

Chronique

CONTENTIEUX FISCAL

LA RÉSIDENCE EN FRANCE DES PERSONNES DOMICILIÉES À L'ÉTRANGER ET LA TAXATION DES PLUS-VALUES

PAR NADINE BELZIDSKY*

● Cour administrative d'appel de Versailles du 7 juin 2012, n° 11VE03611

Vu le recours, enregistré le 21 octobre 2011, du ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État ; le ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État demande à la Cour :

1°) d'annuler les articles 1^{er} et 2 du jugement n° 1009312 du 17 juin 2011 par lesquels le tribunal administratif de Montreuil a, d'une part, prononcé la restitution de la différence entre la cotisation acquittée par Mme Michèle-Evelyne Redler sur les plus-values de cession de biens réalisées les 14 septembre 2007, 19 septembre 2007, 13 décembre 2007, 9 janvier 2008 et 14 novembre 2008 au titre du prélèvement de 33,1/3 % prévu par l'article 244 bis A du code général des impôts et la cotisation résultant de l'application du taux de 16 % à la même base et, d'autre part, mis à la charge de l'État une somme de 1 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

2°) de rétablir à 33,1/3 % le taux du prélèvement libératoire auquel Mme Redler a été soumise ;

Il soutient que le jugement est entaché d'erreur de droit ; que le principe de liberté de circulation énoncé par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne n'oblige pas les États à imposer résidents et non-résidents au même taux ; qu'en outre, la décision d'investir en France ou dans un autre État est davantage fonction d'une étude comparée des fiscalités applicables aux placements étrangers dans chacun d'entre eux que du taux d'imposition applicable aux résidents ; qu'au demeurant l'article 244 bis A du code général des impôts ne vise pas exclusivement les cessions de biens immobiliers ayant constitué un investissement ou un placement en France ; qu'ainsi ces dispositions n'ont ni pour objet ni pour effet

d'apporter des restrictions aux mouvements de capitaux et que, dès lors, le tribunal a commis une erreur de droit au regard des stipulations de l'article 56 du traité ; qu'en tout état de cause, contrairement à ce qu'a jugé le tribunal, la clause de gel prévue par l'article 57 du traité est applicable ; qu'en effet, institué par l'article 8 de la loi n° 76-660 du 19 juillet 1976, le prélèvement d'un tiers en litige existait avant le 31 décembre 1993 et le premier paragraphe de l'article 57 ne se limite pas aux investissements directs mais inclut également les investissements immobiliers transfrontaliers ;

Vu le jugement attaqué ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 22 décembre 2011, présenté par Me Ladreyt pour Mme Redler, qui conclut au rejet du recours ; elle soutient que les dispositions de l'article 244 bis A du code général des impôts créent une différence de traitement contraire au principe de liberté de circulation des capitaux prévu par l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ex article 56 du traité instituant la Communauté européenne) ; que le ministre ne peut se prévaloir des exceptions à ce principe prévues par les articles 64 et 65 (ex articles 57 et 58) du même traité ; que si tout investissement immobilier avait été visé par la clause de gel, les investissements immobiliers auraient été visés en tant que tels par l'article 64, et non comme une sous-catégorie des investissements directs ; que les investissements purement patrimoniaux bénéficient pleinement du principe de libre circulation des capitaux ; qu'à titre subsidiaire, le prélèvement du tiers de l'article 244 bis du code général des impôts n'était pas déjà discriminatoire au 31 décembre 1993, même s'il était en vigueur à cette date ;

Vu le mémoire, enregistré le 27 janvier 2012, présenté par le ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État qui maintient ses conclusions ; il soutient qu'aucune exonération ou imposition de plus-value ne saurait par elle-même garantir ou empêcher la circulation intra ou extra communautaire des capitaux ; qu'une appréciation

* Nadine Belzidsky est avocat à la cour, membre du Conseil de l'ordre, ancien président de l'ANAAFA.

contraire impliquerait une erreur de droit dans la mesure où prévaudrait une conception à ce point extensive que toute imposition, même celle d'un résident, emporterait restriction aux mouvements de capitaux au seul motif qu'elle réduirait la masse des capitaux potentiellement en circulation dans ou à l'extérieur de l'Union européenne ; que dans ce cas la clause de gel serait en tout état de cause applicable ; que le Conseil d'État a jugé que l'article 164 C du code général des impôts, qui concerne la disposition patrimoniale d'immeubles n'ayant pas le caractère d'investissements économiques, entraine dans le champ de ladite clause ;

Vu le mémoire, enregistré le 29 février 2012, présenté pour Mme Redler qui maintient ses conclusions et demande en outre la condamnation de l'État à lui verser une somme de 3 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ; elle soutient que toutes les restrictions aux mouvements de capitaux sont interdites, sans qu'il soit besoin de s'interroger sur l'impact défavorable plus ou moins grand qu'a pu avoir la discrimination sur la décision d'investir ou de désinvestir ; que la clause de gel est soumise à une condition stricte, l'investissement concerné devant revêtir les caractéristiques d'un investissement direct, c'est-à-dire être en lien avec une activité d'entreprise ; que comme toute clause qui déroge à une liberté générale, l'article 64 paragraphe 1 du traité doit faire l'objet d'une interprétation restrictive ;

Vu le mémoire, enregistré le 6 avril 2012, présenté par le ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État qui persiste dans ses précédentes conclusions ; il soutient qu'il ressort de la jurisprudence applicable à l'article 164 C du code général des impôts et transposable à l'article 244 bis A du même code que les investissements immobiliers constitutifs d'une « habitation » ne devaient pas, pour ce motif, être écartés du bénéfice de la clause de gel ;

Vu le mémoire, enregistré le 13 avril 2012, présenté pour Mme Redler qui maintient ses conclusions par les mêmes moyens ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le traité instituant la Communauté européenne, notamment son article 56 ;

Vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, notamment son article 63 ;

Vu la directive 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988 sur la mise en œuvre de l'article 67 du traité ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ; Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 24 mai 2012 :

- le rapport de M. Delage, premier conseiller,

- les conclusions de M. Soyez, rapporteur public,
- et les observations de Me Ladreyt pour Mme Redler ;

Et après avoir pris connaissance de la note en délibéré, enregistrée le 25 mai 2012, présentée par Me Ladreyt pour Mme Redler ;

Considérant que Mme Michèle-Evelyne Redler, domiciliée en Israël, a cédé en 2007 et 2008 plusieurs biens immobiliers situés en France ; qu'au titre de ces cessions, elle s'est acquittée du prélèvement sur les plus-values au taux du tiers prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts pour un montant total de 45 693 euros ; que, par réclamation présentée le 22 décembre 2009, elle a demandé que ce prélèvement soit calculé par application du taux de 16 % réservé aux résidents français ou communautaires ; que le service ayant rejeté sa réclamation, elle a saisi le tribunal administratif de Montreuil ; que le ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État relève appel du jugement du 17 juin 2011 par lequel le tribunal a décidé la restitution à Mme Redler de la différence entre la cotisation qu'elle a acquittée et celle résultant de l'application du taux de 16 % à la même base ;

Sur le bien-fondé de l'imposition :

Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 150 U du code général des impôts :

« I.- Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires agricoles et aux bénéficiaires non commerciaux, les plus-values réalisées par les personnes physiques ou les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH (...) » ; qu'aux termes de l'article 200 B du même code : « Les plus-values réalisées dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 UC sont imposées au taux forfaitaire de 16 % (...) » ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 244 bis A du code général des impôts, dans sa rédaction alors en vigueur : « I. 1. Sous réserve des conventions internationales, les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B, les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France, les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter dont le siège social est situé en France et les fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 nonies, au prorata des droits sociaux ou des parts détenus par des associés ou porteurs qui ne sont pas domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France, sont soumis à un prélèvement d'un tiers sur les plus-values résultant de la cession d'immeubles (...) » ; / Par dérogation au premier alinéa, les personnes

physiques, les associés personnes physiques de sociétés ou groupements dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés et les porteurs de parts, personnes physiques, de fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 nonies, résidents d'un État membre de la Communauté européenne, ou d'un autre État 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, sont soumis à un prélèvement de 16 % (...) » ;

Considérant que Mme Redler ayant été soumise au prélèvement sur les plus-values au taux d'un tiers conformément aux dispositions précitées du I de l'article 244 bis A du code général des impôts, le tribunal administratif de Montreuil a considéré que le taux de l'imposition en litige constituait une restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres de l'Union européenne et les États tiers prohibée par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne ;

Considérant qu'aux termes de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne devenu l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « 1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites (...) » ; qu'aux termes de l'article 57 de ce traité : « 1. L'article 56 ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit communautaire en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux » ; qu'enfin, aux termes de l'article 58 du même traité : « 1. L'article 56 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres : a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis ; b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique. 2. Le présent chapitre ne préjuge pas la possibilité d'appliquer des restrictions en matière de droit d'établissement qui sont compatibles avec le présent

traité. 3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 56. » ; En ce qui concerne l'existence d'une restriction aux mouvements de capitaux :

Considérant que les dispositions précitées de l'article 244 bis A du code général des impôts prévoient des taux d'imposition différents selon que les contribuables sont ou non résidents d'un État membre de la Communauté européenne, ou d'un autre État 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 ; que cette différence de taux constitue une différence de traitement ; que, contrairement à ce que soutient le ministre, celle-ci ne s'apprécie pas uniquement au regard de l'assiette ; qu'en effet, les assujettis auxquels le taux du tiers est appliqué sont soumis à une charge fiscale supérieure à celle des résidents français, soumis au taux de 16 % ; que si cette imposition s'applique, comme en l'espèce, aux plus-values résultant de la cession d'un bien immobilier, elle porte sur une seule catégorie de revenus des assujettis, qu'ils soient résidents ou non-résidents français ; que, de plus, l'État membre source du revenu imposable est toujours la France ; qu'il n'existe dès lors objectivement aucune différence de situation de nature à justifier une inégalité de traitement fiscal en ce qui concerne l'imposition des plus-values entre les deux catégories d'assujettis ; qu'en imposant à certains investisseurs non-résidents cette charge fiscale supérieure, les dispositions en cause sont de nature à dissuader ceux-ci de procéder à des investissements en France, ainsi que les opérations y afférentes telles que la cession d'un bien immobilier ; que le ministre n'invoque aucune raison impérieuse d'intérêt général justifiant une telle différence de traitement ; que dès lors elle doit être regardée comme constituant une restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers telle que prohibée par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne ;

En ce qui concerne le bénéfice de la « clause de gel » :

Considérant, en premier lieu, que le ministre soutient que le prélèvement d'un tiers dont il s'agit ayant été institué par l'article 8 de la loi n° 76-660 du 19 juillet 1976, soit antérieurement à la date du 31 décembre 1993 mentionnée à l'article 57 du traité instituant la Communauté européenne, il est fondé à se prévaloir de la dérogation admise par cet article, dite « clause de gel » ; que pour écarter cette argumentation, le tribunal s'est fondé sur la nomenclature des mouvements de capitaux figurant

à l'annexe I de la directive susvisée 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988, pour la mise en œuvre de l'article 67 du traité dans sa rédaction antérieure au traité d'Amsterdam, pour en déduire que les investissements immobiliers effectués sur le territoire national par des non-résidents ne sont pas des investissements directs au sens de l'article 57 précité ; que, toutefois, si la Cour de justice de l'Union européenne reconnaît une valeur indicative à cette nomenclature, il résulte de l'instruction que les investissements immobiliers en litige consistent en des biens immeubles détenus directement par M. Richard Redler, père de la défenderesse qui les a hérités selon la loi successorale française avant de les céder ; qu'ils constituent ainsi des investissements directs au sens des stipulations de l'article 57 précité, alors même que la nomenclature susvisée définit en les distinguant les investissements directs et les investissements immobiliers ;

Considérant, en second lieu, que Mme Redler soutient à titre subsidiaire que le prélèvement du tiers de l'article 244 bis du code général des impôts n'était pas déjà discriminatoire au 31 décembre 1993 mais seulement à compter de l'année 2004 à compter de laquelle un prélèvement forfaitaire a été mis en place pour les résidents à un taux de 16 %, auquel les résidents communautaires ont alors également été soumis, les résidents d'États tiers faisant l'objet d'un prélèvement d'un tiers sur les plus-values en cause ; que, toutefois, il résulte de l'instruction que du fait de l'application d'une imposition progressive sur le revenu existant depuis 1976, les contribuables résidents n'étaient soumis au taux applicable aux non-résidents qu'à partir du moment où leur revenu global atteignait un certain seuil ; qu'ils étaient ainsi soumis, en deçà de ce seuil, à une imposition moindre que celle des non-résidents ; que Mme Redler ne peut à cet égard utilement faire valoir des considérations générales sur la distribution statistique des revenus et des patrimoines pour en déduire que cette discrimination n'était pas effective ; qu'ainsi, au 31 décembre 1993, les ressortissants des États tiers faisaient l'objet d'une différence de traitement constituant, pour les motifs exposés ci-dessus, une restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers prohibée par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne ; que si les dispositions applicables aux résidents ont été modifiées en 2004, elles sont, dans leur substance, identiques à celles résultant de la législation existant au 31 décembre 1993 ; qu'ainsi le cadre juridique dans lequel s'insère la restriction en cause a fait partie de l'ordre juridique de manière ininterrompue depuis cette dernière date ; que, par suite, le ministre est fondé à se prévaloir de l'article 57 du traité instituant la Communauté

européenne pour faire obstacle à l'application de l'article 56 dudit traité ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Montreuil a prononcé la restitution à Mme Redler de la différence entre la cotisation qu'elle a acquittée au titre du prélèvement du tiers prévu par l'article 244 bis A du code général des impôts et la cotisation résultant de l'application du taux de 16 % à la même base ;

Sur l'application des dispositions de l'article L. 7611 du code de justice administrative :

Considérant que ces dispositions font obstacle à ce que soit mis à la charge de l'État, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante, le versement d'une somme au titre des frais exposés par Mme Redler et non compris dans les dépens ;

Décide :

Article 1^{er} : Les articles 1^{er} et 2 du jugement 11°1009312 du 17 juin 2011 du tribunal administratif de Montreuil sont annulés.

Article 2 : La différence entre la cotisation acquittée par Mme Michèle-Evelyne Redler sur les plus-values de cession de biens réalisées les 14 septembre 2007, 19 septembre 2007, 13 décembre 2007, 9 janvier 2008 et 14 novembre 2008 au titre du prélèvement d'un tiers prévu par l'article 244 bis A du code général des impôts et la cotisation résultant de l'application du taux de 16 % à la même base est remise à la charge de Mme Redler.

Article 3 : Les conclusions de Mme Redler tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 4 : Le présent arrêt sera notifié au ministre de l'Économie, des Finances et du Commerce extérieur et à Mme Michèle-Evelyne Redler.

● Cour administrative d'appel de Paris du 7 octobre 2011, n° 09PA04989

Vu la requête, enregistrée le 7 août 2009, présentée pour la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco, dont le siège est au 11 rue Louis Notari à Monaco Cedex (98030), représentée par son directeur, par Me Nahon ; la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco demande à la Cour : 1°) d'annuler le jugement n° 0406369 du 5 juin 2009 par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la restitution de la somme de 758 791, 35 euros qu'elle a acquittée, au titre du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts, à l'occasion de la cession le 28 juin 2001 de différentes parcelles de terrain dont elle était propriétaire ; 2°) d'ordonner la restitution

de l'imposition en litige, assortie des intérêts moratoires ; 3°) de mettre à la charge de l'État le paiement de la somme de 8 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le traité instituant la Communauté européenne ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le décret n° 89-938 du 29 décembre 1989 réglementant les relations financières avec l'étranger ;

Vu le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 23 septembre 2011 :

- le rapport de M. Couvert-Castéra, rapporteur,
- les conclusions de M. Blanc, rapporteur public,
- et les observations de Me Nahon, pour la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco ;

Considérant que la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco, dont le siège est à Monaco, a procédé, le 28 juin 2001, à la cession de différentes parcelles de terrain dont elle était propriétaire sur le territoire de la commune de Beausoleil (Alpes-Maritimes) ; qu'elle a acquitté, à cette occasion, le prélèvement d'un tiers, prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts, sur la plus-value résultant de cette cession, pour un montant de 758 791,35 euros ; que, par décision du 3 novembre 2003, le chef des services fiscaux de la direction des résidents à l'étranger et des services généraux a rejeté la réclamation de la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco dirigée contre ce prélèvement ; que la caisse fait appel du jugement du 5 juin 2009 par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la restitution dudit prélèvement ;

Sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête :

Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 206 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : 1. Sous réserve des dispositions des articles 8 ter, 239 bis AA et 1655 ter, sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié, les sociétés coopératives et leurs unions ainsi que, sous réserve des dispositions des 6° et 6° bis du I de l'article 207, les établissements publics, les organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et

toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. (...) 5. Sous réserve des exonérations prévues aux articles 1382 et 1394, les établissements publics, autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que les associations et collectivités non soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition sont assujettis audit impôt en raison : a. De la location des immeubles bâtis et non bâtis dont ils sont propriétaires, et de ceux auxquels ils ont vocation en qualité de membres de sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter ; b. De l'exploitation des propriétés agricoles ou forestières ; c. Des revenus de capitaux mobiliers dont ils disposent, à l'exception des dividendes des sociétés françaises, lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 bis ; ces revenus sont comptés dans le revenu imposable pour leur montant brut ; d. Des dividendes des sociétés immobilières et des sociétés agréées visées aux 3° ter à 3° sexies de l'article 208 et à l'article 208 B perçus à compter du 1^{er} janvier 1987. Ces dividendes sont comptés dans le revenu imposable pour leur montant brut (...) ; qu'aux termes du I de l'article 244 bis A dudit code : Sous réserve des conventions internationales, les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B, et les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France, sont soumis à un prélèvement d'un tiers sur les plus-values résultant de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement par de tels biens et droits. Cette disposition n'est pas applicable aux cessions d'immeubles réalisées par des personnes physiques ou morales ou des organismes mentionnés à la phrase précédente, qui exploitent en France une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou y exercent une profession non commerciale à laquelle ces immeubles sont affectés. Les immeubles doivent être inscrits, selon le cas, au bilan ou au tableau des immobilisations établis pour la détermination du résultat imposable de cette entreprise ou de cette profession. (...) ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne : 1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites. 2. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux paiements entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites ; qu'aux termes de l'article 57 de ce traité : 1. L'article 56 ne porte pas atteinte à

l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit communautaire en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux; qu'enfin, aux termes de l'article 58 du même traité : 1. L'article 56 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres : a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis; b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique. 2. Le présent chapitre ne préjuge pas la possibilité d'appliquer des restrictions en matière de droit d'établissement qui sont compatibles avec le présent traité. 3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 56;

Considérant que la principauté de Monaco, État souverain qui n'est pas partie au traité instituant la Communauté européenne, doit être regardée comme un pays tiers au sens des stipulations précitées des articles 56 et 57 de ce traité, alors même que cet État a été intégré au territoire douanier de la Communauté européenne, qu'il n'est pas considéré comme un pays tiers aux fins de l'application des directives relatives au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et que l'article 1^{er} du décret susvisé du 29 décembre 1989 réglementant les relations financières avec l'étranger assimile la principauté de Monaco à la France pour son application;

Considérant que le paragraphe 1 de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne interdit toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et les pays tiers; que, si le traité ne définit pas la notion de mouvements de capitaux, il résulte de la nomenclature annexée à la directive 88/361 du 24 juin 1988 que les investissements immobiliers effectués sur le territoire d'un État membre par un non résident constituent des mouvements de capitaux au sens des stipulations précitées; qu'il s'ensuit que l'investissement immobilier

transfrontalier auquel la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco a procédé en France constitue un mouvement de capitaux au sens du paragraphe 1 de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne;

Considérant que cette dernière stipulation interdit en principe l'adoption de mesures qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre; que sont ainsi interdites tant les mesures nationales susceptibles d'empêcher ou de limiter l'acquisition d'un bien immeuble situé dans un État membre que celles qui sont susceptibles de dissuader de conserver un tel bien; que tel est en particulier le cas des mesures nationales d'un État membre qui placent les investisseurs non-résidents dans une situation fiscale moins favorable que celle des investisseurs qui résident dans cet État;

Considérant qu'en vertu des paragraphes 1 et 5 de l'article 206 du code général des impôts, une personne morale sans but lucratif dont le siège est en France et qui procède à la cession d'un immeuble qu'elle détient dans ce pays n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés sur l'éventuelle plus-value réalisée; qu'il s'ensuit que les dispositions précitées du I de l'article 244 bis A du code général des impôts, en tant qu'elles introduisent une différence de traitement fiscal au détriment des organismes sans but lucratif dont le siège est situé hors de France, qui sont soumis au prélèvement d'un tiers sur les plus-values immobilières prévu par ces dispositions, par rapport aux organismes sans but lucratif dont le siège est situé en France, constituent une restriction à la liberté de circulation des capitaux au sens de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne, qui ne peut être admise, au regard de l'article 58, que si la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si la restriction est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général;

Considérant que, pour apprécier le caractère lucratif mentionné par les dispositions précitées de l'article 206 du code général des impôts, il appartient au juge de l'impôt de rechercher si la gestion de la personne morale présente un caractère désintéressé et si les services qu'elle rend ne sont pas offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique; que, toutefois, même dans le cas où cette personne morale intervient dans un domaine d'activité et dans un secteur géographique où existent des entreprises commerciales, l'exonération d'impôt sur les sociétés lui est acquise si elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché, soit en

s'adressant à un public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales, notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et à tout le moins des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires, sous réserve de ne pas recourir à des méthodes commerciales excédant les besoins de l'information du public sur les services qu'elle offre ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction, et notamment des articles 7, 8, 8 bis et 30 à 34 de la loi monégasque n° 455 du 27 juin 1947 sur les retraites des salariés, que la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco est un organisme de droit privé investi d'une mission de service public, consistant à assurer le service des pensions de retraite des salariés de Monaco, mission exercée sous le contrôle de l'État monégasque ; que les articles 30 et 31 de ladite loi prévoient notamment que l'ensemble des cotisations versées par les employeurs et les salariés seront réparties entre les ayants droit, sous réserve d'une fraction affectée à un fonds de réserve, permettant notamment d'assurer la couverture des frais de gestion ; que, dans ces conditions, cet organisme doit être regardé comme ne se livrant pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif au sens de l'article 206 du code général des impôts ; que, contrairement à ce que soutient l'administration, l'acquisition, le 5 mai 1961, par la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco de différentes parcelles de terrain sur le territoire de la commune de Beausoleil, puis leur cession, le 28 juin 2001, ne constituent pas une opération d'achat d'immeubles en vue de leur revente, faite à titre habituel dans le cadre d'une activité lucrative distincte de l'activité non lucrative qui constitue l'objet de cet organisme ; qu'il s'ensuit que la contribuable doit être regardée comme ayant été, lors de la cession de ces immeubles, dans une situation objectivement comparable à celle d'organismes sans but lucratif ayant leur siège en France et réalisant la même opération ;

Considérant, par ailleurs, que le ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État n'invoque aucune raison impérieuse d'intérêt général de nature à justifier la restriction aux mouvements de capitaux qui résulte en l'espèce de l'application des dispositions du I de l'article 244 bis A du code général des impôts ;

Considérant que le ministre soutient, à titre subsidiaire, que cette restriction relève de la dérogation prévue à l'article 57, paragraphe 1, du traité instituant la Communauté européenne ; qu'en vertu de cette stipulation, l'article 56 ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit communautaire en ce

qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris des investissements immobiliers ; qu'aux termes de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, qui se réfère sur ce point aux notes explicatives auxquelles renvoie la nomenclature figurant à l'annexe I de la directive 88/361 du 24 juin 1988, la notion d'investissements directs, qui constitue la catégorie I de cette nomenclature, concerne les investissements de toute nature auxquels procèdent les personnes physiques ou morales et qui servent à créer ou à maintenir des relations durables et directes entre le bailleur de fonds et l'entreprise à laquelle ces fonds sont destinés en vue de l'exercice d'une activité économique ; que la catégorie II de cette nomenclature, intitulée Investissements immobiliers (non compris dans la catégorie I), vise dans son point A les Investissements immobiliers effectués sur le territoire national par des non-résidents ; que l'acquisition par la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco de différentes parcelles de terrain sur le territoire de la commune de Beausoleil, qui n'a pas été effectuée en vue de l'exercice d'une activité économique, ne constitue pas un investissement direct au sens de l'article 57, paragraphe 1, du traité instituant la Communauté européenne, interprété à la lumière de la directive 88/361 du 24 juin 1988, mais un investissement immobilier entrant dans la catégorie II de la nomenclature annexée à ladite directive ; qu'il s'ensuit que, l'investissement en litige ne relevant pas pour ce motif du champ d'application de la dérogation prévue par l'article 57, paragraphe 1, du traité instituant la Communauté européenne, le ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État n'est, en tout état de cause, pas fondé à soutenir que cette stipulation ferait en l'espèce obstacle à l'application de l'article 56 dudit traité ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que l'imposition en litige constituait une restriction aux mouvements de capitaux entre un État membre de la Communauté européenne et un États tiers, prohibée par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne ; qu'il s'ensuit que la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande tendant à la restitution de cette imposition ;

Sur les conclusions tendant à l'application de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales ;

Considérant qu'aux termes du premier alinéa de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales : Quand l'État est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une

réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt légal. Les intérêts courent du jour du paiement. Ils ne sont pas capitalisés ; qu'en vertu du troisième alinéa de l'article R. 208-1 du même livre, les intérêts moratoires prévus à l'article L. 208 précité sont payés d'office en même temps que les sommes remboursées par le comptable chargé du recouvrement des impôts ;

Considérant que, faute de litige né et actuel opposant la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco au comptable chargé du paiement des intérêts moratoires mentionnés à l'article L. 208 précité, les conclusions présentées directement par la requérante devant la Cour et tendant au paiement de ces intérêts sont sans objet et, par suite irrecevables ;

Sur les conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :
Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'État une somme de 2 500 euros au titre des frais exposés par la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco et non compris dans les dépens ;

Décide :

Article 1^{er} : Le jugement n° 0406369 en date du 5 juin 2009 rendu par le tribunal administratif de Paris est annulé.

Article 2 : Il est accordé la restitution à la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco de la somme de 758 791, 35 euros au titre du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts qu'elle a acquitté à l'occasion de la cession le 28 juin 2001 de différentes parcelles de terrain dont elle était propriétaire.

Article 3 : L'État versera à la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco une somme de 2 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête de la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco est rejeté.

CE, 9^e et 10^e sous-sections réunies, 28 juillet 2011, requête n° 322672

Vu le pourvoi, enregistré le 25 novembre 2008 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État, présenté par le ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique ; le ministre demande au Conseil d'État d'annuler l'arrêt n° 06MA00613 du 30 septembre 2008 par lequel la cour administrative d'appel de Marseille, sur appel

de M. et Mme Dieter A, d'une part, a annulé le jugement n° 0201152 du 25 octobre 2005 du tribunal administratif de Nice rejetant leur demande de décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 1996 et 1997 et, d'autre part, les a déchargés de ces cotisations et des pénalités correspondantes ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le traité instituant la Communauté européenne ;

Vu la convention fiscale entre la France et la principauté de Monaco, signée le 18 mai 1963 ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976 ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Frédéric Aladjidi, maître des requêtes,

- les observations de la SCP Odent, Poulet, avocat de M. et Mme A,

- les conclusions de Mme Claire Legras, rapporteur public ;

La parole ayant été à nouveau donnée à la SCP Odent, Poulet, avocat de M. et Mme A ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. Dieter A, de nationalité allemande, et son épouse Mme Souade A née Sahyoun, de nationalités libanaise et allemande, domiciliés à Monaco, ont fait l'objet d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle portant sur les années 1996 et 1997, à l'issue duquel leur a été notifié le redressement des bases de leur impôt sur le revenu en France pour les années en cause, l'administration fiscale retenant, en application du premier alinéa de l'article 164 C du code général des impôts, une base forfaitaire égale à trois fois la valeur locative réelle de la villa dont Mme A était propriétaire à Vallauris (Alpes-Maritimes) ; qu'après avoir vainement contesté les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu mises à leur charge, ils ont saisi la juridiction administrative d'une demande en décharge de ces cotisations ; que le ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 30 septembre 2008 par lequel la cour administrative d'appel de Marseille a, sur l'appel de M. et Mme A, annulé le jugement du tribunal administratif de Nice du 25 octobre 2005 et déchargé M. et Mme A des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu mises à leur charge au titre des années 1996 et 1997 et des pénalités correspondantes ;

Considérant qu'aux termes du paragraphe 1 de l'article 73 B du traité instituant la Communauté européenne, dans sa rédaction issue du traité de Maastricht applicable aux années d'imposition en litige, devenu article 56 de ce même traité après l'entrée en vigueur du traité d'Amsterdam et article

63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne après l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne : « Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites » ; qu'aux termes de l'article 73 D du même traité alors en vigueur, devenu article 58 de ce traité puis article 65 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « 1. L'article 73 B ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres : / a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis ; / (...) 3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 73 B » ; qu'aux termes de l'article 164 C du code général des impôts : « Les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France mais qui y disposent d'une ou plusieurs habitations, à quelque titre que ce soit, directement ou sous le couvert d'un tiers, sont assujetties à l'impôt sur le revenu sur une base égale à trois fois la valeur locative réelle de cette ou de ces habitations à moins que les revenus de source française des intéressés ne soient supérieurs à cette base, auquel cas le montant de ces revenus sert de base à l'impôt. / Les dispositions du premier alinéa ne s'appliquent pas aux contribuables de nationalité française qui justifient être soumis dans le pays où ils ont leur domicile fiscal à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus et si cet impôt est au moins égal aux deux tiers de celui qu'ils auraient à supporter en France sur la même base d'imposition. (...) » ; qu'aux termes du paragraphe 1 de l'article 7 de la convention fiscale entre la France et la principauté de Monaco, signée le 18 mai 1963 : « Les personnes physiques de nationalité française qui transporteront à Monaco leur domicile ou leur résidence – ou qui ne peuvent pas justifier de cinq ans de résidence habituelle à Monaco à la date du 13 octobre 1962 – seront assujetties en France à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à la taxe complémentaire dans les mêmes conditions que si elles avaient leur domicile ou leur résidence en France (...) » ;

Considérant, d'une part, que le traité instituant la Communauté européenne prévoyant à son article 73 B une règle spécifique de non-discrimination dans le domaine relevant de la liberté de circulation des capitaux, la cour n'avait pas à rechercher si l'application combinée de l'article 164 C du code général des impôts et du paragraphe 1 de l'article 7 de la convention franco-monégasque méconnaissait

également les stipulations de l'article 6 du même traité, devenu article 12, puis article 18 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, qui interdisent toute discrimination exercée en raison de la nationalité dans le domaine d'application du traité ; que, toutefois, la mention de la violation de cet article, qui est demeurée sans incidence sur le raisonnement par lequel la cour a constaté la méconnaissance de l'article 73 B, n'entache pas d'erreur de droit l'arrêt attaqué ;

Considérant, d'autre part, qu'il ressort des énonciations de l'arrêt attaqué que M. et Mme A, résidents monégasques, respectivement de nationalité allemande et de nationalités libanaise et allemande, étaient propriétaires en France d'une maison ; que la cour a pu, sans commettre ni erreur de droit ni erreur de qualification juridique, estimer, d'une part, que ces contribuables étaient dans la même situation que celle des ressortissants français qui résident à Monaco sans pouvoir justifier de cinq ans de résidence habituelle dans la principauté à la date du 13 octobre 1962 et disposent d'une habitation en France mais étaient soumis, à la différence de ces derniers, par l'application combinée de l'article 164 C du code général des impôts et du paragraphe 1 de l'article 7 de la convention fiscale franco-monégasque, à une taxation minimum à l'impôt sur le revenu sur une base égale à trois fois la valeur locative de la maison qu'ils possédaient en France sans que leur soit ouverte la possibilité d'établir que leurs revenus étaient inférieurs à cette base et, d'autre part, que cette différence d'imposition ne résultait que d'une différence de nationalité ;

Considérant, toutefois, qu'aux termes du paragraphe 1 de l'article 73 C du traité instituant la Communauté européenne alors en vigueur, devenu article 57 du même traité puis article 64 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « L'article 73 B ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit communautaire en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers (...) » ; qu'ainsi, dès lors que les dispositions de l'article 164 C du code général des impôts applicables au présent litige ont fait partie de l'ordre juridique français de manière ininterrompue depuis leur création par l'article 7 de la loi du 29 décembre 1976 modifiant les règles de territorialité et les conditions d'imposition des Français de l'étranger ainsi que des autres personnes non domiciliées en France, la cour a commis une erreur de droit en ne relevant pas d'office que cette restriction à des investissements directs en provenance d'un pays tiers, comme la principauté de Monaco, n'entraîne pas, du fait des

stipulations précitées, dans le champ d'application du paragraphe 1 de l'article 73 B du traité instituant la Communauté européenne ; qu'il y a lieu, pour ce motif relevé d'office, d'annuler l'arrêt attaqué ; que, par voie de conséquence, les conclusions présentées pour M. et Mme A au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative doivent être rejetées ;

Décide :

Article 1^{er} : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille du 30 septembre 2008 est annulé.

Article 2 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Marseille.

Article 3 : Les conclusions présentées par M. et Mme A au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, porte-parole du Gouvernement et à M. et Mme Dieter A.

I - Le prélèvement forfaitaire

Les arrêts reproduits illustrent l'incertitude actuelle quant au taux d'imposition applicable aux plus-values réalisées par les résidents étrangers, lors de la cession d'un bien immobilier qu'ils détiennent en France.

Rappelons qu'il résulte de l'article 244 bis A du code général des impôts trois taux d'imposition applicables aux non-résidents :

- un taux général de 33,33 %,
- un taux de 19 %, par exception au taux de 33,33 %, concernant les personnes physiques et les associés personnes physiques de sociétés dont les bénéficiaires sont assujettis à l'impôt sur le revenu entre les mains de leurs associés, dès lors que ces personnes sont résidentes d'un État membre de l'Union Européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'espace économique européen – Islande, Norvège, Liechtenstein¹ – ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale,
- un taux de 50 %, lorsque les plus-values sont réalisées par ces mêmes personnes ou organismes lorsqu'ils sont domiciliés, établis ou constitués hors de France, dans un État ou

1 - Bien que partie à l'accord sur l'Espace économique européen, le Liechtenstein n'a conclu avec la France aucune convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, de sorte que ses ressortissants ne peuvent pas bénéficier du taux de 19 %.

territoire non coopératif au sens de l'article 238-OA du code général des impôts.

L'article 238-OA vise les États et territoires non membres de la Communauté européenne dont la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale a fait l'objet d'un examen par l'organisation de coopération et de développement économique et qui n'ont pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale, ni signé avec au moins 12 États ou territoires une telle convention.

La liste des États et territoires non coopératifs est fixée par un arrêté des ministres chargés de l'économie et du budget après avis des ministres des affaires étrangères.

Cette liste est mise à jour au 1^{er} janvier de chaque année.

S'agissant du taux de 33,33 %, l'article 244 bis A du code général des impôts précise qu'il est applicable « sous réserve des conventions internationales ».

Il faut ajouter à cela « sous réserve des dispositions du traité qui a institué la Communauté économique européenne ».

A - Dispositions communautaires

Plusieurs décisions du tribunal administratif de Montreuil se sont fondées en 2011 sur l'article 56 du traité en ce qu'il énonce :

« Toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites ».

Non sans avoir rappelé que l'article 58 précise :

« L'article 56 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres :

a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis ;

b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements notamment en matière fiscale... ».

Ajoutant encore :

« Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire, ni une

restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telles que définies à l'article 56 »,

le tribunal administratif de Montreuil rappelait que les résidents d'État tiers et les résidents d'États membres de l'Union européenne, qu'ils soient résidents français ou non, se voient appliquer un taux d'imposition respectivement de 33,33 % et de 16 % (à l'époque, 19 % depuis le 1^{er} janvier 2011 – Loi de finances pour 2011 du 29 décembre 2010) sur les plus-values immobilières réalisées en France, alors que la circonstance que les contribuables soient résidents d'un État membre ou d'un État tiers, n'a pas de conséquence sur la détermination de la base imposable, qu'il s'agit de la même imposition et que l'État membre source du revenu imposable est, dans tous les cas, la France.

Constatant que résidents des États tiers et résidents de l'Union Européenne se trouvent ainsi dans une situation objectivement comparable au regard de l'impôt, le tribunal de Montreuil opposait à l'administration la liberté de circulation des capitaux pour dégrever la différence entre l'imposition à 33,33 % et l'imposition au taux de 16 % à l'époque (19 % désormais).

Le principe de liberté de circulation des capitaux, bénéficiant aux États tiers à l'Union européenne, et aboutissant à l'impossibilité de créer une barrière fiscale, a été unanimement approuvé et le principe est rappelé dans toutes les décisions.

Toutefois, la question s'est posée de savoir si cette différence de traitement ne pouvait néanmoins pas être appliquée au bénéfice de la clause du traité européen dite « clause de gel » ou encore « clause de *standstill* » instituée à l'article 57.1 du traité.

Selon l'article 57 du traité européen :

« 1) *L'article 56 ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit communautaire en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux ».*

La notion d'investissements directs, y compris les investissements immobiliers, a été explicitée par des notes explicatives auxquelles renvoie la nomenclature figurant à l'annexe I de la directive 88/361 du 24 juin 1988 selon

laquelle la notion d'investissements directs qui constitue la catégorie I de cette nomenclature, concerne les investissements de toute nature auxquels procèdent les personnes physiques ou morales et qui servent à créer ou à maintenir des relations durables et directes entre le bailleur de fonds et l'entreprise à laquelle ces fonds sont destinés en vue de l'exercice d'une activité économique.

Pour décider que la clause de gel n'était pas applicable dans le cas qui lui était soumis, de sorte que les résidents de pays tiers ne pouvaient pas supporter un taux d'imposition sur les plus-values plus fort que celui institué en faveur des résidents des États membres, la cour administrative d'appel de Paris a retenu que l'acquisition faite en l'espèce par la Caisse autonome des retraites des travailleurs salariés de Monaco n'avait pas été effectuée en vue de l'exercice d'une activité économique de sorte qu'il ne s'agissait pas d'un investissement direct au sens de l'article 57 § 1 du traité instituant la Communauté économique européenne.

La cour administrative d'appel de Paris, par son arrêt du 7 octobre 2011, a ainsi fait la distinction entre les investissements immobiliers qui constituent des investissements directs, c'est-à-dire ceux qui permettent à l'investisseur de participer effectivement à la gestion ou au contrôle d'une société qui exerce une activité dans le domaine immobilier, et les investissements immobiliers purement patrimoniaux qui bénéficieraient, pour leur part, du principe de libre circulation des capitaux.

Cet arrêt n'est pas définitif en raison d'un pourvoi devant le Conseil d'État de l'administration des finances publiques qui n'est pas encore jugé.

Or il est contradictoire de celui rendu le 7 juin 2012 par la cour administrative d'appel de Versailles.

Saisie par le ministre du Budget en appel de l'un des jugements rendus par le tribunal administratif de Montreuil, la cour administrative d'appel de Versailles a rappelé que la contribuable, en l'occurrence domiciliée en Israël, avait été assujettie au prélèvement de 33,33 %, avait obtenu la réduction de ce taux à 16 % (taux aujourd'hui porté à 19 %) au motif retenu par le tribunal administratif de Montreuil de ce que le taux d'imposition en litige constituait une restriction aux mouvements de capitaux entre les États membres de l'Union européenne et les États tiers, prohibée par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne.

Sur quoi, la cour a retenu :

- que la différence de taux ne résultait d'aucune différence objective de situation de nature à justifier une inégalité de traitement fiscal en ce qui concerne l'imposition des plus-values entre les deux catégories d'assujettis, résidents d'États membres et résidents d'États non membres de la Communauté européenne,
- que le ministre n'invoquait aucune raison impérieuse d'intérêt général justifiant la différence de taux.

La cour de Versailles a donc admis, comme le tribunal de Montreuil, que cette différence de taux constitue une restriction aux mouvements de capitaux entre États membres et non membres de la Communauté européenne.

Mais en revanche, et à l'inverse du tribunal, elle a jugé que le ministre pouvait valablement revendiquer le bénéfice de la clause de gel.

La cour a rappelé que le tribunal s'était fondé sur la nomenclature des mouvements de capitaux figurant à l'annexe I de la directive 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988, pour en déduire que les investissements immobiliers effectués sur le territoire national par des non-résidents ne sont pas des investissements directs au sens de l'article 57 du traité.

La cour a estimé au contraire que les investissements immobiliers qui étaient en litige consistaient en des biens immeubles détenus directement par le père de la requérante qui en avait ainsi hérités avant de les céder et que ces biens sont des investissements directs au sens de l'article 57 du traité, alors même que la nomenclature définit en les distinguant les investissements directs et les investissements immobiliers.

Examinant ensuite si la clause discriminatoire existait déjà avant le 31 décembre 1993, la cour de Versailles a retenu que la modification du régime d'imposition survenue en 2004 n'avait pas créé, mais seulement modifié un régime fiscal discriminatoire envers les non-résidents, de sorte que la clause de gel était applicable.

L'arrêt de la cour de Versailles est définitif.

Pour parvenir à cette solution, la cour de Versailles a statué dans le sens que lui proposait le ministre du Budget, lequel invoquait l'arrêt du Conseil d'État également reproduit ci-dessus, du 28 juillet 2011.

Cet arrêt, rendu au sujet d'une contribuable résidente monégasque, ne concernait pas le prélèvement sur les plus-values, mais l'application des dispositions de l'article 164 C

du code général des impôts qui prévoit la taxation des non-résidents qui ont la disposition d'une résidence en France, à l'impôt sur le revenu, sur la base de trois fois la valeur locative de cette résidence.

Dans cette affaire était également invoquée pour s'opposer à la taxation, la liberté de circulation des capitaux.

Et de la même manière, le ministre invoquait la clause de gel pour valider la restriction qui existait déjà au 31 décembre 1993.

Le Conseil d'État a estimé que des résidents de pays non membres de l'Union économique pouvaient être assujettis à une imposition plus lourde que les résidents des pays de la CEE et de l'UE, parce que la propriété d'une maison en France était bien un investissement direct en provenance d'un pays tiers, entrant dans les prévisions de la clause de gel.

Bien plus, le Conseil d'État a estimé que la cour administrative d'appel de Marseille qui avait été saisie du litige, aurait dû soulever d'office le moyen tenant à ce que cette restriction à des investissements directs en provenance d'un pays tiers, comme la Principauté de Monaco, n'entrait pas dans le champ d'application du paragraphe 1 de l'article 73 B du traité instituant la Communauté européenne (devenu article 56), du fait de la clause de gel.

Ainsi, malgré les jugements rendus par le tribunal administratif de Montreuil qui ont fait l'objet de nombreux commentaires, malgré l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 7 octobre 2011, il semble bien que la simple possession d'une résidence en France par un résident étranger d'un pays tiers à l'Union économique européenne relève, en cas de vente avec plus-value, du prélèvement d'un tiers et non du taux de 19 %, cela alors même que le bien en question n'est pas affecté à une activité économique mais qu'il s'agit d'une simple détention patrimoniale.

B - Dispositions conventionnelles

Les conventions signées par la France avec des pays tiers à l'Union Européenne peuvent permettre d'échapper au taux de 33,33 % et de soumettre les plus-values au taux applicable aux résidents de 19 %.

Chaque convention contient à ce sujet des dispositions spécifiques.

Il faut donc examiner si la France a signé une convention avec le pays de résidence de la personne qui réalise la plus-value.

Si tel est le cas, il faut examiner si cette convention contient une clause de non-discrimination.

La clause peut être générale, ou spécifique à certains revenus.

C'est ainsi que la cour administrative d'appel de Versailles, par un arrêt du 21 juillet 2011 (Req. 10VE04101) a décidé qu'un résident suisse devait bénéficier du même taux que les résidents et non être assujéti au taux de 33,33 %, en raison de l'article 15 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 modifiée.

Cet article prévoit spécifiquement en ce qui concerne les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers que le calcul du prélèvement libératoire est effectué par application d'un même taux à une même assiette, pour les résidents de l'un ou l'autre État contractant.

D'autres conventions contiennent une clause générale de non-discrimination.

C'est par exemple le cas de la convention entre la France et la Russie, dont l'article 24 prévoit que les personnes physiques possédant la nationalité d'un État contractant ne sont soumises dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujétiées les personnes physiques possédant la nationalité de cet autre État qui se trouvent dans la même situation notamment au regard de la résidence.

II - Les contributions sociales

Les plus-values réalisées par des personnes non domiciliées en France, que ces personnes soient résidentes des pays de l'Europe ou de pays tiers, étaient exonérées des contributions sociales.

L'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2012 du 16 août 2012 a rendu exigibles les prélèvements sociaux, tant sur les revenus immobiliers (revenus fonciers) que sur les plus-values immobilières, de source française perçus par des personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France.

Cela touche donc tous les non-résidents.

Rappelons que les contributions sociales s'élèvent au total à 15,5 %.

Sont soumises à ces contributions :

- les revenus fonciers des non-résidents perçus à compter du 1^{er} janvier 2012,
- les plus-values immobilières réalisées à compter de la date de publication de la loi,

soit à compter du lendemain de sa parution au Journal officiel.

Il s'agit donc des ventes passées depuis le 18 août 2012.

III - La taxe (supplémentaire) sur les plus-values immobilières

L'article 70 de la loi de finances rectificative pour 2012 du 29 décembre 2012 (loi n° 2012-1510) a instauré une taxe sur les plus-values imposables, c'est-à-dire sur la plus-value calculée après abattement pour durée de détention.

Cette taxe touche les plus-values imposables d'un montant supérieur à 50 000 euros, selon un barème progressif qui s'applique au montant total de la plus-value imposable supérieur à 50 000 euros, allant de 2 % à 6 %.

Pour les plus-values supérieures à 260 000 euros, la taxe supplémentaire est de 6 %, ce qui porte le taux total de l'impôt de 19 % à 25 % et, pour les non-résidents de pays tiers à l'Europe, de 33,33 % à 39,33 %.

Compte tenu des contributions sociales, le taux total ressort à 40,50 % pour les plus-values des résidents supérieures à 260 000 euros et à 54,83 % pour les résidents des pays tiers.

La nouvelle taxe s'applique aux cessions intervenues depuis le 1^{er} janvier 2013, à l'exception toutefois de ces cessions qui ont fait l'objet de promesses de vente conclues en 2012, si elles ont acquis date certaine avant le 7 décembre 2012.

IV - L'exonération spécifique de la résidence en France des non-résidents

L'article 150 U-II-2° du code général des impôts exonère la plus-value réalisée sur l'habitation en France des personnes physiques non résidentes, ressortissantes 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 fiscale (Islande et Norvège, à l'exclusion du Liechtenstein, cf. note 1).

La doctrine administrative a eu l'occasion de préciser que par ressortissants, il convient d'entendre les nationaux des États en question, et non les résidents.

À cet égard, c'est donc au regard des clauses spécifiques des conventions internationales

tenant à la non-discrimination en fonction de la nationalité qu'il faudrait éventuellement examiner le sort de telles plus-values réalisées par des nationaux d'un autre État.

Pour être exonérée, la cession d'un logement en France d'un non-résident, ressortissant d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord de l'espace économique européen, doit remplir certaines conditions :

- il doit s'agir de la première cession d'une telle habitation en France de ce non-résident,
- il doit avoir été domicilié fiscalement en France de manière continue pendant une durée d'au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession,
- le bien cédé doit être à la libre disposition du contribuable depuis le 1^{er} janvier de l'année précédant celle de la cession.

Selon l'administration, l'exonération ne s'appliquerait qu'aux plus-values réalisées par des personnes physiques, à l'exclusion de celles réalisées par une personne morale telle qu'une société de personnes, quand bien même ses associés satisfont aux autres conditions prévues par la loi (BOFIP - RFPI - PVINR n° 240).

Bien entendu, la détermination de la plus-value étant la même pour un résident ou pour un non-résident, un non-résident bénéficiera également de l'abattement pour durée de détention qui, depuis la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011, aboutit à une exonération au bout de 30 années.

V - Caractère libératoire du prélèvement

Le prélèvement forfaitaire est libératoire de l'impôt sur le revenu.

Cela signifie tout à la fois qu'il ne sera pas exigé d'impôt supplémentaire, nonobstant des revenus de source française, et qu'à l'inverse, il ne sera pas accordé de remboursement, si le taux d'imposition des revenus en France du contribuable ressort d'un taux d'imposition inférieur.

VI - Désignation d'un représentant fiscal

L'impôt sur la plus-value des non-résidents est acquitté lors de l'enregistrement de l'acte de cession, sous la responsabilité d'un représentant fiscal.

Les contribuables domiciliés hors de France, passibles du prélèvement au titre de la plus-value, doivent se faire représenter auprès de l'administration fiscale par un représentant accrédité en France.

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

Le représentant fiscal ne peut être que :

- l'acheteur du bien s'il est fiscalement domicilié en France,
- les banques et établissements de crédit exerçant leur activité en France,
- les personnes agréées à cet effet par l'administration (il existe une liste d'agrément permanents).

Un notaire ou un avocat ne peuvent pas être le représentant fiscal au sens des dispositions de l'article 244 bis A du code général des impôts.

Le représentant fiscal est responsable des conséquences du contrôle ultérieur, par l'administration, de la vente et donc de l'impôt qui peut être réclamé.

Il est responsable également des contributions sociales.

Les cessions de biens dont le prix est inférieur à 150 000 euros sont exonérées de l'obligation de désignation d'un représentant fiscal.

En cas d'indivision, le seuil s'apprécie par rapport à la quote-part de chaque indivisaire.

Est également dispensée de la désignation d'un représentant fiscal une vente qui relève de l'exonération totale d'imposition de plus-value compte tenu de la durée de détention du bien, et ce quel que soit le prix de cession.

Les frais engagés au titre de la représentation fiscale obligatoire sont déductibles de la plus-value imposable.