements à ce nouveau régime d'imposition. Il s'agit pour l'essentiel :

- de corriger les incidences en matière de détermination des plus-values immobilières du nouveau barème d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété prévu à l'article 669 du CGI ;

- de tenir compte des frais de voirie, de réseaux et de distribution des terrains à bâtir ;

- de préciser les conditions d'imposition des plus-values immobilières au regard des prélèvements sociaux ;

- d'aligner les modalités d'imposition des associés non-résidents de sociétés de personnes dont le siège est en France sur les modalités d'imposition des non-résidents détenant en direct le bien cédé, en conformité avec le droit communautaire.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux cessions d'immeubles, de meubles ou de parts de sociétés à prépondérance immobilière réalisées à compter du 1er janvier 2005. Toutefois, certaines dispositions s'appliquent aux cessions réalisées à compter du 1er janvier 2004.

3. La présente instruction a pour objet de commenter ces aménagements et d'apporter diverses précisions. Elle comporte :

- un commentaire général ;

- une fiche n° 14 qui a la même valeur juridique que le commentaire général. Cette fiche se substitue à la fiche n° 14 incluse dans le BOI 8 M-1-04. Les précisions apportées par la documentation administrative 8 M 5 et par les instructions administratives ultérieures correspondantes, notamment le BOI 8 M-2-04, sont également rapportées ;

- une fiche n° 16 relative aux démembrements de propriété qui vient en complément des 15 fiches incluses dans le BOI 8 M-1-04.

TITRE 1 : CESSION D'IMMEUBLES OU DE DROITS RELATIFS A UN IMMEUBLE

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION

4. Il convient d'examiner successivement les personnes concernées (section 1), les immeubles ou droits concernés (section 2) et les opérations imposables (section 3).

Section 1 : Personnes concernées

5. Le nouveau régime d'imposition s'applique aux plus-values réalisées par les particuliers dans la gestion de leur patrimoine privé.

6. Toutefois, les titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale qui cèdent un immeuble, une partie d'immeuble ou un droit relatif à ces biens sont exonérés à la double condition que :

– ils ne soient pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession ;

– leur revenu fiscal de référence de l'avant-dernière année précédant celle de la cession soit inférieur à la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI, appréciée au titre de cette année (CGI, art. 150 U-III).

7. Pension de réversion. Il est précisé que le conjoint-survivant qui perçoit une pension de réversion peut bénéficier de cette disposition, toutes les autres conditions étant par ailleurs remplies. Cette précision s'applique aux cessions intervenues à compter du 1er janvier 2004.

8. Changement de situation fiscale. En outre, pour l'appréciation de la condition tenant au montant du revenu fiscal de référence, il y a lieu, en cas de changement de la situation fiscale du contribuable entre l'année de référence et l'année de cession du bien, de faire application mutatis mutandis des mesures doctrinales précisées aux n° s 73 et s du BOI 5 D-4-99 dans le cadre de la déduction au titre de l'amortissement prévue au g du 1° du I de l'article 31 du CGI (dispositif « Besson-neuf »).

Section 2 : Immeubles ou droits concernés

9. Les plus-values imposables sont celles qui proviennent de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens (BOI 8 M-1-04, n°s 20 et s.).

Il est par ailleurs précisé que la cession occasionnelle par un particulier du bénéfice d'une promesse unilatérale de vente d'immeuble n'entre pas dans le champ d'application du régime des plus-values immobilières des particuliers.

Plusieurs exonérations sont toutefois prévues (BOI 8 M-1-04, Fiche 2). Deux de ces exonérations appellent des précisions complémentaires qui sont applicables aux cessions intervenues à compter du 1er janvier 2004.

1. Exonération de la résidence principale du cédant

10. Les plus-values réalisées lors de la cession de la résidence principale du cédant au jour de la cession sont exonérées (CGI, art. 150 U-II 1°). Cette exonération s'applique également aux dépendances immédiates et nécessaires cédées simultanément avec cet immeuble (CGI, art. 150 U-II 3°).

11. Cas particulier des immeubles en cours de construction au moment de la vente. Un immeuble en cours de construction ne constitue pas, au moment de sa vente, la résidence habituelle et effective du cédant. La plus-value réalisée à l'occasion de cette vente ne peut donc, en principe, bénéficier de l'exonération prévue au 1° du II de l'article 150 U du CGI (BOI 8 M-1-04, Fiche 2, n° 20). Des exceptions sont prévues notamment en faveur des immeubles cédés par des époux séparés ou divorcés (BOI 8 M-1-04, Fiche 2, n°s 24 et s.).

En outre, dans le cas où la cession d'un immeuble en cours de construction est réalisée à la suite d'une mutation professionnelle ou pour cause d'invalidité du cédant ou de son conjoint, il est admis que l'exonération prévue en faveur des résidences principales puisse s'appliquer. Trois conditions doivent être simultanément réunies :

- les intéressés doivent apporter la preuve que l'immeuble cédé était destiné à leur habitation principale ;

- ils doivent pouvoir établir que la cession du bien intervient à la suite d'une mutation professionnelle ou à la suite d'une invalidité du cédant ou de son conjoint correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ;

- ils ne doivent pas, par ailleurs, être propriétaires du logement qu'ils occupent durant la construction de leur future habitation.

12. Cas particulier des péniches ou bateaux à usage d'habitation principale du cédant. Une péniche constitue juridiquement un bien meuble. Elle n'ouvre donc pas droit à l'exonération prévue au 1° du II de l'article 150 U du CGI en faveur de la cession d'une résidence principale, dès lors que celle-ci s'applique aux seuls immeubles à usage d'habitation (BOI 8 M-1-04, Fiche 2, n° 9).

Il a toutefois paru possible d'admettre que cette exonération puisse s'appliquer aux cessions de bateaux ou péniches lorsque les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le bateau ou la péniche ne doit pas être destiné à la navigation ;

- il est soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties ;

- il est effectivement utilisé au jour de la cession en un point fixe à usage d'habitation principale de son propriétaire.

2. Exonération tenant au montant des cessions

13. Les immeubles, les parties d'immeubles ou les droits relatifs à ces biens sont exonérés, si leur prix de cession est inférieur ou à égal à 15 000 € (CGI, art. 150 U-II 6°). Le seuil d'imposition de 15 000 € s'apprécie bien par bien et non annuellement (BOI 8 M-1-04, Fiche 2, n°s 64 et s.).

14. Cession de plusieurs parcelles ou lots. Il convient de distinguer selon que la cession est réalisée auprès d'acquéreurs distincts ou d'un même acquéreur.

En cas de cession de parcelles ou de lots à des acquéreurs distincts, il y a lieu d'apprécier le seuil d'imposition cession par cession, c'est-à-dire acquéreur par acquéreur.

En cas de cession de plusieurs parcelles ou lots à un même acquéreur, il y a lieu d'apprécier le seuil d'imposition de 15 000 € en tenant compte du prix de cession global. Il est toutefois admis en cas de cession de parcelles, pour lesquelles des références cadastrales distinctes sont prévues et qui ne sont pas adjacentes, que le seuil d'imposition s'apprécie parcelle par parcelle. Ce seuil continue à s'apprécier globalement en cas de cession de parcelles d'un seul tenant.

15. Cession d'un bien dont le droit est démembré. En cas de cession d'un immeuble dont le droit de propriété est démembré, le seuil de 15 000 € s'apprécie en tenant compte de la valeur en pleine propriété de ce bien (BOI 8 M-1-04, Fiche 2, n° 66).

La circonstance que l'usufruit ou la nue-propriété soit détenu en indivision est sans incidence sur l'application de ces dispositions.

Exemple : un bien dont la propriété est démembrée est cédé en 2004 pour un montant de 35 000 €. La nue-propriété est détenue en indivision. L'usufruitier et les détenteurs de chacune des quotes-parts indivises de la nue-propriété ne pourront bénéficier de l'exonération tenant au montant de la cession quand bien même la part du prix correspondant à leur droit serait inférieure à 15 000 €.

16. Cession d'un bien détenu en indivision. En cas de cession d'un immeuble détenu en indivision, le seuil de 15 000 € s'apprécie au regard de chaque quote-part indivise d'un immeuble sans qu'il soit besoin de connaître la valeur totale du bien (BOI 8 M-1-04, Fiche 2, n° 67).

La circonstance que l'une des quotes-parts indivises soit démembrée est sans incidence sur l'application de ces dispositions.

Exemple : un bien est détenu en indivision à hauteur de 60 % par A et C (usufruitier et nu-propriétaire de la quote-part indivise) et 40 % par B. Il est cédé en 2004 pour un montant total de 35 000 €. A et C sont imposables, la valeur en pleine propriété de leur quote-part indivise étant de 21 000 €. B est exonéré, la valeur de sa quote-part indivise étant de 14 000 €.

17. Cession d'un bien acquis en tontine. Il est admis qu'en cas de cession d'un bien acquis en tontine, le seuil de 15 000 € s'apprécie au regard de chaque quote-part sans qu'il soit besoin de connaître la valeur totale du bien.

18. Cession d'un bien détenu par des époux. Il est admis, en cas de cession d'un bien détenu par des époux, d'apprécier le seuil de 15 000 € dans les mêmes conditions que pour les biens détenus en indivision, y compris en cas de mariage sous le régime de la communauté légale ou conventionnelle.

Section 3 : Opérations imposables

19. Seules sont imposables les plus-values réalisées lors d'une cession à titre onéreux d'un bien ou d'un droit. Cette cession constitue le fait générateur de l'impôt (BOI 8 M-1-04, Fiche 1). Il convient toutefois d'apporter les précisions suivantes.

20. Partages. Les partages constituent des cessions à titre onéreux imposables à hauteur des droits appartenant aux copartageants autres que l'attributaire et qui, du fait du partage, sont cédés par eux à ce dernier. En d'autres termes, l'existence d'une plus-value imposable implique nécessairement qu'une soulte soit versée par le ou les attributaires aux autres copartageants (BOI 8 M-1-04, Fiche 1, n° 4).

Il est admis que les partages qui interviennent entre les membres originaires de l'indivision ou leurs descendants ou des ayants-droit à titre universel ne constituent pas des cessions à titre onéreux, à la condition qu'ils portent sur des biens provenant d'une indivision successorale ou conjugale. Aucune imposition n'est donc à opérer à cette occasion même si le partage s'effectue à charge de soulte (BOI 8 M-1-04, Fiche 1, n° 5).

Il en est ainsi des partages de biens provenant d'une indivision de communauté conjugale et des partages de biens acquis conjointement par des époux séparés de biens pendant la durée du mariage. Le partage peut intervenir avant ou procéder de la dissolution du régime matrimonial. Ces précisions sont applicables aux cessions intervenues à compter du 1er janvier 2004.

21. Annulation, résolution ou rescision. Dans l'hypothèse où le contrat de vente serait annulé, résolu ou rescindé, le contribuable peut obtenir, sur réclamation, une restitution partielle ou totale des droits indûment perçus (sauf en cas d'exercice du droit de préemption puisque l'exercice de ce droit n'a d'autre effet que de subroger l'Etat à l'acquéreur évincé). La demande de dégrèvement de l'imposition initialement établie peut être présentée dans un délai dont le point de départ est constitué par la date de l'annulation, de la résolution ou la rescision, et qui expire le 31 décembre de la deuxième année suivant cette date.

CHAPITRE 2 : DETERMINATION DE LA PLUS-VALUE IMPOSABLE

Section 1 : Calcul de la plus-value brute

22. Aux termes de l'article 150 V du CGI, la plus ou moins-value brute est égale à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition par le cédant.

23. Taux de change. Le montant de la plus-value immobilière doit être déterminé pour sa valeur en euros. Ainsi, les éléments de détermination de la plus-value (notamment le prix de cession, le prix d'acquisition du bien, les charges venant en majoration ou en minoration) libellés dans une devise autre que l'euro doivent impérativement être convertis en euros par application du taux de change à la date de chaque opération (antérieurement à la mise en place de l'euro, cette conversion sera d'abord effectuée de la devise étrangère en franc ; ce dernier montant est par la suite converti en euro au taux de 6,55957 F/euro).

A. PRIX DE CESSION

24. Le prix de cession à retenir est le prix réel, tel qu'il est stipulé dans l'acte. Il est majoré de certaines charges et indemnités et réduit du montant de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée et des frais, définis par décret, supportés par le vendeur à l'occasion de cette cession (BOI 8 M-1-04, n° s 36 et s.).

La valeur du mobilier n'est pas prise en compte pour la détermination de la plus-value immobilière imposable à la condition que l'existence et la valeur vénale de ces biens au jour de la cession soient justifiées (production de facture, inventaire de commissaires-priseurs, etc.).

25. Prix de cession indéterminé. Lorsque le prix de cession ne peut être déterminé avec exactitude au jour de la cession, il appartient au contribuable de l'évaluer sous sa propre responsabilité, compte tenu des éléments stipulés dans l'acte.

Dans l'hypothèse où le prix de cession a été majoré ou minoré, en application des stipulations contractuelles contenues dans l'acte de cession, il appartient au contribuable de déposer à la recette des impôts de son domicile, une déclaration rectificative en vue d'être imposé sur la plus-value complémentaire ou d'obtenir un dégrèvement sur l'impôt acquitté lors de la formalité de publicité foncière.

B. PRIX D'ACQUISITION

26. 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 (BOI 8 M-1-04, n° s 45 et s.).

1. Définition du prix d'acquisition

27. Le prix d'acquisition à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte. En cas d'acquisition à titre gratuit, le prix d'acquisition s'entend de la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit (CGI, art. 150 VB-I).

a) Acquisition à titre onéreux

28. Définition. Le prix d'acquisition à retenir est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte (BOI 8 M-1-04, Fiche n° 4).

29. Opération de construction réalisée à titre occasionnel. En cas de construction par le cédant sur un terrain dont il était antérieurement propriétaire, le prix d'acquisition à retenir est constitué par :

- le coût des travaux de construction, d'une part. Ces travaux s'entendent notamment des frais d'architecte, des taxes et participations liées à la construction, et des factures et mémoires des entrepreneurs de tous les corps d'état. Il est précisé que si les travaux ne sont pas réalisés par une entreprise, ils s'entendent du prix d'achat des matériaux pour la construction, et le cas échéant, du coût de la main d' œuvre employée (salaires versés aux ouvriers et charges sociales y afférentes). En revanche, le travail personnellement effectué par le contribuable n'est pas pris en compte. La circonstance que ces dépenses aient été incluses dans la base d'une réduction d'impôt sur le revenu est sans incidence (voir pour les travaux de construction réalisés après l'achèvement, n° **36.**) ;

- le prix d'acquisition du terrain, d'autre part.

Il est rappelé que la fraction de la plus-value afférente au terrain est déterminée en tenant compte de la date d'acquisition du terrain indépendamment de la date du début d'exécution des travaux de construction (n° 10 de la fiche 6 du BOI 8 M-1-04). Les précisions figurant au dernier alinéa du n° 8 de la fiche n° 4 du BOI 8 M-1-04 sont donc erronées.

Ces précisions sont applicables aux cessions intervenues à compter du 1er janvier 2004.

b) Acquisition à titre gratuit

30. Valeur retenue pour les DMTG. A compter du 1er janvier 2005, le prix d'acquisition à titre gratuit s'entend de la valeur retenue pour la détermination des droits de mutation à titre gratuit (DMTG) conformément au I de l'article 150 VB du CGI.

Le prix d'acquisition à titre gratuit correspond à la valeur vénale ayant servi de base à la liquidation des droits de mutation à titre gratuit diminuée, le cas échéant, de l'abattement prévu à l'article 764 bis du même code. L'article 764 bis du CGI prévoit, en effet, l'application d'un abattement de 20 % sur la valeur vénale réelle de l'immeuble qui constitue au jour du décès la résidence principale du défunt, lorsque, à la même date, cet immeuble est également occupé à titre de résidence principale par le conjoint survivant ou par un ou plusieurs enfants mineurs ou majeurs protégés du défunt ou de son conjoint.

La circonstance que le cédant bénéficie d'une exonération ou d'abattements autres que celui prévu à l'article 764 bis du CGI est sans incidence sur la valeur vénale à retenir pour la détermination de la plus-value imposable.

Par ailleurs, il est admis lorsque la succession ne devait donner lieu à aucune imposition ou lorsqu'elle n'était pas imposable en France, de retenir la valeur qui figure dans l'attestation immobilière à la condition que celle-ci corresponde à la valeur du bien, précisées ci-dessus, au jour de la mutation à titre gratuit qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant.

31. Aliénation après réunion de propriété. Le n° 20 de la fiche 4 du BOI 8 M-1-04 apporte des précisions s'agissant du prix d'acquisition à retenir en cas de cession d'un bien après réunion de propriété.

Dans l'hypothèse où la nue propriété a été acquise par donation et que le cédant a acquis l'usufruit ultérieurement par voie d'extinction (cas « b » ; 1er tiret), le prix d'acquisition à retenir est égal à la somme des valeurs vénales de l'usufruit et de la nue-propriété telles qu'elles avaient été déclarées dans la donation qui était à l'origine du démembrement de propriété. Ce prix d'acquisition est donc identique à celui qui aurait été retenu si la donation avait été faite en pleine propriété.

32. Cession d'un bien reçu par succession avant le 1er janvier 2004. Lorsque le droit de propriété est démembré à la suite d'une succession intervenue avant le 1er janvier 2004, le prix d'acquisition de ce droit est évalué à l'aide du nouveau barème prévu à l'article 669 du CGI (CGI, art. 150 VB).

Voir pour plus de précisions la nouvelle fiche n° 16 en annexe à la présente instruction

2. Majoration du prix d'acquisition

33. Le prix d'acquisition est majoré d'un certain nombre de frais et de dépenses diverses limitativement énumérés par la loi (CGI, art. 150 VB-II ; BOI 8 M-1-04, n° s 47 et s.). L'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 modifie ce régime sur deux points : les dépenses de travaux et les dépenses de voirie, réseaux et distribution. Par ailleurs, il convient d'apporter des précisions sur les modalités de prise en compte des frais afférents à l'acquisition à titre gratuit.

a) Frais afférents à l'acquisition à titre gratuit

34. Détermination des frais afférents au bien cédé en cas de mutation par décès. Pour la détermination des plus-values réalisées par les particuliers à compter du 1er janvier 2004 lors de la cession à titre onéreux d'un immeuble, d'un meuble ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière, l'article 150 VB du code général des impôts prévoit que les frais afférents à l'acquisition à titre gratuit viennent en majoration du prix d'acquisition. Ces frais s'entendent notamment des droits de mutation à titre gratuit effectivement supportés par le cédant et afférents au bien cédé.

En cas de mutation par décès, les droits de mutation à titre gratuit afférents à ce bien se trouvent généralement inclus dans les frais globaux ayant grevé l'ensemble de l'actif successoral. A cet égard, l'article 41 duovicies I de l'annexe III au CGI prévoit que les droits de mutation sont pris en compte à proportion de la fraction de leur valeur représentative des biens ou droits.

Contrairement aux précisions apportées au n° 50 du BOI 8 M-1-04, il convient de retenir pour la détermination des frais et des droits afférents au bien cédé l'actif brut successoral et non l'actif net. En outre, pour la détermination de cette fraction de valeur, les biens transmis à titre gratuit doivent être retenus pour leur valeur taxable aux droits d'enregistrement. Ainsi, si le bien a été totalement exonéré, aucun frais d'acquisition ne peut être retenu ; si le bien a été partiellement exonéré, seule la quote-part de la valeur vénale taxable est prise en compte pour déterminer les droits de succession afférents à ce bien.

35. Paiement fractionné des droits. La circonstance que le contribuable, qui a bénéficié du paiement fractionné des droits de mutation en application de l'article 396 de l'annexe III au CGI, n'ait pas acquitté la totalité du paiement lors de la cession du bien, ne fait pas obstacle à la prise en compte en majoration du prix d'acquisition de l'intégralité des droits dus.

b) Dépenses de travaux

36. Les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration viennent en majoration du prix d'acquisition :

- soit, sous certaines conditions, pour leur montant réel ;

- soit forfaitairement pour un montant égal à 15 % du prix d'acquisition à la condition que le contribuable cède l'immeuble plus de cinq ans après son acquisition (BOI 8 M-1-04, Fiche 5).

Il est rappelé que le forfait de 15 % est une simple faculté pour les contribuables propriétaires de leur bien depuis plus de cinq ans. Dès lors que la condition afférente à la durée de détention est remplie, le cédant peut bénéficier du forfait de 15 % sans avoir à établir la réalité des travaux, le montant des travaux effectivement réalisés ou son impossibilité à fournir des justificatifs. Enfin, il n'y a pas lieu de rechercher si les dépenses de travaux ont déjà été prises en compte pour l'assiette de l'impôt sur le revenu.

37. Majoration forfaitaire. L'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit que la majoration forfaitaire de 15 % s'applique, pour la détermination des plus-values réalisées lors des cessions intervenues à compter du 1er janvier 2005, aux seuls immeubles bâtis. Cette majoration n'est donc plus applicable aux terrains nus pour la détermination des plus-values réalisées à compter de cette date. Il est toutefois précisé que :

- les travaux réalisés sur les terrains nus (drainage notamment) viennent en majoration du prix d'acquisition pour leur montant réel, toutes les conditions étant par ailleurs remplies (voir ci-dessous) ;

- les frais de voirie, réseaux et distribution réalisés sur des terrains à bâtir viennent en majoration du prix d'acquisition qu'ils soient ou non imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements (voir n° **39.**).

38. Frais réels. En cas de cession d'un immeuble que le contribuable a fait construire, il convient de distinguer selon que les travaux sont réalisés avant ou après l'achèvement de l'immeuble. Dans le premier cas (constructions réalisées à titre occasionnel), il s'agit de définir le prix d'acquisition à retenir (voir sur ce point n° **29.** de la présente instruction). Dans le second cas (travaux postérieurs à l'achèvement), il s'agit de définir les majorations du prix d'acquisition à retenir.

Ainsi, le 4° du II de l'article 150 VB du CGI prévoit que les dépenses de construction, de reconstruction, d'agrandissement ou d'amélioration, supportées par le vendeur et réalisées par une entreprise, viennent en majoration du prix d'acquisition lorsqu'elles n'ont pas été déjà prises en compte pour la détermination de l'impôt sur le revenu et qu'elles ne présentent pas le caractère de dépenses locatives. Dès lors, ne peuvent pas être pris en compte pour leur montant réel les travaux réalisés par le contribuable lui-même ou par une tierce personne autre qu'une entreprise (ex : main d'œuvre salariée). Il en est de même du coût des matériaux achetés par le contribuable même si leur installation est effectuée par une entreprise. Les dépenses facturées par l'entreprise au titre de l'installation des matériaux sont en revanche prises en compte en majoration du prix d'acquisition, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

Il est enfin précisé que l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 supprime, au 4 ° du II de l'article 150 VB du CGI, la référence au mot « rénovation ». En effet les dépenses revêtent selon le cas, soit le caractère de dépenses d'amélioration, soit le caractère de travaux de construction ou de reconstruction. Il est à cet égard rappelé que les travaux qu'il convient de prendre en compte pour la détermination des plus-values immobilières sont définis de la même manière que ceux déductibles ou non, pris en compte pour la détermination du revenu foncier imposable (les travaux d'entretien ou de réparation ne figurent pas parmi les dépenses pouvant être prises en compte pour le calcul de la plus-value).

c) Frais de voirie, réseaux et distribution

39. Les frais de voirie, réseaux et distribution exposés sur des terrains à bâtir viennent en majoration du prix d'acquisition, qu'ils soient ou non imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements (CGI, art. 150 VB-I 5°).

En effet, la condition que les frais de voirie, réseaux et distributions aient été imposés par les collectivités territoriales ou leurs groupements dans le cadre du plan d'occupation des sols ou du plan local d'urbanisme (BOI 8 M-1-04, n° 59) a été supprimée par l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004. Ces dispositions s'appliquent pour la détermination des plus-values réalisées lors des cessions intervenues à compter du 1er janvier 2004.

Ainsi, les frais d'aménagement et de viabilisation d'un terrain, supportés par un contribuable dans le cadre d'une opération de lotissement, peuvent être retenus pour le calcul de la plus-value imposable, bien qu'ils ne soient pas imposés par les collectivités territoriales.

Section 2 : Calcul de la plus-value imposable

A. PRISE EN COMPTE DE LA DUREE DE DETENTION

40. La plus-value brute réalisée sur les biens ou droits immobiliers est réduite d'un abattement de 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième (CGI, art. 150 VC-I). L'exonération définitive est donc acquise après 15 années de détention.

La date d'acquisition, qui constitue le point de départ du délai de détention (BOI 8 M-1-04, Fiche 6, n° 10), appelle les précisions suivantes.

41. Décès d'un conjoint. Clause d'attribution intégrale de la communauté. La date d'acquisition et le prix d'acquisition à retenir pour la détermination de la plus-value immobilière réalisée par le conjoint survivant s'entendent, lorsque les époux ont inséré dans leur contrat de mariage une clause d'attribution intégrale de la communauté, de la date d'acquisition et du prix d'acquisition du bien par les époux communs en biens (BOI 8 M-1-04, Fiche 6, n° 10).

La condition qu'il n'existe pas d'enfant d'un précédent mariage est rapportée à compter du 1er janvier 2004.

42. Titres de sociétés « transparentes » au sens de l'article 1655 ter du CGI. La date d'acquisition qui doit être retenue pour le calcul du délai de détention s'entend de la date d'acquisition ou de souscription des titres (BOI 8 M-1-04, Fiche 6, n° 10).

La mesure selon laquelle, lorsque les titres ont été acquis ou souscrits avant le début d'exécution des travaux de construction, le délai de détention court à compter de cette dernière date est rapportée à compter du 1er janvier 2004.

B. ABATTEMENT FIXE

43. Un abattement fixe de 1 000 € est opéré sur la plus-value brute, corrigée le cas échéant de l'abattement pour durée de détention et des moins-values imputables (CGI, art. 150 VE). S'il apparaît un résultat négatif, aucune imputation ne peut être opérée à ce titre (BOI 8 M-1-04, n° 72).

En cas de cession d'un immeuble détenu en indivision, cet abattement s'applique à la plus-value brute réalisée par chaque indivisaire quand bien même ils appartiennent au même foyer fiscal. En cas de cession d'un bien détenu par des époux, il est admis d'appliquer l'abattement de 1 000 € dans les mêmes conditions que pour

les biens détenus en indivision, y compris en cas de mariage sous le régime de la communauté légale ou universelle. Il est également admis dans ce cas qu'une seule déclaration soit déposée, signée par chacun des époux.

44. Démembrement de l'usufruit et de la nue-propriété du bien. En cas de cession isolée ou conjointe de droits démembrés détenus par des personnes différentes, cet abattement s'applique à la plus-value brute réalisée par chaque usufruitier ainsi qu'à celle réalisée par chaque nu-propriétaire.

En cas de cessions isolées de chacun des droits démembrés détenus par un même contribuable, cet abattement s'applique à la plus-value brute réalisée sur l'usufruit ainsi qu'à celle réalisée sur la nue-propriété.

En cas de cession en pleine propriété d'un immeuble acquis par fractions successives par un même contribuable (nue-propriété puis usufruit par exemple), cet abattement s'applique à la plus-value brute réalisée par ce contribuable, déterminée conformément aux articles 150 V à 150 VD du CGI.

C. IMPOT SUR LE REVENU ET PRELEVEMENTS SOCIAUX

1. Application du taux proportionnel

45. Taux de 16 %. Les plus-values sont en principe imposées au taux proportionnel de 16 % (CGI, art. 200 B, 1er alinéa).

46. Taux d'un tiers. A compter du 1er janvier 2005, elles sont imposées au taux d'un tiers lorsqu'elles sont dues (CGI, art.200 B, 2ème alinea) :

- par des associés de sociétés ou groupements dont le siège est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 ter, qui ne sont pas fiscalement domiciliés ou n'ont pas leur siège social dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (Islande ou Norvège, à l'exclusion du Liechtenstein) ;

- par des associés personnes morales de sociétés ou groupements dont le siège est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 ter, qui sont fiscalement domiciliés dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (Islande ou Norvège, à l'exclusion du Liechtenstein).

Voir pour plus de précisions, notamment pour les non-résidents, la nouvelle fiche n° 14 en annexe à la présente instruction

2. Prélèvements sociaux

47. Les plus-values immobilières des particuliers réalisées lors des cessions à titre onéreux sont assujetties à la CSG, à la CRDS, au prélèvement social et à une contribution additionnelle au prélèvement social. La conservation des hypothèques ou la recette des impôts procède, selon le cas, au recouvrement de ces prélèvements. Il convient de noter que :

- les non-résidents ne sont pas soumis aux prélèvements sociaux ;

- les associés résidant en France de sociétés de personnes sont assujettis à ces prélèvements versés par la société en leur nom et pour leur compte (CGI, art. 150 VF) (BOI 8 M-1-04, n°s 81 et 82).

48. Création d'une contribution additionnelle au prélèvement social de 2 %. L'article 11 de la loi n° 2004-626 du 30 juin 2004 relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées a créé :

- la contribution additionnelle sur les produits de placement au taux de 0,3 % qui s'applique à compter du 1er juillet 2004 ;

- la contribution additionnelle sur les revenus du patrimoine qui s'applique aux revenus des années 2003 et suivantes. Elle est fixée au taux de 0,15 % pour les revenus de l'année 2003 et au taux de 0,3 % pour les revenus des années suivantes.

49. Relèvement du taux de la CSG. L'article 72 de la loi n° 2004-810 du 13 août 2004 relative à l'assurance maladie prévoit un relèvement de 0,7 point du taux de la contribution sociale généralisée. Ce relèvement s'applique pour les revenus du patrimoine à compter du 1er janvier 2004 et pour les produits de placement à compter du 1er janvier 2005.

50. Application du régime des produits de placement. L'article 72 de la loi du 13 août 2004 relative à l'assurance maladie a prévu que les prélèvements sociaux sur les plus-values immobilières suivent le régime des produits de placement. L'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 précise que la date d'entrée en vigueur de ces dispositions est fixée au 1er janvier 2004. Il s'ensuit notamment que :

- la contribution additionnelle de 0,3 % s'applique depuis le 1er juillet 2004 ;

- le relèvement de 0,7 point du taux de la CSG s'applique depuis le 1er janvier 2005, soit une CSG de 8,2 %.

Par ailleurs, l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit diverses dispositions de coordination, notamment en matière de CRDS et de prélèvement social. En outre, il précise les modalités de recouvrement applicables aux prélèvements sociaux correspondant aux plus-values immobilières. Ainsi, ces prélèvements seront assis, contrôlés et recouvrés selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu.

Il est en effet rappelé que les nouvelles modalités déclaratives et de paiement prévues pour l'imposition des plus-values des particuliers n'emportent pas changement de la nature de l'imposition. Celle-ci reste une catégorie de l'impôt sur le revenu, même si au sein de cet impôt des modalités déclaratives et de paiement spécifiques sont prévues aux articles 150 VG et 150 VH du CGI.

CHAPITRE 3 : OBLIGATIONS DÉCLARATIVES ET DE PAIEMENT

51. Nouveaux imprimés. L'impôt sur le revenu afférent à la plus-value réalisée est déclaré et payé :

- à la conservation des hypothèques lors de la cession d'un immeuble ou de droits relatifs à un immeuble : déclaration n°2048 IMM ;

- à la recette des impôts lors de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière ou de biens meubles : déclaration n°2048 M.

Ces nouveaux imprimés se substituent, depuis le 1er février 2005, aux imprimés n° 2048 Imm, 2048 M, 2090 et 2090 bis. Ainsi, il n'est servi qu'un seul imprimé 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.

Les déclarations n°2048 IMM et n°2048 M sont uniquement disponibles en version dématérialisée sur le site Internet « www.impots.gouv.fr ».

52. Mentions dans l'acte. L'article 74 SJ de l'annexe II au CGI prévoit que l'accomplissement de la formalité de l'enregistrement ou de la formalité fusionnée est subordonné, pour tout acte ou toute déclaration constatant la cession à titre onéreux de biens entrant dans le champ d'application des articles 150 U à 150 VH du code général des impôts, à la mention dans l'acte ou dans la déclaration :

- de l'adresse du service des impôts dont le cédant dépend pour la déclaration de ses revenus ou bénéfices ou, pour les cessions mentionnées aux 1° et 3° du II de l'article 150 VG, de l'adresse de la recette des impôts du domicile du cédant ;

- du prix de cession de chacun des biens ;

- du prix d'acquisition du bien ou, s'il s'agit d'une acquisition à titre gratuit, du nom du précédent propriétaire, de son domicile et, éventuellement, de la date de son décès.

La mesure figurant au D de la fiche n° 8 de l'instruction administrative du 14 janvier 2004 admet que les mentions, prévues au III de l'article 150 VG du CGI et par l'article 74 SJ de l'annexe II à ce code, ne figurent pas dans l'acte lorsque le vendeur, par une mention expresse dans l'acte ou par une déclaration jointe à l'acte, déclare sous sa responsabilité que la cession « n'entre pas dans le champ d'application de l'imposition des plus-values des particuliers ».

Il est précisé que cette mesure de tempérament est applicable dans les seuls cas où la plus-value relève du régime des plus-values professionnelles. Ainsi, lorsque la cession bénéficie des dispositions d'exonérations prévues au II ou au III de l'article 150 U du CGI, les conservations des hypothèques sont fondées à refuser le dépôt de la formalité au motif que les mentions prévues par l'article 74 SJ de l'annexe II au CGI font défaut.

TITRE 2 : CESSION DE TITRES DE SOCIETES A PRÉPONDÉRANCE IMMOBILIÈRE

53. Les plus-values réalisées lors de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers prévu à l'article 150 UB du CGI, lorsqu'elles sont réalisées à titre occasionnel par des personnes physiques ou par des sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI.

Section 1 : Titres de sociétés imposables

54. Titres de sociétés qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI. Les gains nets consécutifs à la cession à titre onéreux de droits sociaux de sociétés ou groupements, qui relèvent des articles 8 à 8 ter du CGI et dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens, sont soumis exclusivement au régime d'imposition prévu pour les immeubles. Sont concernées non seulement les cessions en pleine propriété de valeurs mobilières ou de droits sociaux, mais aussi celles portant seulement sur la nue-propriété ou sur l'usufruit (BOI 8 M-1-04, n° s 87 et s.).

Les modalités d'appréciation de la prépondérance immobilière appellent les précisions suivantes.

55. Notion de caractère immobilier prépondérant. Sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés par ces sociétés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

A compter du 1er janvier 2005, ces dispositions présentent un caractère législatif (CGI, art. 150 UB – I tel qu'il résulte de l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004). Ces dispositions s'appliquent aux contribuables domiciliés en France ainsi qu'aux contribuables domiciliés hors de France.

56. Appréciation de la proportion de 50 %. Les éléments d'actif doivent être estimés à leur valeur réelle (CGI, ann. II, art. 74 SB). Pour apprécier la proportion de 50 %, il convient de comparer :

- la valeur vénale des immeubles non affectés à l'exercice de l'activité commerciale, industrielle, agricole ou non commerciale de la société ou des droits portant sur des immeubles. Sont également pris en compte les titres de sociétés elles-mêmes à prépondérance immobilière inscrits à l'actif de la société dont les titres sont cédés. Le caractère immobilier prépondérant de la société dont les titres sont inscrits à l'actif de la société dont les titres sont cédés s'apprécie en appliquant les mêmes dispositions. Dès lors que les titres inscrits à l'actif ne se rapportent pas ou plus à une société à prépondérance immobilière, il y a lieu de ne pas retenir leur valeur pour l'appréciation du caractère immobilier prépondérant de la société dont les titres sont cédés ;

- la valeur vénale de la totalité des éléments de l'actif social, y compris les immeubles affectés ou non affectés à l'exploitation.

57. Appréciation sur trois exercices. Si le rapport excède 50 % à la clôture des trois exercices qui précèdent celui au cours duquel intervient la cession, la société est à prépondérance immobilière et la plus-value relève du régime des plus-values immobilières des particuliers.

Si le rapport n'excède pas 50 % au titre de l'un de ces trois exercices, la cession est soumise au régime des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux. Le rapport existant à la date de cession des titres est sans incidence sur le régime d'imposition applicable.

Il est en outre précisé que, si la société dont les titres sont cédés n'a pas encore clos son troisième exercice, le régime d'imposition applicable aux plus-values réalisées lors de la cession des droits est nécessairement celui des plus-values sur valeurs mobilières et droits sociaux.

58. Crédit-bail immobilier. Les droits détenus dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier par la société constituent, tant qu'elle n'acquiert pas la propriété de l'immeuble, des droits de nature mobilière. Ils ne sont donc pas à prendre en compte au numérateur pour l'appréciation de la prépondérance immobilière.

59. Cession par un non-résident. Les modalités d'appréciation du caractère immobilier prépondérant d'une société dont les titres sont cédés par un contribuable non-résident de France sont identiques à celles retenues pour un contribuable résident. Toutefois, il y a lieu de ne retenir au numérateur que les seuls immeubles situés en France non affectés à l'exercice d'une activité commerciale, industrielle, agricole ou non commerciale.

Section 2 : Titres de sociétés exonérés

60. Exonération des titres de la société qui détient l'habitation principale de l'associé. Les cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière qui mettent, en droit ou en fait, gratuitement un logement à la disposition de l'associé cédant qui l'occupe à titre d'habitation principale sont en tout ou partie exonérées (application combinée des articles 150 UB-I et 150 U-II 1° du CGI).

Seule la fraction de la plus-value déterminée en fonction de la valeur du logement occupé par l'associé par rapport à la valeur globale de l'actif social est exonérée (BOI 8 M-1-04, n° 105).

Il est toutefois admis que l'exonération s'applique également à la fraction de la plus-value déterminée en fonction de la valeur des dépendances immédiates et nécessaires du logement occupé par l'associé.

La Directrice de la Législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

FICHE N° 14
Contribuables domicilés hors de France

La présente fiche se substitue à la fiche n° 14 incluse dans le BOI 8 M-1-04.
Les précisions apportées par la documentation administrative 8 M 5 et par les instructions administratives ultérieures correspondantes, notamment le BOI 8 M-2-04, sont rapportées.

1. Sous réserve des conventions internationales, sont soumis à un prélèvement sur les plus-values réalisées à titre occasionnel résultant de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en bourse et dont l'actif est à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession constitué principalement par de tels biens ou droits :

- les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI ;

- les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France ;

- à compter du 1er janvier 2005, les sociétés ou groupements dont le siège social est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 ter au prorata des droits sociaux détenus par des associés qui ne sont pas domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France (CGI, art. 244 bis A).

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DU PRÉLÈVEMENT

2. Il convient d'examiner successivement les personnes et les biens concernés par les dispositions prévues à l'article 244 bis A du CGI.

Section 1 : Personnes concernées

A. PERSONNES IMPOSABLES

3. Sous réserve des conventions internationales, le prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du CGI est applicable lorsque le cédant d'un immeuble ou d'un droit assimilé est une personne physique non domiciliée en France ou une personne morale ou un organisme dont le siège social est situé hors de France. Il s'applique également aux associés non-résidents de sociétés de personnes françaises.

4. Personnes physiques non-résidentes. Pour la définition des personnes domiciliées hors de France, l'article 244 bis A du CGI se réfère expressément à l'article 4 B du même code. Aux termes de cet article, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France :

- les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;

- les personnes qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité est exercée à titre accessoire ;

- les personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques ;

- les agents de l'État qui exercent leurs fonctions dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus (voir pour plus de précisions, DB 5 B 1121).

5. Personnes morales non-résidentes. Le prélèvement s'applique aussi bien aux sociétés de personnes et aux sociétés de capitaux qu'aux organismes de toute nature (trust, association, caisse de retraite, fonds de pension, etc.) même s' ils ne sont pas dotés de la personnalité morale.

6. Associés non-résidents de sociétés de personnes françaises. L'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 complète l'article 244 bis A du CGI. Ainsi, à compter du 1er janvier 2005, le prélèvement s'applique aux sociétés ou groupements dont le siège social est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 ter au prorata des droits sociaux détenus par des associés qui ne sont pas domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France.

Cette mesure a notamment pour effet d'étendre le champ d'application de l'article 244 bis A du CGI aux associés personnes morales de sociétés de personnes françaises, qui ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu en France. Le prélèvement prévu par l'article 244 bis A du CGI est dans ce cas acquitté sous la responsabilité d'un représentant fiscal.

B. PERSONNES EXONÉRÉES

7. Organismes et États étrangers. Les organisations internationales, les États étrangers, les banques centrales et les institutions financières publiques de ces États sont exonérés du prélèvement dans les conditions prévues à l'article 131 sexies du CGI (CGI, art. 244 bis-A-I, dernier alinéa).

8. Personnes qui exploitent une entreprise en France. Le prélèvement n'est pas applicable aux cessions d'immeubles réalisées par des personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France ou par des personnes morales ou organismes dont le siège social est situé hors de France et qui exploitent en France une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou y exercent une profession non commerciale (CGI, art. 244 bis A, 1er al.).

Pour bénéficier de cette mesure, l'immeuble doit être affecté à cette exploitation en France et être inscrit, depuis son acquisition, selon le cas soit au bilan fiscal, soit au tableau des immobilisations établi pour la détermination du résultat imposable du cédant. En pratique, les contribuables concernés doivent indiquer sur la déclaration, la mention « Néant – Plus-values professionnelles » et doivent justifier, à l'appui de cette déclaration, du respect des conditions prévues pour l'application de cette disposition.

La location d'immeubles (nue, meublée ou équipée) ne peut en aucun cas être considérée comme l'exploitation d'une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou l'exercice d'une profession non commerciale au sens de l'article 244 bis A du CGI. En effet, au sens de cet article, les immeubles affectés à l'exercice de l'activité industrielle, commerciale, agricole ou non commerciale du cédant s'entendent exclusivement des moyens permanents d'exploitation de cette activité.

Lorsque l'immeuble cédé est inscrit à l'actif du bilan fiscal sans être affecté à l'exercice d'une telle activité, le prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI est dû, sans préjudice de l'imposition de la plus-value réalisée selon le régime des plus-values professionnelles. Autrement dit, l'imposition à l'impôt sur les sociétés ne dispense pas le cédant du paiement du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI (cf. voir infra sur les modalités d'imputation du prélèvement).

Dans le cas sans doute exceptionnel où l'immeuble a d'abord fait partie du patrimoine privé du contribuable avant d'être inscrit à l'actif d'une entreprise individuelle et d'être cédé comme élément d'actif, la plus-value acquise par le bien pendant la période écoulée entre l'acquisition et la date de l'inscription à l'actif donne lieu au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI, dès lors qu'au moment où s'opère la cession, ce contribuable n'est pas domicilié en France.

9. Titulaires de pensions de vieillesse ou d'une carte d'invalidité. L'article 150 U-III du CGI prévoit une exonération en faveur des plus-values réalisées par certains titulaires de pensions de vieillesse ou de la 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 de cette même année n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI.

Pour les cessions intervenues en 2004, cette exonération s'appliquait aux non-résidents par mesure de tempérament (BOI 8 M-1-04, Fiche 14, n° 10). Cette mesure de tempérament est rapportée à compter du 1er janvier 2005.

Pour les cessions qui interviennent à compter du 1er janvier 2005, ces dispositions sont applicables de droit aux seuls ressortissants d'un Etat membre de la Communauté européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (art. 50 de la loi de finances rectificative pour 2004). Il s'agit donc exclusivement des ressortissants de la Communauté européenne, de l'Islande et de la Norvège.

Enfin, il est précisé que l'exonération est applicable aux ressortissants d'un Etat tiers à la Communauté européenne qui remplissent les deux conditions suivantes :

- pouvoir invoquer le bénéfice d'une clause de non-discrimination ;

- être placé dans une situation identique à celle où un national de France pourrait prétendre à une exonération de plus-value immobilière sur le fondement de l'article 150 U-III du CGI.

Section 2 : Biens concernés

10. Le prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI s'applique aux plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux d'immeubles bâtis ou non bâtis, de droits immobiliers ou d'actions ou parts des sociétés non cotées en bourse dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué principalement par de tels biens ou droits. Bien que figurant parmi les revenus de source française, il est rappelé que les plus-values réalisées par des contribuables domiciliés hors de France lors de la cession de biens meubles ne sont pas imposables.

Voir fiche n° 1 du BOI 8 M-1-04 relative à la notion de cession à titre onéreux et le BOI 8 M-2-00 qui reste applicable mutatis mutandis

A. BIENS IMPOSABLES

11. Immeubles ou droits relatifs à un immeuble. Les immeubles et droits relatifs à des immeubles sont définis aux n° 21. et s. de l'instruction 8 M-1-04 auxquels il convient de se reporter.

12. Titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière. Les plus-values réalisées lors de la cession de parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement par des immeubles ou des droits immobiliers sont soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI.

Les dispositions de l'article 244 bis A du CGI s'appliquent :

- aux cessions de titres émis par des sociétés qui ne sont pas admises à la cote d'une bourse française ou étrangère. Toutefois, les gains réalisés à l'occasion de cession de titres de SICOMI ne relèvent jamais du régime des plus-values immobilières que ces sociétés soient cotées ou non cotées ;

- aux cessions de valeurs mobilières ou de droits sociaux de ces sociétés. Il s'agit donc, notamment, des actions ainsi que des droits de souscription ou d'attribution détachés de ces actions, des parts de fondateur ou parts bénéficiaires, des obligations négociables émises par les sociétés de capitaux (sociétés anonymes et sociétés en commandite par actions), des parts sociales dans les sociétés à responsabilité limitée, en commandite simple ou en nom collectif et des parts d'intérêts dans les sociétés civiles. Sont concernées non seulement les cessions en pleine propriété de valeurs mobilières ou de droits sociaux, mais aussi celles portant seulement sur la nue-propriété ou sur l'usufruit.

Ainsi, à la différence du régime de droit interne, le régime de la prépondérance immobilière continue à s'appliquer aux titres de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui ne sont pas admises à la cote d'une bourse française ou étrangère et dont l'actif est constitué principalement d'immeubles ou de droits relatifs à des immeubles. Corrélativement, le régime prévu aux articles 244 bis B et 244 bis C ne s'applique pas à ces titres.

13. Modalités d'appréciation de la prépondérance immobilière. Les modalités d'appréciation de la prépondérance immobilière de la société dont les titres sont cédés, sont alignées sur celles applicables en droit interne aux cessions de titres intervenues à compter du 1er janvier 2004.

Ainsi, sont considérées comme à prépondérance immobilière, les sociétés dont l'actif, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, est constitué pour plus de 50 % de sa valeur par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

A compter du 1er janvier 2005, ces dispositions présentent un caractère législatif (article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004).

Il est toutefois précisé que seuls les actifs immobiliers de ces sociétés situés en France, à l'exclusion des immeubles affectés à leur propre exploitation ou à l'exercice d'une activité commerciale, industrielle, agricole ou non commerciale, doivent être retenus au numérateur pour le calcul du pourcentage de 50 %.

B. BIENS EXONÉRÉS

14. Les contribuables personnes physiques non domiciliés en France bénéficient de la plupart des exonérations applicables aux résidents ainsi que d'une exonération particulière.

1. Exonérations applicables aux résidents

15. Cessions intervenues en 2004. Pour les cessions intervenues en 2004, l'article 244 bis A du CGI ne visait pas expressément les dispositions prévues par les articles 150 U et 150 UB du même code.

Toutefois, il était admis que les diverses exonérations prévues au II de l'article 150 U du CGI en faveur des contribuables résidents s'appliquent aux cessions réalisées par les contribuables domiciliés hors de France. L'exonération applicable en cas de cession d'une résidence principale ou en cas de cession de titres d'une société détenant la résidence principale de l'associé cédant ne s'appliquait pas, de fait, aux contribuables domiciliés hors de France (BOI 8 M-1-04, Fiche 14, n° 16).

Cette mesure de tempérament est rapportée pour les plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1er janvier 2005.

16. Cessions à compter du 1er janvier 2005. A compter du 1er janvier 2005, l'article 244 bis A du CGI prévoit expressément que, lorsque le prélèvement prévu par cet article est dû par des contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu, les exonérations prévues aux 2° à 6° du II de l'article 150 U du CGI sont applicables.

Il s'agit de l'exonération des biens pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation lorsque la condition de remploi est satisfaite (4° du II de l'article 150 U), de l'exonération des biens échangés dans le cadre d'opérations de remembrement ou assimilées (5° du II de l'article 150 U) et des biens dont le prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 € (6° du II de l'article 150 U). En outre, par l'effet de l'abattement pour durée de détention, la plus-value réalisée lors de la cession d'un bien détenu depuis plus de 15 ans est exonérée.

L'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 cite expressément et limitativement les exonérations applicables aux contribuables non-résidents. L'exonération applicable en cas de cession d'une résidence principale prévue au 1° du II de l'article 150 U ne s'applique donc pas, en droit comme en fait, aux contribuables domiciliés hors de France. En outre, la mesure de tempérament prévue au n° 22 de la fiche 2 du BOI 8 M-1-04 n'est pas applicable, à compter de la date de publication de la présente instruction, aux cessions réalisées par un contribuable qui n'a plus sa résidence fiscale en France au jour de la cession du bien (en règle générale à la signature de l'acte authentique).

Voir fiche n° 2 du BOI 8 M-1-04 relative aux biens immobiliers exonérés

2. Exonération particulière en faveur de l'habitation en France des non-résidents

17. Une exonération particulière est prévue 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, dans la limite d'une résidence par contribuable et à 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 (CGI, art. 150 U-II 2°).

A compter du 1er janvier 2005, l'exonération est réservée aux cessions de biens dont les non-résidents ont la libre disposition au moins depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de cette cession (article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004).

18. Personnes physiques non-résidentes en France, ressortissantes d'un Etat membre de la Communauté européenne. Le cédant doit réunir les trois conditions suivantes :

a- contribuable personne physique : 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 ;

b- contribuable non-résident : 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 (voir dans ce dernier cas le n° **69.** pour les obligations déclaratives) ;

c- contribuable ressortissant de la Communauté européenne : l'exonération ne s'applique pas aux plus-values réalisées par un contribuable ressortissant d'un Etat autre que ceux membres de la Communauté européenne, quand bien même il serait résident d'un Etat membre de cette Communauté. Ainsi, l'exonération s'applique à un Belge demeurant en Australie et non à un Australien demeurant en Belgique.

L'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit que l'exonération s'applique également aux contribuables ressortissants d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. Il s'agit en pratique de ressortissants de l'Islande et de la Norvège, à l'exclusion du Liechtenstein. Ces dispositions sont applicables pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1er janvier 2004.

La qualité de ressortissants d'un Etat membre de la Communauté européenne ou assimilé s'apprécie à la date de la cession du bien.

19. Clauses de non-discrimination. L'exonération est applicable aux ressortissants d'un Etat tiers à la Communauté européenne qui remplissent les deux conditions suivantes :

- pouvoir invoquer le bénéfice d'une clause de non-discrimination ;

- être placé dans une situation identique à celle où un national de France pourrait prétendre à une exonération de plus-value immobilière sur le fondement de l'article 150 U-II 2° du CGI.

20. Condition de domiciliation fiscale 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.

Sous réserve des conventions internationales, cette condition s'apprécie au regard des dispositions de l'article 4 B du CGI. La justification de cette domiciliation, qui n'est soumise à aucun formalisme particulier, peut être apportée par la production des avis d'impôt sur le revenu des deux années concernées. Seuls les avis d'imposition correspondant à des déclarations initiales déposées dans les délais légaux seront acceptés comme justificatif. En conséquence, tout avis émanant d'un rôle supplémentaire ne pourra être admis. La justification peut également être apportée par la production d'avis d'imposition à la taxe d'habitation à titre de résidence principale.

21. Première cession. L'exonération ne peut s'appliquer qu'une seule fois à compter du 1er 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.

22. Habitation en France des non-résidents. Le bien cédé doit constituer l'habitation en France du contribuable domicilié hors de France. Pour les cessions qui interviennent à compter du 1er janvier 2005, le contribuable doit avoir la libre disposition du bien depuis le 1er janvier de l'année précédant celle 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 cours de cette période.

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.

23. Dépendances immédiates et nécessaires. Les dépendances immédiates et nécessaires de la première cession d'une résidence par un non-résident sont exonérées sous les mêmes limites et conditions que celles déjà exposées pour la cession de la résidence principale d'un contribuable résident (CGI, art. 150 U-II 3°).

Voir fiche n° 2 du BOI 8 M-1-04 relative aux biens immobiliers exonérés

CHAPITRE 2 : LIQUIDATION DU PRÉLÈVEMENT

Section 1 : Assiette du prélèvement

24. Les règles d'assiette du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI diffèrent selon que le cédant est ou non assujetti à l'impôt sur le revenu.

A. CÉDANT ASSUJETTI A L'IMPÔT SUR LE REVENU

25. Lorsque le cédant est assujetti à l'impôt sur le revenu (personnes physiques et sociétés de personnes), les plus-values soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI sont déterminées dans les mêmes conditions que pour les contribuables domiciliés en France assujettis à l'impôt sur le revenu.

26. Modalités de détermination de la plus-value. Les modalités de détermination de la plus-value réalisée par les contribuables domiciliés en France prévues aux articles 150 V à 150 VE du CGI sont applicables aux plus-values réalisées par les non-résidents qu'ils soient ou non ressortissants de la Communauté européenne.

27. Régime de différé d'imposition. En outre, il est précisé que les dispositions prévues aux II et III de l'article 150 UB du CGI sont applicables aux contribuables non-résidents. Il s'agit du sursis d'imposition applicable en cas d'échange de titres de sociétés à prépondérance immobilière réalisé dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés (II de cet article) et de prorogation des reports d'imposition accordés avant le 1er janvier 2000 en cas d'enchaînement avec un sursis d'imposition (III de cet article).

Voir fiche n° 12 du BOI 8 M-1-04 relative aux régimes de différés d'imposition des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière

Il est en outre admis que le sursis d'imposition s'applique également en cas de cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés qui ne sont pas admises à la cote d'une bourse française ou étrangère.

28. Frais d'agrément. Les frais d'agrément supportés par le contribuable domicilié hors de France viennent en diminution du prix de cession pour le calcul de la plus-value brute. Il en est ainsi des honoraires de représentation fiscale (au titre des frais versés à un mandataire mentionnés par le 1° de l'article 41 duovicies H de l'annexe III au code général des impôts).

B. CÉDANT NON ASSUJETTI À L'IMPÔT SUR LE REVENU

29. Dans tous les cas où le cédant n'est pas assujetti à l'impôt sur le revenu, les plus-values soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI sont déterminées par différence entre le prix de cession du bien et son prix d'acquisition, diminué d'une somme égale à 2 % de son montant par année entière de détention.

30. Amortissement de 2 %. L'amortissement de 2 %, applicable au prix d'acquisition lorsque le cédant n'est pas assujetti à l'impôt sur le revenu, est déterminé par année entière de détention calculée de quantième à quantième et concerne les seuls immeubles bâtis à l'exclusion des terrains et des titres de sociétés à prépondérance immobilière. Il convient donc de faire abstraction, pour le calcul de cet amortissement, de la fraction du prix d'acquisition qui correspond à la valeur du terrain.

Pour l'application de ces dispositions, le prix d'acquisition s'entend du prix effectivement payé par le cédant, majoré, le cas échéant, des seules dépenses de construction, reconstruction ou agrandissement qui présentent le caractère d'immobilisations par nature, à condition qu'elles aient été effectivement supportées par le propriétaire, que leurs montant et paiement soient justifiés et qu'elles n'aient pas déjà été déduites pour la détermination du revenu imposable.

La justification du caractère réel de ces dépenses et de leur paiement résulte de la production des factures correspondantes que la société doit normalement conserver à l'appui de sa comptabilité et des justificatifs des règlements par la société.

Les frais d'agrément supportés par le contribuable domicilié hors de France viennent en diminution du prix de cession pour le calcul de la plus-value brute.

C. ASSOCIÉS NON RÉSIDENTS D'UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES

31. Les sociétés ou groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes ont une personnalité distincte de celle de leurs associés. En conséquence, ces sociétés ou groupements constituent en principe des sujets d'imposition.

1. Sociétés ou groupements ayant leur siège en France.

32. Principe. S'ils ont leur siège en France, les sociétés ou groupements dont les bénéfices sont imposés au nom des associés ont la qualité de résident en France au sens des conventions fiscales conclues par la France, lorsque les conditions requises par ces conventions sont remplies (CE 4 avril 1997, Sté. Kingroup inc.).

Il en résulte notamment que leurs associés résidents ou non-résidents sont imposables dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH du CGI, à raison de la quote-part du résultat de la société de personnes correspondant à leurs droits.

Ainsi, la société de personnes verse l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû au prorata des droits sociaux détenus par les associés soumis à cet impôt présents à la date de la cession de l'immeuble (CGI, art. 150 VF-II). Ces dispositions s'appliquent aux associés résidents ou non résidents des sociétés de personnes françaises.

33. Cas particulier des associés non-résidents. Le 2ème alinéa du II de l'article 150 VF du CGI prévoit que l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par les associés qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France est acquitté, à compter du 1er janvier 2005, par la société ou le groupement selon les modalités prévues à l'article 244 bis A du même code.

Il s'ensuit notamment que la société ou le groupement cédant est tenu de désigner un représentant fiscal pour acquitter le prélèvement dû par l'ensemble des associés non-résidents.

2. Sociétés ou groupements n'ayant pas leur siège en France.

34. S'ils ont leur siège hors de France, les sociétés ou groupements, dont les bénéfices sont imposés au nom des associés, n'ont pas la qualité de résidents en France.

Il en résulte notamment que leurs associés résidents ou non-résidents sont imposables dans les conditions prévues à l'article 244 bis A du CGI.

Section 2 : Taux du prélèvement

35. Taux de 16 %. Le taux du prélèvement est fixé à 16 % pour les plus-values réalisées par :

- les personnes physiques résidents d'un Etat membre de la Communauté européenne, d'Islande ou de Norvège ;

- les associés personnes physiques de sociétés dont les bénéfices sont imposés au nom des associés, résidents d'un Etat membre de la Communauté européenne, d' Islande ou de Norvège.

36. Taux d'un tiers. Le taux du prélèvement est fixé à un tiers pour les plus-values réalisées par :

- les personnes physiques résidentes d'un Etat autre que ceux membres de la Communauté européenne ou de l'Islande et de la Norvège, quand bien même elles seraient ressortissantes de France, d'un Etat membre de la Communauté européenne, de l'Islande ou de la Norvège ;

- les associés personnes physiques ou morales de sociétés ou groupements dont le siège est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 ter, qui ne sont pas fiscalement domiciliés ou n'ont pas leur siège social dans un Etat membre de la Communauté européenne, en Islande ou en Norvège ;

- les associés personnes morales de sociétés ou groupements dont le siège est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 ter, qui sont fiscalement domiciliés dans un Etat, autre que la France, membre de la Communauté européenne, en Islande ou en Norvège ;

- les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés détenant directement ou par l'intermédiaire d'une société de personnes un immeuble en France, même si leur siège est situé dans un Etat membre de la Communauté européenne.

Voir le tableau récapitulatif n° 1 en annexe à la présente fiche.

37. Clause de non-discrimination. La différence de taux prévue à l'article 244 bis A du CGI est fondée sur la résidence du contribuable. Ce régime n'est pas contraire aux clauses de non-discrimination des conventions fiscales internationales qui proscrivent seulement les inégalités fondées sur la nationalité.

38. Date d'appréciation. La qualité de résident d'un Etat membre de la Communauté européenne s'apprécie à la date de la cession du bien. C'est également à cette date que doit être apprécié le fait qu'un Etat est membre de la Communauté européenne.

La preuve de la résidence fiscale du contribuable peut être apportée par tout moyen. Elle peut notamment résulter de la fourniture d'un avis d'imposition à ou aux impôts qui tiennent lieu d'impôt sur le revenu dans cet Etat ou un document en tenant lieu établi par l'administration fiscale de cet Etat.

CHAPITRE 3 : RECOUVREMENT DU PRÉLÈVEMENT

39. Il convient d'examiner successivement les modalités de recouvrement, la nécessité de désigner un représentant accrédité et les obligations déclaratives.

Le tableau n° 2 figurant en annexe à la présente fiche récapitule les différentes hypothèses au regard de la nécessité de désigner un représentant accrédité et les obligations déclaratives.

Section 1 : Modalités de recouvrement

40. Obligation au paiement. Le prélèvement est acquitté sous la responsabilité d'un représentant que le contribuable domicilié hors de France doit, sauf cas de dispenses automatiques, obligatoirement désigner.

41. Modalités de recouvrement. Les modalités de recouvrement sont définies par l'article 171 quater de l'annexe II au CGI, qui distingue selon que la cession est ou non constatée par un acte :

- pour les cessions constatées par un acte (en règle générale, des cessions d'immeubles ou de droits immobiliers), le prélèvement est recouvré dans les conditions prévues en matière de droits d'enregistement par les articles 1701 à 1712 du CGI. Il est acquitté dans le délai prévu pour la formalité de l'enregistrement ou de la publicité foncière et préalablement à l'exécution de celle-ci ;

- pour les cessions non constatées par un acte, il est fait application des règles prévues au titre IV du livre des procédures fiscales pour les impôts recouvrés par les comptables de la direction générale des impôts. Le prélèvement est acquitté dans le délai d'un mois à compter de la date de la cession.

42. Expropriations. La déclaration de plus-value doit être souscrite et le prélèvement acquitté dans le délai d'un mois à dater du paiement de l'indemnité d'expropriation (ou du solde de celle-ci) ou, le cas échéant, de la notification de sa consignation.

43. Sanctions. Les infractions commises en matière de prélèvement entraînent la perception d'une amende fiscale égale au montant des droits éludés et recouvrée comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (CGI, art. 1770 quinquies) ainsi que de l'intérêt de retard (CGI, art. 1727). C'est le représentant accrédité du contribuable ayant réalisé la plus-value qui est tenu au paiement de cette amende et de l'intérêt de retard.

Section 2 : Désignation d'un représentant accrédité

44. Le prélèvement prévu par l'article 244 bis A du CGI est acquitté sous la responsabilité d'un représentant accrédité. Toutefois, sous certaines conditions, certains contribuables peuvent être dispensés de l'obligation de désigner un représentant accrédité. Voir le tableau récapitulatif n° 2 en annexe à la présente fiche.

Il convient de distinguer selon qu'il s'agit de :

- personnes physiques domiciliées hors de France et associés personnes physiques domiciliés hors de France de sociétés de personnes ayant leur siège en France ;

- personnes morales ou organismes, associés personnes morales de sociétés de personnes ayant leur siège en France et associés personnes physiques ou morales de sociétés étrangères.

A. PERSONNES PHYSIQUES

45. Pour les personnes physiques domiciliées hors de France et les associés personnes physiques non-résidentes de sociétés de personnes ayant leur siège en France, deux dispositifs coexistent en matière de représentation fiscale :

- le premier, qui est le régime de droit commun, oblige les redevables à désigner auprès de l'administration fiscale un représentant domicilié en France ;

- le second, par dérogation au régime de droit commun, est celui de la dispense de désignation de représentant accrédité en France. Cette dispense est automatique en fonction de critères déterminés par l'administration.

1. Désignation d'un représentant accrédité

46. Nécessité de désigner un représentant accrédité. En principe, les contribuables domiciliés hors de France passibles du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI doivent se faire représenter auprès de l'administration fiscale par un représentant accrédité en France. La désignation d'un représentant accrédité concerne toute nature de cession entrant dans le champ de l'article 244 bis A du CGI.

L'accréditation signifie la désignation par l'administration d'un représentant fiscal en France sur proposition du redevable, pour une opération donnée.

47. Qualité du représentant accrédité. Les contribuables domiciliés hors de France ne peuvent se faire représenter auprès de l'administration que par :

- l'acheteur du bien s'il est fiscalement domicilié en France ;

- les banques et établissements financiers exerçant leur activité en France ;

- les personnes agréées à cet effet par l'administration (voir n° **50.** pour les agréments permanents).

Par ailleurs, il est rappelé qu'un notaire ou un avocat ne peuvent être représentant fiscal au sens de l'article 244 bis A du CGI.

48. Modalités de désignation. L'accréditation est accordée sur demande du contribuable et après instruction du dossier par l'administration dans les conditions habituelles (moralité fiscale du représentant proposé, examen de sa solvabilité, éventuellement garanties complémentaires).

Il est rappelé que le représentant accrédité est responsable des conséquences du contrôle ultérieur exercé, le cas échéant, par l'administration.

49. Instruction de la demande de désignation. La compétence du service chargé de l'instruction de la demande de désignation de représentant accrédité est définie en fonction :

- du lieu de situation de l'immeuble ou des droits immobiliers s'y rapportant ;

- du siège de la société concernée en cas de cession d'actions ou de parts de sociétés non cotées à prépondérance immobilière.

Lorsque le lieu de situation des biens (immeuble ou droits immobiliers) ou du siège de la société à prépondérance immobilière (cession d'actions et de parts) est situé dans PARIS intra-muros, la direction spécialisée des impôts pour la région d'Ile-de-France et pour Paris (D.S.I.P.), 25, place de la Madeleine - 75380 PARIS CEDEX 08, est seule compétente.

Dans les autres cas, la demande est adressée au directeur des services fiscaux territorialement compétent ou à l'inspection de fiscalité immobilière, si cette tâche a fait l'objet d'une mesure de déconcentration.

50. Agrément permanent. L'administration a la possibilité de délivrer un agrément général qui dispense le représentant fiscal qui en fait l'objet d'obtenir une accréditation pour chaque opération déterminée. Un agrément permanent de représentation fiscale a ainsi été délivré aux sociétés suivantes :

- Accréditéco - 1, rue Thérèse - 75001 PARIS – tél : 01 42 44 12 50 ;

- Sarf Azur – 455, Promenade des Anglais – Aéropôle – Arénas- 06200 NICE – tél : 04 93 21 14 15 ;

- Sarf Grand Est – 16, quai Kléber – 67000 STRASBOURG – tél : 03 88 22 22 11 ;

- Sarf Mont-Blanc – International Business Park – Europa 1 – 74160 ARCHAMPS – tél : 04 50 82 00 22 ;

- Sarf Provence – 14 A, Boulevard Mirabeau – 13210 SAINT REMY DE PROVENCE – tél : 04 90 92 19 19 ;

- Société Accréditée de Représentation Fiscale – 2, rue des Petits Pères – 75002 PARIS – tél : 01 42 86 00 18 ;

- Société Financière Accréditée – 41, Avenue Montaigne – 75008 PARIS – tél : 01 47 23 82 82 ;

- Société Financière Accréditée – Bureau de Nice – 3, Avenue Baquis – 06000 NICE – tél : 04 93 82 32 53

51. Refus de dépôt. Lors de la réquisition de la formalité fusionnée ou de la formalité de l'enregistrement, à défaut de dépôt de déclaration n° 2048-Imm comportant la désignation d'un représentant accrédité, la conservation des hypothèques ou la recette des impôts refuse l'accomplissement de cette formalité au déposant (cf., respectivement, BOI 10 E-1-77 n° 14 et DB 7 A 4123 n° 17).

2. Dispense de désignation d'un représentant accrédité

52. Dispense automatique. Par dérogation, l'administration fiscale autorise des dispenses automatiques de représentant accrédité dans les cas où les cessions remplissent l'un des critères définis ci-après.

La dispense automatique s'applique, sans demande préalable du contribuable, dès lors que l'un des critères déterminés ci-après est rempli. En pratique, le notaire n'a donc plus à soumettre aux services fiscaux le projet d'acte de cession en cause ainsi que le projet de déclaration de plus-value y afférent pour obtenir la dispense. Le rédacteur de l'acte apprécie lui-même si les critères ouvrent droit au bénéfice de la dispense automatique.

a) Cession dont le prix est inférieur ou égal à 150 000 €

53. Appréciation par cédant. La dispense automatique s'applique aux cessions dont le prix est inférieur ou égal à 150 000 €. Ce seuil s'apprécie par cédant.

En cas d'indivision, il y a lieu d'apprécier ce seuil par rapport à la quote-part totale 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-propriétaire, 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.

54. Appréciation par rapport au prix de cession de l'immeuble. Le seuil de 150 000 € s'apprécie uniquement par rapport au prix de cession correspondant à l'immeuble ou aux droits immobiliers tel qu'il est stipulé dans l'acte (voir sur la valorisation des biens meubles, n° 24 de l'instruction).

Ainsi, lorsque le prix de cession convenu dans 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 venir en diminution du prix de cession.

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

55. Cas particulier des sociétés de personnes françaises. En cas de cession par une société qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI et dont le siège est en France, le 2ème alinéa de l'article 150 VF du CGI prévoit que l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par les associés qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France est acquitté, à compter du 1er janvier 2005, par la société ou le groupement selon les modalités prévues à l'article 244 bis A du même code.

Le seuil de 150 000 € s'apprécie en faisant la somme de la quote-part du prix de cession correspondant aux droits des associés personnes physiques résidant hors de France et personnes morales ou organismes ayant leur siège hors de France, quel que soit le régime d'imposition ou d'exonération des plus-values applicables.

b) Cession d'un bien détenu depuis plus de 15 ans

56. La dispense automatique s'applique aux cessions bénéficiant d'une exonération de plus-value compte tenu de la durée de détention du bien (bien détenu depuis plus de 15 ans), quel que soit le prix de cession.

B. PERSONNES MORALES OU ORGANISMES

57. Désignation obligatoire d'un représentant accrédité. La désignation d'un représentant accrédité en France est obligatoire pour :

- les personnes morales ou organismes dont le siège est hors de France ;

- les associés personnes morales dont le siège est hors de France de sociétés de personnes ayant leur siège en France ;

- les associés personnes physiques ou morales de sociétés ou organismes dont le siège est hors de France.

58. Portée de l'accréditation obligatoire. La désignation obligatoire d'un représentant accrédité concerne toutes les cessions d'immeubles ou de droits immobiliers réalisées par les personnes morales ou organismes soumis au prélèvement, quels que soient la nature, le prix ou l'origine de propriété de la cession ainsi que la qualité du cédant.

59. Modalités de désignation du représentant accrédité. La désignation obligatoire du représentant accrédité s'effectue dans les conditions définies ci-dessus.

60. Agrément permanent. L'administration a la possibilité de délivrer un agrément général qui dispense le représentant fiscal qui en fait l'objet d'obtenir une accréditation pour chaque opération déterminée. Un agrément permanent de représentation fiscale a ainsi été délivré aux sociétés mentionnées au n° **50.** de la présente fiche.

61. Instruction de la demande d'accréditation. Il convient de se reporter aux précisions figurant au n° **49.** de la présente fiche.

C. RESPONSABILITE DU REPRESENTANT

62. Accomplissement des formalités. Les formalités que doit remplir le représentant aux lieu et place du non-résident sont :

- celles incombant à la généralité des résidents, soit au moment de la rédaction de l'acte, soit au moment de l'enregistrement de l'acte ;

- celle incombant aux non-résidents et relative au dépôt de la déclaration de plus-value.

63. Débiteur de l'impôt. En imposant la désignation d'un représentant qui s'engage à acquitter l'impôt aux lieu et place du contribuable non domicilié en France, les articles 244 bis A du CGI et 171 quater de l'annexe II à ce code ne dispensent pas ce dernier, qui conserve la qualité de redevable légal, de son obligation au paiement. Le contribuable au même titre que son représentant fiscal, peuvent donc être indistinctement poursuivis par l'administration pour la totalité de l'impôt dû.

Mais il est dans l'esprit des textes, qui tiennent compte des difficultés que le service rencontrerait pour contraindre le contribuable non domicilié en France sur ses biens situés à l'étranger, d'obtenir le paiement auprès du représentant.

64. Fondement de l'obligation du représentant. L'obligation au paiement du représentant résulte à la fois de la loi, qui prévoit expressément sa responsabilité ès-qualités, et de l'engagement qu'il souscrit sur la déclaration elle-même.

En s'engageant à acquitter les sommes dues aux lieu et place du non-domicilié, le représentant s'assimile au contribuable lui-même. L'administration estime dès lors qu'il répond de l'obligation sur ses biens personnels qui peuvent être poursuivis selon la même procédure et avec les mêmes garanties que s'il s'agissait de ceux du contribuable.

65. Portée de la représentation. Dans la mesure où il résulte clairement de l'acte imposable soumis à la formalité ou, à défaut, d'un document annexe à la déclaration, que le non-domicilié figurant comme vendeur dans la déclaration de plus-values, a bien désigné comme représentant la personne qui y est portée en cette qualité, il y a lieu de considérer que les notifications propres à la procédure fiscale et concernant le non-domicilié sont valablement faites au représentant.

66. Délai de reprise. Compte tenu des termes de son engagement, le représentant n'est normalement déchargé qu'à l'expiration du délai de reprise dont bénéficie l'administration. À cet égard, il est rappelé que, conformément à l'article L. 169 A du LPF, le droit de reprise de l'administration expire, s'agissant de l'assiette de l'impôt, à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (c'est-à-dire l'année de la vente, en règle générale celle de la signature de l'acte authentique, ou de l'événement générateur de la plus-value, sauf acte interuptif de prescription).

Section 3 : Obligations déclaratives

67. Les déclarations de plus-values doivent être établies sur un modèle fixé par l'administration :

- en cas de cession d'un immeuble ou de droits relatifs à un immeuble, il convient de déposer une déclaration établie sur l'imprimé n° 2048 Imm. Ce nouvel imprimé se substitue, depuis le 1er février 2005, aux imprimés n° 2048 Imm, 2090 et 2090 bis ;

- en cas de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière, il convient de déposer une déclaration établie sur l'imprimé n° 2048 M. Ce nouvel imprimé se substitue, depuis le 1er février 2005, aux imprimés n° 2048 M, 2090 et 2090 bis.

Ainsi, il n'est servi qu'un seul imprimé 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.

A. PERSONNES PHYSIQUES

68. Principe. Une déclaration n° 2048 Imm ou 2048 M doit être déposée auprès du service compétent, accompagnée, s'il y a lieu, du paiement du prélèvement.

Toute déclaration déposée doit comprendre les éléments de liquidation même si celle-ci conduit à un résultat égal à zéro, voire négatif. Doivent au moins être mentionnés, le prix de vente, le prix d'acquisition et le résultat. A défaut (mention « NEANT » par exemple), la déclaration n° 2048 Imm ou 2048 M sera considérée comme non déposée.

69. Exceptions. Deux exceptions sont prévues.

Le contribuable personne physique est dispensé de produire une déclaration de plus-value n° 2048 Imm ou 2048 M auprès de la conservation des hypothèques ou de la recette des impôts, à l'appui de l'acte soumis à la formalité, en cas de :

- cession portant sur un bien détenu depuis plus de 15 ans ;

- cession dont le prix est inférieur ou égal à 15 000 €.

Dans ce cas de dispense de dépôt de déclaration n° 2048 Imm ou 2048 M, le notaire ou le déposant doit indiquer, dans la rubrique « Déclarations fiscales » de l'acte de vente, la mention attestant du bénéfice de cette dispense ainsi que son motif. Ces mentions doivent être également portées sur les extraits d'acte que les notaires continuent à établir et à remettre au service conformément à l'article 860 du CGI.

Par ailleurs, les fonctionnaires et agents de l'Etat en poste à l'étranger sont en principe domiciliés fiscalement en France. Il est toutefois admis que l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI s'applique. Il paraît dès lors également possible d'admettre qu'aucune déclaration ne soit déposée lorsque la plus-value est exonérée en application de ces dispositions. Cette mesure est toutefois subordonnée à la condition que l'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement précise, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement, la nature et le fondement de cette exonération.

Voir le tableau récapitulatif n° 2 en annexe à la présente fiche.

70. Refus de dépôt. Lors de l'accomplissement de la formalité fusionnée à la conservation des hypothèques ou de la formalité de l'enregistrement à la recette des impôts, le service doit vérifier que le notaire ou le déposant a effectivement porté dans l'acte de vente et l'extrait d'acte les mentions autorisant le non-dépôt de la déclaration n° 2048 Imm ou 2048-M ainsi que son motif.

En l'absence de ces mentions, le service doit refuser la formalité au motif du défaut de dépôt de la déclaration de plus-value n° 2048 Imm ou 2048 M (BOI 10 E-1-77 n° 14 et DB 7 A 4123 n° 17).

B. PERSONNES MORALES OU ORGANISMES

71. Principe. Lors de la réquisition de la formalité fusionnée ou de la formalité de l'enregistrement, à défaut de dépôt de déclaration de plus-value comportant la désignation d'un représentant accrédité, la conservation des hypothèques ou la recette des impôts refuse l'accomplissement de cette formalité au déposant.

CHAPITRE 4 : CARACTERE LIBERATOIRE DU PRELEVEMENT

72. Le caractère libératoire du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI varie selon que le cédant est assujetti ou non à l'impôt sur le revenu.

A. CEDANT ASSUJETTI A L'IMPOT SUR LE REVENU

73. Caractère libératoire. Le prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du CGI libère les contribuables qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du code précité, de l'impôt sur le revenu dû en raison des sommes qui ont supporté ce prélèvement.

74. Caractère définitif. Ce dernier a donc un caractère définitif et les revenus correspondants sont exclus de plein droit du revenu global soumis à l'application du barème progressif. Par suite, le montant du prélèvement n'est pas imputable sur le montant de l'impôt sur le revenu, que ce dernier soit calculé à raison des revenus de source française ou en fonction de la valeur locative de la résidence.

B. CEDANT NON-ASSUJETTI A L'IMPOT SUR LE REVENU

75. Caractère non libératoire. Ce prélèvement n'est pas libératoire de l'impôt. Il vient toutefois s'imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû en France, au titre de l'exercice fiscal de réalisation de la plus-value, par la personne morale non-résidente, à raison de l'ensemble des produits dont l'imposition est réservée à la France par les conventions fiscales internationales.

76. Restitution de l'excèdent. Lorsque le prélèvement excède l'impôt sur les sociétés dû en France par la personne morale non-résidente au titre de l'année de réalisation de la plus-value, l'excédent est restitué. La restitution de l'excédent du prélèvement s'effectue sur réclamation du contribuable. L'admission de cette réclamation est subordonnée à la souscription intégrale et conforme des imprimés déclaratifs.

TABLEAU RECAPITULATIF N° 1
TAUX D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES IMMOBILIERES
(applicable à compter du 1er janvier 2005)

		Dispositions applicables	Taux applicable	Prélèvements sociaux (3)
Personnes physiques				
Résidents de France		150 U - 200 B	16 %	11 %
Résidents hors de France	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)	244 bis A	16 %	/
	résident d'un autre Etat	244 bis A	33 1/3 %	/
Sociétés dont les bénéfices sont imposés au nom des associés				
Sociétés dont le siège est situé en France				
Associé personne physique	résident en France	150 U – 200 B	16 %	11 %
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)	150 U – 200 B	16 %	/
	résident d'un autre Etat	150 U 200 B - a	33 1/3 %	/
Associé personne morale	résident en France	150 U 200 B - a ou autre catégorie IR ou IS (2)	16 % ou taux IR ou IS	/
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)	150 U ou 244 bis A (4)	33 1/3 %	/
	résident d'un autre Etat	150 U ou 244 bis A (4)	33 1/3 %	/
Sociétés dont le siège est situé hors de France				
Associé personne physique	résident en France	244 bis A	16 %	11 %
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)		16 %	/
	résident d'un autre Etat		33 1/3 %	/
Associé personne morale	résident en France	244 bis A (4)	33 1/3 %	/
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)		33 1/3 %	/
	résident d'un autre Etat		33 1/3 %	/
Autres sociétés				
Sociétés dont le siège est situé en France		IS	Taux IS	/
Sociétés dont le siège est situé hors de France		244 bis A (4)	33 1/3 %	/

(1) + Islande et Norvège.
(2) Selon le régime d'imposition des associés (CGI art.238 bis K)
(3) Pour l'imposition des plus-values des particuliers
(4) Assiette du prélèvement spécifique lorsque le cédant (ou l'associé) n'est pas assujetti à l'impôt sur le revenu.

TABLEAU RECAPITULATIF N° 2
CONSEQUENCES AU REGARD DE LA REPRESENTATION FISCALE
ET DES OBLIGATIONS DECLARATIVES
(applicables à compter du 1er janvier 2005)

	Désignation d'un représentant fiscal	Dépôt d'une déclaration
Personnes physiques domiciliées hors de France **Associés personnes physiques domiciliés hors de France de sociétés de personnes ayant leur siège en France**		
Prix inférieur ou égal à 15 000 €	non	non
Prix compris entre 15 000 € et 150 000 € (1)		
- si la cession donne lieu à une imposition	non	oui
- si la cession ne donne pas lieu à une imposition ou est exonérée	non	oui
Prix (1) supérieur à 150 000 €		
- si la cession donne lieu à une imposition	oui	oui
- si la cession ne donne pas lieu à une imposition ou est exonérée	oui	oui
Bien détenu depuis plus de 15 ans quel que soit le prix de cession	non	non
Personnes morales ou organismes dont le siège est hors de France **Associés personnes morales dont le siège est hors de France de sociétés de personnes ayant leur siège en France** **Associés personnes physique ou personnes morales (résidents ou non-résidents) de sociétés ayant leur siège hors de France**		
Toutes cessions	oui	oui

(1) ou fraction du prix correspondant au total des parts des associés non-résidents

FICHE N° 16
Démembrements de propriété

La présente fiche vient en complément des 15 fiches incluses dans le BOI 8 M-1-04
Elle commente notamment les nouvelles dispositions
issues de l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004.

1. Le droit de propriété d'un bien se caractérise par l'addition d'une part, du droit de jouir du bien, qui est lui-même constitué par le droit d'usage (usus) et le droit de percevoir les revenus (fructus) et d'autre part, du droit de disposer du bien (abusus).

Le démembrement du droit de propriété consiste à attribuer le droit de jouir du bien à une personne, l'usufruitier, et le droit d'en disposer à une autre, le nu-propriétaire. Le démembrement résulte tantôt d'une cession à titre onéreux (par exemple, le propriétaire cède l'usufruit à un tiers), tantôt d'une transmission à titre gratuit à la suite d'une donation ou d'une succession.

2. La présente fiche a pour objet de présenter les différentes dispositions relatives au prix de cession, au prix d'acquisition et à la durée de détention au regard de la cession d'un droit démembré. Elle commente la nouvelle mesure issue de l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 en cas de cession de droits démembrés reçus par succession avant le 1er janvier 2004.

1. Acquisition en pleine propriété et cession d'un droit démembré

3. Prix de cession. Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte (CGI, art. 150 VA). Il est librement déterminé par les parties.

4. Prix d'acquisition. Le prix d'acquisition afférent au droit cédé est obligatoirement déterminé en appliquant le barème institué par l'article 669 du CGI, que l'acquisition soit intervenue avant ou après le 1er janvier 2004, en tenant compte de l'âge de l'usufruitier au jour de la vente (CGI, annexe II, art 74 SE). Ces dispositions s'appliquent de plein droit sans possibilité de retenir un autre mode d'évaluation du prix d'acquisition du droit cédé (BOI 8 M-1-04, Fiche 4, n° 13).

5. Durée de détention. La durée de détention doit être décomptée à partir de la date d'acquisition du bien en pleine propriété (date de l'acte ou date d'ouverture de la succession).

2. Acquisition isolée d'un droit démembré et cession de ce droit

a) Principe

6. Prix de cession. Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte (CGI, art. 150 VA). Il est librement déterminé par les parties.

En cas de cession conjointe de l'usufruit et de la nue-propriété, le prix global doit être ventilé de façon à faire apparaître distinctement le prix de cession de la nue-propriété et celui de l'usufruit, en fonction de leur valeur réelle au jour de la vente. A titre de règle pratique, il est admis que cette ventilation puisse être effectuée en appliquant le barème prévu par l'article 669 du CGI, en tenant compte de l'âge de l'usufruitier au jour de la vente (BOI 8 M-1-04, Fiche n°3, n° 7).

7. Prix d'acquisition. Le prix d'acquisition du droit est celui effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte (ou la valeur vénale retenue pour le calcul des droits de mutation s'il s'agit d'une acquisition à titre gratuit). Il n'a pas à être évalué a posteriori à l'aide d'un barème ou d'une évaluation économique. Cela étant, lors de la mutation qui l'a fait entrer dans le patrimoine du cédant avant le 1er janvier 2004, il peut avoir été évalué en appliquant le barème de l'article 762 du CGI.

8. Durée de détention. La durée de détention doit être décomptée à partir de la date d'acquisition du droit.

b) Exception : Démembrement résultant d'une succession antérieure au 1er janvier 2004

9. Prix de cession. Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte (voir n° 3 de la présente fiche).

10. Retraitement du prix d'acquisition. Lorsque le droit de propriété est démembré à la suite d'une succession intervenue avant le 1er janvier 2004, l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit que le prix d'acquisition de ce droit est déterminé à l'aide du barème prévu à l'article 669 du CGI.

Cette mesure s'applique aux plus-values réalisées lors de la cession d'un bien reçu par succession à l'exclusion des biens reçus par donation[1]. Pour l'application du barème prévu à l'article 669 du CGI, il convient de tenir compte de l'âge de l'usufruitier apprécié au jour de la cession du droit.

Elle s'applique aux cessions d'usufruit réalisées à compter du 1er janvier 2004 et aux cessions de la nue-propriété réalisées à compter du 1er janvier 2005. Ainsi, pour les plus-values réalisées lors de la cession d'usufruit en 2004 en référence au barème prévu à l'article 762 du CGI, qui ont déjà fait l'objet d'une liquidation et d'une déclaration et pour lesquelles l'impôt sur la plus-value a déjà été acquitté lors de la formalité de publicité foncière, il conviendra de déposer une réclamation contentieuse auprès du centre des impôts compétent.

11. Durée de détention. La durée de détention doit être décomptée à partir de la date d'acquisition du droit.

12. Exemple. Les droits d'usufruit et de nue-propriété sur un immeuble, acquis par succession avant le 1er janvier 2004, sont cédés après le 1er janvier 2004. L'âge de l'usufruitier au jour de l'acquisition était de 42 ans. Il est de 52 ans au jour de la cession. Valeur en pleine propriété au jour de l'acquisition : 600 000 €. Prix en pleine propriété à la date de cession : 650 000 €.

Le prix de cession, qui peut être déterminé à l'aide du nouveau barème de l'article 669 du CGI en retenant l'âge de l'usufruitier au jour de la cession, soit 52 ans (50 % pour l'usufruitier et le nu-propriétaire) est donc de 325 000 € pour l'usufruit et de 325 000 € pour la nue-propriété.

Le prix d'acquisition de chaque droit, déterminé lors de la succession à l'aide du barème de l'article 762 du CGI (soit 240 000 € -- 40 % -- pour l'usufruit et 360 000 € -- 60 % -- pour la nue-propriété) est, pour le calcul de la plus-value imposable lors de la cession, retraité à l'aide du barème de l'article 669 du CGI en retenant l'âge de l'usufruitier au jour de la cession, soit 52 ans (50 % pour l'usufruitier et le nu-propriétaire). Le prix d'acquisition de l'usufruit est donc réputé être égal à 300 000 € et celui de la nue-propriété est réputé être égal à 300 000 € en cas de cession à compter du 1er janvier 2005. En revanche, si la cession est réalisée en 2004, la valeur de la nue-propriété resterait fixée à 360 000 € (60 %).

Si l'immeuble est cédé en 2005, l'usufruitier comme le nu-propriétaire réalise une plus-value de 25 000 € (325 000 – 300 000 €). Si l'immeuble a été cédé en 2004, l'usufruitier, qui a été imposé sur une plus-value de 85 000 € (325 000 € - 240 000 €) en application de la règle antérieure, déposera une réclamation contentieuse, pour n'être imposé en définitive que sur 25 000 € (le nu-propriétaire réalise alors une moins-value de 35 000 € soit 325 000 € - 360 000 €).

3. Cession après réunion de propriété

13. Prix de cession. Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte (voir n° **3.** de la présente fiche).

14. Prix d'acquisition. Il convient de distinguer les situations suivantes :

- la nue-propriété et l'usufruit ont été acquis à titre onéreux : il convient de retenir la somme des prix d'acquisition de chacun des droits démembrés stipulés dans chacun des actes d'acquisition ;

- la nue-propriété et l'usufruit ont été acquis à titre gratuit (donation ou succession) : il convient de retenir la somme des valeurs vénales retenues lors de chacune des donations et/ou successions ;

- la nue-propriété a été acquise à titre gratuit (donation ou succession) et l'usufruit à titre onéreux : il convient de retenir la somme de la valeur vénale de la nue-propriété retenue lors de la donation ou de la succession et du prix d'acquisition de l'usufruit ;

- la nue-propriété a été acquise à titre gratuit ou à titre onéreux et l'usufruit par extinction : d'une manière générale, lorsque l'usufruit a été acquis par voie d'extinction, son prix d'acquisition est nul. Toutefois, il est admis

[1] En cas de cession de droits démembrés reçus à titre gratuit à la suite d'une donation, le prix d'acquisition à retenir demeure déterminé à l'aide de l'ancien barème de l'article 762 du CGI en retenant l'âge de l'usufruitier à la date du démembrement.

de retenir pour le calcul de la plus-value immobilière imposable, la valeur vénale de chacun des droits (donc la valeur de la pleine propriété) à la date d'entrée de la nue-propriété dans le patrimoine du cédant.

15. Durée de détention. La durée de détention doit être décomptée à partir de la première des deux acquisitions qu'elles soient à tite onéreux, à titre gratuit ou par voie d'extinction naturelle (BOI 8 M-1-04, Fiche n° 4, n° 11 et Fiche 6, n° 10).

16. Imputation des plus ou moins-values. Il est rappelé qu'en cas de vente, constatée par un même acte et entre les mêmes parties, d'un immeuble dont le propriétaire a acquis successivement les droits démembrés, la moins-value brute peut, dans certaines conditions, s'imputer sur la plus-value brute (BOI 8 M-1-04, n°s 65 et s.).

4. Cession d'un immeuble dont la nue-propriété et l'usufruit appartiennent à des propriétaires différents

17. Deux plus-values. En cas de cessions conjointes par le nu-propriétaire et l'usufruitier de leurs droits démembrés respectifs avec répartition du prix de vente entre les intéressés, l'opération est susceptible de dégager une plus-value imposable au nom de chacun des titulaires des droits démembrés.

18. Prix de cession. Le prix de cession à retenir est le prix réel tel qu'il est stipulé dans l'acte. Le prix global doit être ventilé de façon à faire apparaître distinctement le prix de cession de la nue-propriété et celui de l'usufruit, en fonction de leur valeur réelle au jour de la vente.

A titre de règle pratique, il est admis que cette ventilation puisse être effectuée en appliquant le barème prévu par l'article 669 du CGI, en tenant compte, bien entendu, de l'âge de l'usufruitier au jour de la vente (BOI 8 M-1-04, Fiche n° 3, n° 7).

19. Prix d'acquisition. Le prix d'acquisition du droit est celui stipulé dans l'acte (ou la valeur retenue pour le calcul des droits de mutation s'il s'agit d'une acquisition à titre gratuit).

20. Durée de détention. La durée de détention doit être décomptée à partir de la date d'acquisition du droit.