

2 CHAMP D'APPLICATION

Territorialité

Études F-10 810, F-10 830 et F-10 840

Assujettissement des revenus fonciers et plus-values immobilières des non-résidents aux prélèvements sociaux

L. fn. rect. 2012, adoptée le 31 juill. 2012, art. 29

Les revenus fonciers et les plus-values immobilières réalisés par des personnes non domiciliées fiscalement en France sont soumis aux prélèvements sociaux, au taux global de 15,5 %.

Cette mesure s'applique aux :

- revenus fonciers perçus à compter du 1^{er} janvier 2012,
- plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter de la date de publication de la présente loi.

RÉGIME ACTUEL

1. Les revenus d'immeubles sis en France ou de droits relatifs à de tels immeubles perçus par des personnes non domiciliées fiscalement en France sont considérés comme des revenus de source française (CGI, art. 164 B, I, a).

Ces revenus sont imposés en principe au barème progressif de l'impôt sur le revenu ; l'impôt ne peut toutefois être inférieur à 20 % du revenu net imposable (ou à 14,4 % pour les revenus ayant leur source dans les DOM), sauf si le contribuable justifie que le taux de l'impôt français sur l'ensemble de ses revenus de source française ou étrangère serait inférieur à ces minima : dans cette hypothèse, c'est ce taux qui est applicable aux revenus de source française (CGI, art. 197 A).

2. Les plus-values afférentes à des immeubles sis en France, à des droits relatifs à de tels immeubles ou à des titres de sociétés immobilières réalisées par des personnes non domiciliées fiscalement en France sont considérées comme des revenus de source française (CGI, art. 164 B, I, e bis et e ter : V. D.O Actualité 47/2007, n° 12, § 1 et s.).

Sous réserve des conventions internationales et de certaines exonérations, elles sont soumises à un prélèvement lorsqu'elles sont réalisées lors de la cession :

- de biens immobiliers ou de droits portant sur ces biens ;
- de parts de FPI (CGI, art. 239 nonies), sous réserve de certaines exceptions, et de parts ou droits dans des organismes de droit étranger qui ont un objet équivalent et sont de forme similaire à ces fonds ;
- d'actions de SIIC (CGI, art. 208 C) et d'actions de SPPI-CAV (CGI, art. 208, 3° nonies), lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la société dont les actions sont cédées ;
- de parts, d'actions ou d'autres droits dans des organismes, quelle qu'en soit la forme, présentant des caractéristiques similaires, ou soumis à une réglementation équivalente, à celles des SIIC et SPPI-CAV, dont le siège social est situé hors de France, lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de l'organisme dont les parts, actions ou autres droits sont cédés ;

– de parts ou d'actions de sociétés cotées sur un marché français ou étranger, à prépondérance immobilière, autres que les SIIC et les organismes étrangers assimilés aux SSIC et SPPI-CAV, lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la société dont les parts ou actions sont cédées ;

– de parts, d'actions ou d'autres droits dans des organismes à prépondérance immobilière, autres que ceux mentionnés ci-dessus, quelle qu'en soit la forme, non cotés sur un marché français ou étranger (CGI, art. 244 bis A, I, 3 : V. étude F-11 885-62 et s.).

La combinaison des articles 164 B et 244 bis A du CGI conduit à ne soumettre à une imposition en France que les plus-values réalisées lors de la cession d'actions, parts ou droits dans des entités dont l'actif est majoritairement composé d'immeubles situés en France ou de droits relatifs à ces biens.

Le taux du prélèvement varie en fonction du pays de résidence (CGI, art. 244 bis A, I, 1) :

- 19 % pour les résidents d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ;
- 50 % pour les résidents des États ou territoires non coopératifs au sens de l'article 238-0 A du CGI ;
- 33,1/3 % pour les résidents des autres États.

3. Les revenus et plus-values visés ci-dessus ne sont pas assujettis aux prélèvements sociaux. En effet, l'article L. 136-6 (CSG sur les revenus du patrimoine, applicable aux revenus fonciers) et l'article L. 136-7 (CSG sur les revenus de placement, applicable aux plus-values immobilières) du Code de la sécurité sociale ne s'appliquent qu'aux personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI. Cette règle est justifiée par le fait que la CSG a pour but de financer le système de protection sociale, dont les non-résidents ne bénéficient pas en principe ; elle est sujette à discussion dans le cadre du débat sur la nature de la CSG (imposition de toute nature ou cotisation sociale).

Les autres prélèvements sociaux suivent le même régime que la CSG.

RÉGIME NOUVEAU

4. L'article 29 de la deuxième loi de finances rectificative pour 2012 soumet aux prélèvements sociaux les revenus fonciers et plus-values immobilières de source française perçus par les personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France.

Aux termes de l'exposé des motifs du projet de loi, « Il convient aujourd'hui de rétablir l'égalité de traitement entre redevables de l'impôt afin de progresser sur le chemin de la cohérence entre l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux. ».

Selon le rapport de la commission des finances de l'Assemblée nationale, « Plusieurs arguments justifient le choix du Gouvernement de n'étendre le champ de l'assujettissement aux prélèvements sociaux qu'aux seuls revenus immobiliers de source française perçus par les contribuables qui ne sont pas domiciliés en France : – dans la majorité des conventions internationales, les revenus immobiliers sont les seuls revenus du capital dont le lieu d'imposition est défini au regard de la localisation du bien (l'assujettissement aux prélèvements sociaux produira donc un rendement peu minoré par la primauté du droit international sur le droit interne) ;

– les autres revenus sont soit peu significatifs au regard du rendement attendu d'un éventuel assujettissement, soit couverts par des dispositions conventionnelles spécifiques comme dans le cas des revenus distribués (dividendes) qui constituent la principale assiette imposable en dehors des revenus immobiliers, et dont l'imposition peut prendre la forme d'une retenue à la source dans l'État dans lequel le revenu a sa source, au lieu de celui dans lequel le contribuable est domicilié. Le taux fixé (généralement de 15 %) est alors un taux maximal d'imposition et l'assujettissement aux prélèvements sociaux aurait un rendement très faible puisque, dans la plupart des cas, ce taux maximal est déjà atteint du fait du seul impôt sur le revenu. ».

5. Entrée en vigueur - L'assujettissement aux prélèvements sociaux s'applique aux :

– revenus fonciers perçus à compter du 1^{er} janvier 2012 (Art. 29, II, A),

– plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter de la date de publication de la présente loi (Art. 29, II, B).

► Revenus fonciers

6. Il est désormais expressément prévu que les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI sont assujetties à la CSG sur les revenus du patrimoine à raison du montant net des revenus d'immeubles sis en France ou de droits relatifs à de tels immeubles retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu (CSS, art. L. 136-6, I bis nouveau).

Le texte renvoie expressément aux revenus de l'article 164 B, I, a du CGI, tels que retenus pour l'impôt sur le revenu. Il y a donc identité de champ d'application et d'assiette pour les deux impositions.

7. La CSG sera, comme pour les revenus du patrimoine des personnes domiciliées en France, assise, contrôlée et recouvrée (par voie de rôle) selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu (CSS, art. L. 136-6, III, al. 1^{er} modifié).

Les dispositions prévues en matière de compensation entre impositions (LPF, art. L. 80) seront applicables. Il ne sera pas procédé au

recouvrement lorsque le montant total par article de rôle est inférieur à 61 €. Enfin, la majoration de 10 % pour retard de paiement (CGI, art. 1730) sera appliquée au montant de la contribution qui n'a pas été réglé dans les trente jours suivant la mise en recouvrement.

8. Les prélèvements sociaux autres que la CSG seront également applicables aux revenus susvisés (CSS, art. L. 245-14 modifié ; Ord. n° 96-50, 24 janv. 1996, art. 15, I, al. 1^{er} modifié). On rappelle qu'il s'agit de :

– la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), au taux de 0,5 % ;

– le prélèvement social, au taux de 5,4 % ;

– la contribution additionnelle au prélèvement social, au taux de 0,3 % (contribution solidarité-autonomie) ;

– la contribution additionnelle au prélèvement social, au taux de 1,1 % (contribution au financement du revenu de solidarité active).

La CSG étant actuellement perçue au taux de 8,2 %, les revenus fonciers des non-résidents seront donc soumis à un taux global de prélèvements sociaux de 15,5 %.

► Plus-values immobilières

9. Il est désormais expressément prévu que les plus-values imposées au prélèvement de l'article 244 bis A du CGI (V. § 2) sont soumises à la CSG sur les revenus de placement lorsqu'elles sont réalisées, directement ou indirectement, par des personnes physiques (CSS, art. L. 136-7, I bis nouveau).

Il y a donc identité de champ d'application et d'assiette pour la CSG et le prélèvement. Cela induit notamment que les exonérations prévues à l'article 244 bis A, II du CGI sont également applicables en matière de CSG.

Le texte précise que la CSG s'applique lorsque les plus-values sont réalisées, directement ou indirectement, par des personnes physiques. En pratique, cette mention pourrait conduire à un assujettissement systématique à la CSG dès lors que le prélèvement de l'article 244 bis A est dû, que ce soit par une personne physique directement ou par une entité interposée. Il pourrait en effet être considéré que la plus-value est toujours réalisée in fine par une personne physique. On attendra donc avec intérêt les commentaires de l'Administration sur ce point.

10. La CSG sera assise, contrôlée et recouvrée (à la source) selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que le prélèvement de l'article 244 bis A du CGI (CSS, art. L. 136-7, VI, dernier al. nouveau).

11. Les prélèvements sociaux autres que la CSG seront également applicables aux plus-values susvisées (CSS, art. L. 245-15, al. 1^{er} modifié ; Ord. n° 96-50, 24 janv. 1996, art. 16, I, 1^{re} phr. modifiée). Le taux global d'imposition aux prélèvements sociaux sera donc de 15,5 % (V. § 8).■