

La fiscalité française concernant les immeubles appartenant à des sociétés étrangères

Autor(en): **Michaud, Patrick**

Objektyp: **Article**

Zeitschrift: **Revue économique franco-suisse**

Band (Jahr): **59 (1979)**

Heft 3

PDF erstellt am: **23.07.2024**

Persistenter Link: <https://doi.org/10.5169/seals-886777>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.

Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.

Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

La fiscalité française concernant les immeubles appartenant à des sociétés étrangères

La loi du 29 décembre 1976 (article 13) soumet depuis le 1^{er} janvier 1977 les personnes morales qui ont leur siège à l'étranger et propriétaires d'un immeuble en France à une imposition forfaitaire lourde.

Les fiscalistes se sont interrogés sur l'imposition applicable normalement à ce genre de sociétés, étant précisé que si cette taxation normale n'est pas respectée par les sociétés, la taxation forfaitaire visée par cette loi du 29.12.76 peut être encourue.

La présente étude a pour objet de déterminer le régime fiscal applicable à de telles sociétés, en tenant compte des instructions administratives, des circulaires ministérielles et de la pratique actuelle.

I. IMPOSITION DES BÉNÉFICES

1. — Principe de l'imposition

Il convient, tout d'abord, de déterminer le redevable de l'impôt français : est-ce la société ou les associés ?

Cette distinction d'imposition est en fait déterminée par la nature de la société, s'il s'agit d'une société de capitaux ou d'une société de personnes.

A) Société de capitaux

La Société étrangère est imposée en France sous une cote unique, quel que soit le nombre de ses immeubles et quelle que soit la nature de ces immeubles (habitation, bureaux, etc...).

Il convient, toutefois, de préciser que l'Administration française assimile à des sociétés de capitaux certaines sociétés de personnes étrangères pour lesquelles elle n'a pas connaissance de l'identité des associés (par exemple les Sociétés Anstalt du Liechtenstein).

B) Société de personnes

En principe, l'imposition est établie en France au nom des associés dans la catégorie des revenus correspondant à l'activité de la société :

— location civile non meublée : revenus fonciers,

— location meublée : bénéfices industriels et commerciaux.

Cette règle s'applique alors même que l'un des associés de la société de personnes est une société de capitaux passible de l'impôt sur les sociétés.

Le Conseil d'État (24 février 1978) a pris en effet position et a considéré que le bénéficiaire que tire une société de capitaux de sa participation dans une société civile doit être déterminé dans les mêmes conditions que pour les autres associés, c'est-à-dire d'après la nature même de l'activité de la société civile.

Une société de capitaux étrangère, ayant une participation dans une société civile française, sera donc imposée à l'impôt sur les sociétés sur une assiette déterminée comme en matière de revenus fonciers. (Il est rappelé qu'en matière de revenus fonciers, les immeubles ne peuvent être amortis mais que, par contre, il existe à ce jour un abattement de 20 % sur le loyer brut; de plus, les dépenses d'amélioration peuvent être déduites de ce revenu.)

Cet arrêt du Conseil d'État a été confirmé par une note administrative du 3 mai 1979 (4 A 10 79).

2. — Lieu d'imposition

En principe, dans tous les cas, les revenus tirés d'un immeuble sont imposables dans l'État du lieu de situation de cet immeuble.

3. — Nature de l'impôt frappant les bénéficiaires

• Régime de droit commun

a) Impôt sur les sociétés

Le Conseil d'État (19 juin 1963, req 55 936) a précisé qu'une société étrangère ayant un immeuble en France était assujettie en France à l'impôt sur les sociétés, quel que soit l'objet de la société étrangère, et ce, conformément à l'article 206-1 du Code Général des Impôts.

b) Retenue à la source (art. 115 quinquies).

Le ministre des finances dans une réponse ministérielle (Feron JO AN 29 avril 1960) a précisé que les sociétés étrangères devaient être soumises à la retenue à la source sur les distributions de bénéfices à l'étranger (confirmé par rép. min. Cousté, JO AN 19.5.79 p. 4039).

Le taux de la retenue à la source, prévu par l'article 7 de la loi du 12 juillet 1965, est de 25 % sous réserve des conventions internationales.

Il convient, toutefois, de préciser que la doctrine (Kerlan : jurisclesseur fiscal) considère qu'un immeuble appartenant à une société étrangère ne constitue pas un établissement stable en France et que, dans ces conditions, il n'y aurait pas lieu à retenue à la source, du moins lorsqu'une convention fiscale peut s'appliquer.

• Régime forfaitaire (art. 209 A CGI).

L'article 13 de la loi du 29 décembre 1976, codifié sous l'article 209 A du Code Général des Impôts, dispose :

« les personnes morales (sociétés de personnes ou de capitaux, associations, « fondations, etc...) dont le siège est « situé hors de France et qui disposent de « propriétés immobilières (notamment à « usage d'habitation) situées en France « ou en concèdent la jouissance gratuite ou moyennant un loyer inférieur « à la valeur locative réelle, sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux « de 50 % sur une base qui ne peut être « inférieure à 3 fois la valeur locative « réelle. Lorsque l'occupant a son domicile fiscal en France, il est solidairement « responsable du paiement de cette « imposition ».

Ce texte qui n'a pas encore fait l'objet de commentaires administratifs est d'une application extrêmement sévère car l'assiette de l'impôt est une assiette brute sans possibilité de déduire les frais supportés par la société étrangère.

De plus, l'Administration française considère que ce texte s'applique même lorsqu'il existe une convention interna-

tionale évitant les doubles impositions car l'Administration française estime qu'elle a le droit de déterminer la base d'imposition lorsqu'une convention lui confère le droit d'imposer des revenus en France, ce qui est bien évidemment le cas lorsqu'il s'agit d'immeubles.

En ce qui concerne plus particulièrement la Suisse, l'Administration fiscale française semble interpréter strictement le protocole additionnel à la Convention du 9 septembre 1966 qui prévoit que les « résidents » d'un État contractant qui disposent d'une ou plusieurs résidences sur le territoire de l'autre État ne peuvent être soumis dans ce dernier État à un impôt sur le revenu selon une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de cette ou de ces résidences.

Ce texte qui ne précise pas si le résident doit être une personne physique ou une personne morale peut s'opposer à la mise en application de l'article 209 A C.G.I. (art. 13 de la loi du 29 décembre 1976).

Il semble que l'Administration n'appliquera pas l'article 13 aux Sociétés suisses qui peuvent bénéficier de la Convention, c'est-à-dire qui sont résidents au sens de la Convention.

L'Administration française exercera donc un contrôle en utilisant, en particulier, la procédure d'échange de renseignements pour vérifier que la Convention s'applique.

L'article 13 de cette loi (art. 209 A C. G. I.) prévoit des exceptions à l'application de cette taxation forfaitaire.

En effet le 3^e alinéa précise qu'il ne sera pas fait application de la taxation ci-dessus aux organismes à but non lucratif qui exercent une activité désintéressée de caractère social ou philanthropique, éducatif ou culturel et qui établissent que l'exercice de cette activité en France justifie la possession ou la disposition des propriétés immobilières en cause.

II. DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE POUR LES SOCIÉTÉS DE CAPITAUX

• Règles de droit commun

Le bénéfice imposable des sociétés de capitaux est déterminé comme en matière industrielle et commerciale.

a) Les recettes

Elles comprennent les loyers correspondant à la location de l'immeuble et les remboursements de frais.

S'il s'agit d'un immeuble d'habitation mis à la disposition d'un associé, la recette doit correspondre à la valeur locative réelle des locaux.

Il convient, toutefois, de préciser que si des locaux sont affectés à une exploitation industrielle ou commerciale, il n'est pas nécessaire de rajouter aux recettes de cet établissement stable la valeur de jouissance procurée par l'immeuble.

b) Les dépenses

Il s'agit de toutes les dépenses réelles et justifiées se rapportant à la gestion de l'immeuble tels qu'impôt foncier, droit de bail, frais de gardiennage, etc...

Les intérêts d'emprunts affectés à l'immeuble, tant au niveau comptable que juridique, peuvent être, à notre avis, compris dans les dépenses déductibles du bénéfice imposable quelle que soit la nationalité du prêteur (toutefois, il convient de préciser que le Conseil d'État, dans un arrêt du 9 février 1973, a paru donner un avis différent).

Les amortissements correspondant à la dépréciation subie par l'immeuble et dont le taux linéaire normal est compris entre 2 et 5 % du montant de l'immeuble peuvent être déduits du bénéfice imposable s'ils sont comptabilisés.

Toutefois, l'article 32, annexe 2 du Code Général des Impôts, limite le montant des investissements déductibles au montant total des charges supportées par la Société lorsque l'immeuble est donné en location à un dirigeant ou à un membre du personnel de ladite société, c'est-à-dire qu'il ne peut y avoir la pratique du déficit reportable.

• Régime forfaitaire

La base d'imposition est égale forfaitairement à 3 fois la valeur locative réelle de l'immeuble.

En l'état actuel de la pratique, il n'est pas possible de déduire les frais et les amortissements supportés par la Société.

De plus, l'Administration a tendance à évaluer la valeur locative réelle des immeubles d'une manière qui lui est très favorable.

Toutefois, la retenue à la source prévue à l'article 115 quinquies C. G. I. ne trouve pas à s'appliquer en cas de taxation forfaitaire car cette retenue à la source n'est prévue que lorsqu'il y a un bénéfice *réalisé*, ce qui n'est évidemment pas le cas en matière de taxation forfaitaire.

L'Administration prépare une circulaire d'application de ce texte qui devrait en principe paraître début 1980.

III. — OBLIGATIONS COMPTABLES ET FISCALES

1. — Désignation d'un représentant fiscal en France

La loi du 29 décembre 1976 (article 15) prévoit que l'Administration fiscale peut demander aux sociétés étrangères qui possèdent un immeuble en France, de désigner un représentant chargé de recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt.

A défaut de réponse dans un délai de

3 mois à partir de la demande de l'Administration, la société étrangère peut être taxée d'office.

2. — Tenue d'une comptabilité

Conformément à l'article 53 du Code Général des Impôts, une société étrangère qui possède un immeuble en France doit tenir une comptabilité composée d'un bilan, d'un compte d'exploitation et d'un compte de pertes et profits.

Il ne s'agit bien entendu que d'une comptabilité à but fiscal car la location d'un immeuble en France n'est pas considérée comme une activité commerciale.

3. — Déclaration d'existence

La société est tenue de faire une déclaration d'existence à l'administration fiscale. (C.G.I., art. 222, Ann. IV, art. 23 A à 23 G)

4. — Établissement des déclarations fiscales

La Société étrangère imposée à l'impôt sur les sociétés doit faire une déclaration fiscale de résultats (modèle 2065) comprenant l'ensemble des résultats des différents immeubles qu'elle peut posséder en France (JO AN 27 mai 1966, p. 1528).

La déclaration de résultats doit être déposée avant le 30 avril suivant l'année de réalisation des bénéfices.

Les formulaires employés sont le modèle 2065 et annexes pour l'impôt sur les sociétés et 2754 et annexes pour la retenue à la source.

La liquidation et le paiement des impôts sont établis de la manière suivante :

- impôt sur les sociétés : taux 50 % du bénéfice fiscal,
- retenue à la source : taux 25 % du bénéfice comptable sauf convention fiscale.

De plus, les sociétés doivent payer la taxe annuelle forfaitaire (TAF), dont le montant est de 3 000 F exigible au 1^{er} mars de chaque année et imputable sur l'impôt total dû; le paiement de l'impôt sur les sociétés se fait en 4 acomptes payables les 20 février, 20 mai, 20 août et 20 novembre, le solde étant versé le 30 avril de l'année suivante.

Le paiement de la retenue à la source est effectué le 30 avril auprès du Centre des Impôts où est déposée la déclaration fiscale.

Les déclarations fiscales doivent être déposées au Centre des Impôts du lieu de situation de l'immeuble.

En cas de pluralité d'immeubles, le Centre des Impôts compétent est celui de l'immeuble ayant la valeur locative la plus élevée.

IV. — AUTRES IMPOSITIONS

a) T.V.A.

En principe, la location d'un immeuble non meublé n'est pas assujettie à la T.V.A.

b) Taxe professionnelle

En principe, la location d'un immeuble non meublé n'est pas assujettie à la taxe professionnelle.

c) Droit de bail

En principe la location d'un immeuble est assujettie au droit de bail dont le taux est de 2,5 % assis sur le montant annuel du loyer perçu. Si l'immeuble a été achevé avant le 1^{er} septembre 1948, une taxe supplémentaire est due : il s'agit de la taxe additionnelle au droit de bail au taux de 3,5 % perçue sur la même base (loyer annuel). Le droit de bail et la taxe additionnelle font l'objet d'une déclaration unique, établie entre le 1^{er} octobre et le 31 décembre de chaque année.

Le droit de bail est en principe récupérable auprès du locataire, mais c'est le bailleur qui a la charge d'établir cette déclaration.

Une exonération est notamment prévue pour l'installation d'ambassades, de consulats ou de certaines institutions culturelles.

2. — Imposition des plus-values

1^{ère} section : Modalités d'imposition

L'immeuble situé en France, peut être vendu de plusieurs façons :

- soit directement par la société étrangère (I)
- soit indirectement, s'il appartient à une Société Civile qui, propriétaire officielle, vend l'immeuble (II)
- soit indirectement par la cession des actions ou des parts d'une société propriétaire (III)

I — Immeuble appartenant à une société dont le siège social est hors de France, passible de l'impôt sur les sociétés en France

Vente de l'immeuble ou de droits immobiliers figurant à l'actif

Il s'agit de sociétés dont le siège social est situé hors de France, et qui sont propriétaires en France d'immeubles.

Lorsque ces sociétés étrangères cèdent ces immeubles, il convient pour déterminer le régime fiscal qui leur est applicable, de distinguer si l'immeuble cédé est affecté ou non à l'exercice d'une profession commerciale ou industrielle.

Immeuble non affecté à l'exercice d'une profession industrielle, commerciale, libérale, agricole.

— le régime fiscal applicable résulte de la combinaison des dispositions de la loi du 12 juillet 1965 et du 19 juillet 1976, conformément à la réponse du Ministre du Budget faite à Monsieur SEITLINGER, député (JOAN 30 novembre 1978)

A — Imposition prévue par la loi du 12 juillet 1965

Cette imposition concerne la taxation à l'impôt sur les sociétés au taux de 50 % des plus-values réalisées, et prévoit une taxation alléguée au taux de 15 % d'une partie des plus-values réalisées selon qu'elles correspondent à un élément d'actif non amortissable détenu par la société depuis plus de deux ans.

Schématiquement, l'imposition encourue est la suivante :

Nature des éléments cédés	Détenus depuis moins de 2 ans	Détenus depuis plus de 2 ans
Amortissables	Court terme 50 %	— Court terme pour la partie amortie 50 % — Long terme au-delà 15 %
Non amortissables	Court terme 50 %	— Long terme 15 %

Il appartient aux associés de décider l'affectation de la plus-value correspondant aux éléments non amortissables et détenus depuis plus de 2 ans, à une réserve spéciale de plus-value à long terme qui permettra de déterminer l'imposition encourue pour la ramener au taux de 15 %.

Le bénéfice de cette taxation réduite est donc subordonné à l'affectation de la plus-value à une réserve spéciale. En cas de distribution de cette réserve, la taxation au taux normal devient exigible. Une exception importante existe cependant en cas de dissolution de la société : le bénéfice de la taxation réduite est maintenu et la réserve spéciale peut être distribuée aux associés en franchise d'impôts sur les sociétés à 50 %.

Un parlementaire s'était inquiété de savoir si le bénéfice des dispositions applicables en cas de dissolution de société pouvait être accordé en cas de fermeture par une société étrangère d'une succursale existant en France. Ce régime, prévu par l'article 209 quater C.G.I. prévoit que la réserve spéciale de plus-value à long terme, qui a déjà été soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 15 %, n'est pas imposée à l'impôt sur les sociétés à 50 %, si la distribution fait suite à une dissolution de la société.

Il lui a malheureusement été répondu que ces dispositions favorables ne pouvaient être appliquées dans la mesure où la fermeture d'une succursale française d'une société étrangère ne pouvait être

assimilée à une dissolution de société, dans la mesure où la société étrangère est toujours susceptible d'ouvrir de nouveaux établissements en France.

(Rep. Chauvet JO Deb. AN 29 août 1970 p. 3836 n° 13 352)

Cette réponse peut être directement applicable en cas de vente d'un immeuble appartenant à une société étrangère, c'est-à-dire que la cession d'un immeuble par une société étrangère devrait être suivie ou précédée de la dissolution de la société étrangère pour pouvoir bénéficier des dispositions de l'article 209 quater C.G.I.

B — Imposition prévue par la loi du 19 juillet 1976

Le paragraphe III de l'article 8 de la loi du 19 juillet 1976 (C.G.I. art. 244 bis A) soumet à un prélèvement d'un tiers les

plus-values réalisées par les contribuables qui ont leur domicile ou leur siège social hors de France, à l'occasion de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions ou parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement par de tels biens ou droits.

Cette règle s'applique notamment à toutes les sociétés ayant leur siège à l'étranger, quelle que soit leur forme. Elle se rapporte aux cessions d'immeubles ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière.

L'article 1^{er} du décret n° 78-851 du 10 août 1978 prévoit, en effet, que pour l'application de l'article 8-III de la loi du 19 juillet 1976 déjà citée, sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière, les sociétés non cotées en bourse, autres que les S.I.C.O.M.I dont l'actif 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.

Conventions fiscales

En pratique, cette disposition fiscale s'applique, d'après l'Administration, même s'il existe une convention fiscale entre la France, lieu de situation de l'immeuble et l'État étranger, lieu de situation du siège social de la société propriétaire. La plupart des conventions précisent en effet, que l'imposition des plus-values immobilières ou assimilées est

dévolue à l'État du lieu de situation de l'immeuble.

Il n'est pas exclu que l'utilisation de la clause « d'égalité de traitement » puisse faire revenir l'Administration sur sa position.

C — Application simultanée des 2 textes — Retenue à la source

L'Administration a précisé (Rep. SEITLINGER) que l'impôt sur les sociétés et le prélèvement du tiers pouvaient être appliqués ensemble sur la même plus-value.

Pratiquement, le prélèvement du tiers, qui n'est jamais restituable sera appliqué à la plus-value de cession déterminée selon la loi du 19 juillet 1976, et viendra en déduction de la fraction d'imposition à l'impôt sur les sociétés correspondant à cette plus-value et due au titre de l'exercice de réalisation de cette plus-value (Rep. SEITLINGER).

— Retenue à la source :

Le gain correspondant à cette plus-value doit, conformément aux dispositions de l'article 115 quinquies, 1, du même code, être compris dans le montant des bénéfices réputés distribués, au titre de chaque exercice, à des associés n'ayant pas leur domicile réel ou leur siège social en France. Ces bénéfices donnent lieu à l'application de la retenue à la source de 25 % résultant des dispositions combinées des articles 119-bis2 et 187-1 du Code Général des Impôts, mais le prélèvement du tiers pourra, pour la liquidation de cette retenue, être déduit du montant des résultats de l'exercice au cours duquel la plus-value de cession aura été réalisée. (Rep. JULIA JOAN du 22 juin 1979, p. 5470 n° 583)

Il convient de plus de préciser que le prélèvement est libératoire de l'impôt sur le revenu lorsque le bénéficiaire de la plus-value est une personne physique mais ne l'est pas lorsqu'il s'agit d'une société (Rep. SEITLINGER).

Modalités pratiques de détermination de la plus-value imposable réalisée par une société étrangère

Compte tenu de l'application des deux textes législatifs, il convient d'analyser les modalités de calcul de la plus-value en tenant compte d'une part, de la loi du 12 juillet 1965 et d'autre part, de la loi du 19 juillet 1976.

a) loi du 12 juillet 1965

Cette loi applicable en particulier pour la plus-value réalisée en matière de bénéfice industriel et commercial ne tient compte ni de l'érosion monétaire ni de la durée de détention pour la détermination de la plus-value imposable.

— immeuble acquis en 1962 (500 000 F) revendu en 1978 pour 2 000 000 F ayant fait l'objet d'amortissements comptabilisés de 210 000 F.

Plus-value à court terme : 210 000 F (imposable à 50 %)

plus-value à long terme : 1 500 000 F (imposable à 15 % sauf distribution).

b) loi du 19 juillet 1976

Le prélèvement de 33 1/3 est assis sur une plus-value déterminée dans les mêmes conditions qu'à l'égard des contribuables, personnes physiques, domiciliés en France.

Dans le cas particulier, il s'agit d'une plus-value à long terme à laquelle les données suivantes sont applicables :

- durée de détention : 16 ans
- coefficient d'érosion monétaire : 2,77

• Prix d'achat réévalué :

— majoration des coûts d'acquisition : + 50 000 (soit coût réel, soit forfait de 10 %).

— réévaluation par le coefficient d'érosion monétaire :
 $(500\ 000 + 50\ 000) \times 2,77 = 1\ 523\ 500$

• Plus-value demi-nette :

$2\ 000\ 000 - 1\ 523\ 500 = 476\ 500$

Abattement de durée :

$5\% \times \text{nbre d'années depuis la } 10^{\text{e}} (6) = 30\%$ soit 142 950

• Plus-value nette :

$476\ 500 - 142\ 950 = 333\ 550$

• Plus-value soumise au prélèvement de 33 1/3 :

$333\ 550 - 6\ 000 = 327\ 550$

Le prélèvement de 33 1/3 payable au moment de la formalité, pourra s'imputer sur l'impôt sur les sociétés.

Immeuble affecté à l'exercice d'une profession industrielle, commerciale, libérale, agricole.

La plus-value réalisée lors de la cession d'un tel immeuble est considérée comme une plus-value professionnelle au sens de l'article 11-1 de la loi du 19 juillet 1976.

Une telle plus-value professionnelle est donc, en principe, hors du champ d'application de la loi de 1976, et ne serait pas soumise au prélèvement du tiers (Rep. JULIA). Bien entendu, cette plus-value est alors soumise totalement à la loi du 12 juillet 1965 sur le régime des plus-values à court et à long terme.

II — Immeuble appartenant à une société civile dont le siège social est en France : vente de l'immeuble figurant à l'actif

Il s'agit de sociétés civiles, dont le siège social est en France, et qui sont propriétaires d'immeubles ou de droits immobiliers en France, mais dont les associés ne sont pas domiciliés en France.

1 — Personnes imposables

Ce sont les associés qui sont imposables, sur la plus-value réalisée mais calculée selon des modalités différentes selon que la société est dotée de la transparence fiscale ou non (voir 2 — détermination de la plus-value).

2 — Détermination de la plus-value

a) s'il s'agit d'une société civile immobilière de droit commun, c'est-à-dire non dotée de la transparence fiscale, les associés sont propriétaires de parts représentatives d'une partie du capital et n'ont aucunement droit de recevoir une quelconque partie de l'immeuble propriété de la S.C.I. En ce cas, la plus-value sera calculée en principe par rapport à la date d'entrée de l'immeuble dans l'actif social.

b) s'il s'agit d'une société dotée de la transparence fiscale, les associés sont considérés comme étant propriétaires privatifs des locaux à la jouissance ou à la propriété desquels leurs actions ou parts sociales donnent vocation. La plus-value ici sera déterminée par rapport à la date d'achat par l'associé du titre représentant une partie de l'immeuble.

3 — Calcul de la plus-value

La plus-value est calculée en fonction soit de la durée de détention de l'immeuble (S.C.I. non transparente) ou des titres (S.C.I. transparente) en distinguant selon que cette durée est :

— inférieure à 2 ans : la plus-value est considérée comme étant réalisée à court terme, et imposée à l'impôt sur le revenu comme étant un revenu ordinaire.

— supérieure à 2 ans, mais inférieure à 10 ans :

Une autre distinction est à opérer :

- plus-values considérées comme étant spéculatives :

la plus-value est déterminée par différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition majoré des frais et dépenses et majoré de 3 % pour les 5 premières années de détention et de 5 % par année au-delà de la 5^e.

- plus-values non-spéculatives : calculées par différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition majoré des frais et dépenses, ainsi que d'un coefficient tenant compte de l'érosion monétaire par rapport à l'année d'acquisition. Ces coefficients calculés sur l'indice annuel des prix à la consommation sont publiés chaque année par la DGI.

— supérieure à 10 ans : la plus-value est calculée comme en matière de plus-value non spéculative (voir ci-dessus) mais diminuée d'un abattement de 5 % par année de détention au-delà de la 10^e année (3,33 1/3 pour les terrains à bâtir)

— supérieure à 20 ans : la plus-value est exonérée (30 ans pour les terrains à bâtir).

4 — Imposition des associés domiciliés hors de France

Société transparente :

Le prélèvement du tiers s'applique dans les conditions du droit commun.

Société non transparente :

La société civile possédant une person-

nalité morale propre réalise — elle-même — la plus-value lors de la cession en son nom d'un élément d'actif.

Le lieu de domicile des associés ne devrait pas en principe avoir une incidence sur l'application ou non du prélèvement car la société vendeuse est une société de droit français dont le siège est en France. Toutefois il semble que l'Administration impose la fraction de plus-value revenant à la société étrangère au prélèvement de 33 1/3, étant précisé que bien entendu la société étrangère reste imposable à l'impôt sur les sociétés (cf I).

5 — Désignation d'un représentant accrédité du vendeur

Ce représentant, aux termes de l'article 8-III de la loi du 19 juillet 1976 doit s'engager à acquitter le prélèvement de 33 1/3 défini ci-dessus au lieu et place du redevable.

III — Cession par un contribuable non domicilié en France d'actions ou de parts de sociétés dont l'actif est constitué principalement par des immeubles ou des droits relatifs à de tels immeubles.

Il faut ici encore se reporter aux dispositions de l'article 1^{er} du décret du 10 août 1978 déjà cité, portant application de la loi du 19 juillet 1976.

Il s'agit :

- de droits immobiliers;
- d'actions ou parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif brut réel est constitué principalement, c'est-à-dire pour plus de la moitié, d'immeubles situés en France ou de droits relatifs à de tels immeubles sous réserve qu'il ne constitue pas un élément d'exploitation de la société (cf. art. 1 du code 78-851 du 10 août 1978).

Cette proportion est appréciée au moment de la cession.

Le prélèvement de 33 1/3 libératoire de l'impôt sur le revenu doit être effectué. Les dispositions relatives à la désignation d'un représentant sont analysées ci-après.

IV — Exonérations

- Toutefois, les organisations internationales, les États étrangers, les banques centrales et les institutions financières publiques de ces États sont exonérés dans les conditions prévues à l'article 64-11 de la loi des finances pour 1976.
- En outre, la loi ne s'applique pas à la cession de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble qui constitue la résidence en France des Français domiciliés à l'Étranger. Cette exonération particulière est limitée à une résidence par contribuable. Lorsque les intéressés ne sont pas propriétaires de leur résidence principale, il leur appartiendra de le prouver par tous moyens.
- Le prélèvement de 33 1/3 prévu par la

loi du 19 juillet 1976 ne s'applique pas de plus aux bénéfices immobiliers réalisés par les professionnels étrangers de l'immobilier (marchand de biens — profits de construction, etc...)

- Pour ces profits, l'article 244 bis C.G.I. prévoit un régime particulier avec un prélèvement dont le taux est en principe de 50 %.

2° section — Obligations des contribuables (loi du 19-7-1976)

I — Désignation d'un représentant

Les personnes domiciliées hors de France qui ont réalisé une plus-value passible du prélèvement doivent accréditer, auprès de l'Administration chargée du recouvrement, un représentant domicilié en France (art. 20 du décret n° 76-1240 du 29 décembre 1976).

Le nom et l'adresse de ce représentant doivent figurer dans la déclaration de plus-value, laquelle doit, par conséquent, être visée par l'intéressé.

Le représentant s'engage :

- à remplir les formalités auxquelles est soumis le non-résident;
- à acquitter le prélèvement en son lieu et place, ainsi que, le cas échéant, l'amende correspondante.

Compte-tenu des termes de l'article 20 du décret du 29 décembre 1976, la formalité ne peut en aucun cas être exécutée à défaut de désignation du représentant accrédité (que la déclaration fasse apparaître une plus-value taxable ou non).

L'Administration peut refuser le représentant proposé par le contribuable. En pratique, les conservateurs n'admettront comme représentants :

- l'acheteur du bien,
- les banques et établissements financiers exerçant leur activité en France; il est probable que, lorsqu'ils ne connaîtront pas le vendeur du bien, la banque ou l'établissement recourront à la contre-caution d'une banque étrangère.
- les personnes agréées à cet effet par le directeur des services fiscaux du département où se trouve l'immeuble considéré.

II — Déclaration de la plus-value

La plus-value réalisée fait obligatoirement l'objet d'une déclaration, portant mention, outre des renseignements nécessaires à la détermination de la plus-value imposable, des nom et adresse du représentant accrédité qu'il y ait plus-value taxable ou non.

Cette déclaration est déposée dans les conditions suivantes :

- actes constatant des cessions d'immeubles ou de droits réels immobiliers :

- si l'acte constate exclusivement de pareilles cessions, la déclaration est déposée à la Conservation des hypothèques du lieu de situation du bien aliéné, à l'appui du document à publier, dans les deux mois de la date de l'acte,

- si l'acte contient des dispositions qui

sont soumises à publicité et d'autres qui ne le sont pas (actes dits « mixtes ») la déclaration est déposée à la Recette des impôts dans le ressort de laquelle se trouve la résidence du notaire rédacteur de l'acte, en même temps que l'acte à enregistrer, dans le mois de la date de ce dernier,

- actes assujettis à la formalité de l'enregistrement et constatant la cession de biens autres que des immeubles : la déclaration est déposée dans les mêmes conditions que celles qui accompagnent les actes « mixtes » à la Recette des impôts compétente pour la formalité;

- cessions non assujetties à la formalité de l'enregistrement (par exemple cessions d'actions non constatées par un acte) : la déclaration est déposée à la Recette des Impôts dont relève le domicile du représentant accrédité du contribuable dans le délai d'un mois à compter de la cession.

III — Paiement

Le prélèvement est effectué au moment de l'accomplissement de la formalité d'enregistrement, c'est-à-dire dans les délais qui ont été précisés ci-dessus pour le dépôt des déclarations. A défaut de paiement, le dépôt de l'acte est refusé.

IV — 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.

C'est le représentant accrédité du contribuable ayant réalisé la plus-value qui est tenu au paiement de cette amende.

V — Exceptions et limitations apportées à la désignation d'un représentant en matière de plus-value immobilière (instruction du 20/3/78 B.O. 8 M-4-78)

L'application de ces dispositions ci-dessus a soulevé de nombreuses difficultés nécessitant des mesures d'adaptation.

Une instruction du 20 mars 1978 (reproduite ci-dessous) a eu pour objet d'exposer les conditions et les modalités selon lesquelles les directeurs des Services Fiscaux pourront, pour les contribuables qui le demanderaient, les dispenser sous certaines conditions de l'obligation de désigner un représentant accrédité ou, à défaut, limiter la responsabilité de ce dernier.

1 — Caractère limité des dérogations

Il s'apprécie à un triple point de vue.

A. Personnes pouvant en bénéficier.

La dispense de désigner un représentant accrédité ne pourra en principe être demandée que par ou pour les personnes se trouvant dans l'impossibilité de se conformer aux dispositions prévues par le décret du 29 décembre 1976 et commentées par l'instruction susvisée du 29 avril 1977.

L'attention est donc appelée sur le fait que le régime prévu par la loi et le décret précité demeure bien entendu le droit commun et, par conséquent, sur la nécessité, notamment pour les rédacteurs d'actes, de ne pas engager inutilement leurs clients dans des procédures dilatoires.

Pour l'appréciation de la réalisation de cette condition, il sera tenu compte, entre autres, des motifs indiqués dans la demande de dispense, de l'activité et de la situation en France du cédant.

L'indication de ces motifs ne peut cependant être exigée que des contribuables ayant réalisé des cessions susceptibles d'être imposées en vertu de la loi du 19 juillet 1976.

La dispense de désigner un représentant accrédité ne pourra être présentée qu'une seule fois pour un même cédant et un même bien. Les personnes qui n'auront pas obtenu la dispense sollicitée devront donc désigner un représentant dans les conditions de droit commun.

Aucune dérogation ne pourra être demandée par les personnes désirant bénéficier des différents rapports d'imposition instaurés ou reconduits par la loi du 19 juillet 1976.

B. Cessions concernées.

La dispense de désigner un représentant accrédité ne sera accordée que pour les affaires ne présentant aucune difficulté, c'est-à-dire celles pour lesquelles l'exactitude de la plus-value déclarée ou le caractère non imposable de l'opération aura pu être établi après un rapide examen de la demande.

En dehors de ce cas, deux sortes de décisions pourront être prises par le directeur des services fiscaux concerné :

- limitation de la responsabilité du représentant accrédité à une durée d'un an, s'il s'agit d'une affaire courante pour laquelle un contrôle complémentaire est nécessaire;
- rejet de la demande et maintien de l'obligation de désigner un représentant conformément aux règles prévues par l'instruction du 29 avril 1977 s'il s'avère que l'affaire est complexe ou si des inexactitudes ont été révélées dans la demande de dispense.

C. Effet des dérogations.

Lorsque l'une des deux dérogations indiquées ci-dessus (§ B) aura été accordée, elle aura pour seul effet :

- soit de permettre l'accomplissement de la formalité sans que la déclaration de plus-value comporte la désignation d'un représentant accrédité;
- soit de maintenir l'obligation de désigner un représentant mais en limitant sa responsabilité à une durée d'un an.

En conséquence :

- l'Administration gardera la possibilité d'user de la totalité des délais qui lui sont accordés par la loi pour procéder à des redressements à l'encontre des cédants lors du contrôle qui sera normalement

effectué après la réalisation de la cession;

— en aucun cas, les contribuables (cédants et, le cas échéant dans les conditions de durée qui leur sont applicables, représentants accrédités) ne pourront, pour s'opposer aux poursuites, se prévaloir de la décision prise par l'Administration, quelles que soient les conditions dans lesquelles les dispenses auront été octroyées. C'est ainsi que le représentant dont la responsabilité aura été limitée à un an pourra être poursuivi même au-delà de ce délai dès lors qu'une notification de redressement aura été adressée avant l'expiration dudit délai.

II — Modalités de la demande en dispense

Lorsque, dans les conditions exposées supra, aucun représentant n'aura pu être désigné, il appartiendra selon le cas au rédacteur de l'acte ou au cédant de présenter une demande de dispense de désignation d'un représentant accrédité.

A. Conditions requises pour la présentation des demandes.

1. Délais

S'agissant d'obtenir une dispense en vue de l'accomplissement de la formalité, il est souhaitable que la décision de l'Administration intervienne autant que possible avant l'arrivée du terme prévu pour l'exécution de cette opération.

Aussi, afin que les rédacteurs d'actes ou les parties ne s'exposent pas à ce titre à des pénalités de retard, les demandes pourront être formulées avant la rédaction de l'acte authentique ou, le cas échéant, de l'acte sous seing privé constatant la réalisation de la vente.

Par ailleurs, bien que les demandes puissent, en principe, être déposées après l'expiration du délai prévu pour l'exécution de la formalité fusionnée ou de la formalité de l'enregistrement, il ne sera évidemment pas possible de solliciter une dispense ou une réduction de délai après l'accomplissement de la formalité.

2. Nature de la convention à prendre en compte

L'Administration ne pourra pas examiner les demandes portant sur des cessions dont la réalisation serait seulement éventuelle.

Aussi, à défaut pour les intéressés de pouvoir se référer à une vente ayant été constatée par un acte parfait devant être, le moment venu, obligatoirement présenté à la formalité, les demandes ne pourront être prises en considération que si les cessions en cause ont au moins donné lieu à la rédaction d'un projet d'acte.

B. Dépôt des demandes.

1. Personnes habilitées à présenter les demandes de dispense.

Dès lors que les demandes ont pour objet l'obtention d'une dérogation permettant l'accomplissement de la formalité, elles devront être présentées :

- par le rédacteur de l'acte, lorsque la cession est constatée ou doit faire

ultérieurement l'objet d'un acte authentique;

- par le cédant, si l'acte constatant la réalisation de la vente doit être rédigé en la forme sous seing privé.

2. Documents à déposer.

La présentation de la demande sera matérialisée par le dépôt de trois catégories de pièces.

a. Demandes de dispense :

Elles seront établies sous forme d'une lettre simple et signées par les personnes habilitées à les présenter.

En dehors des renseignements indispensables à l'identification du cédant (nom, prénom, adresse, activité en France éventuellement), elles devront indiquer les raisons pour lesquelles le vendeur a été dans l'impossibilité de désigner un représentant ou n'a pas pu accepter les conditions dans lesquelles il aurait eu, éventuellement, la possibilité de le faire.

Aucune de ces explications ne devra toutefois être fournie lorsque, pour des motifs expressément précisés, le demandeur estimera que la cession n'est soumise à aucune imposition en vertu de la loi du 19 juillet 1976.

b. Copie de l'acte constatant la cession ou le projet de cession :

Les demandes ne seront recevables que si elles sont accompagnées d'une copie de l'acte de cession quand celui-ci aura été rédigé ou, à défaut, d'une copie du projet d'acte.

c. Déclaration de la plus-value :

S'agissant pour les contribuables, de mettre l'Administration en mesure de vérifier l'exactitude des éléments qu'ils se proposent de déclarer, il est nécessaire de lui faire connaître tous les renseignements qui devront normalement figurer dans la déclaration.

Les demandes de dispense ne seront donc recevables que si elles sont accompagnées, selon le cas, d'une déclaration de plus-value n° 2089 ou n° 2090.

Cette production sera effectuée dans les conditions suivantes :

- la déclaration de plus-value sera déposée en double exemplaire;
- elle devra être obligatoirement datée et signée par le cédant, le non-respect de cette règle étant une cause de rejet de la demande de dispense. En ce qui concerne la cession d'un bien dépendant d'une indivision, une déclaration devra être déposée et signée par chacun des co-indivisaires résidant à l'étranger. Toutefois, une seule déclaration pourra être valablement déposée par un seul des co-indivisaires lorsque la cession bénéficiera à l'égard de tous d'une exonération autre que celle attachée au non franchissement de la limite annuelle de 30 000 F.
- En toute hypothèse, les mentions prévues au recto de la déclaration devront être indiquées. Il conviendra, en outre, d'y préciser dans le détail

tous les éléments d'identification du bien faisant l'objet de la cession tels qu'ils devront normalement figurer sur l'extrait d'acte qui devra généralement être déposé lors de la présentation de l'acte de cession à la formalité. Bien entendu, les Français domiciliés hors de France qui désireraient faire valoir les droits attachés à leur qualité n'omettront pas de mentionner leur nationalité.

Le verso de la déclaration devra être correctement rempli ou, en cas d'exonération, contiendra au moins les éléments permettant d'en vérifier les conditions.

- La déclaration devra enfin être accompagnée de toutes pièces utiles à la justification des éléments concourant à la détermination de l'assiette.

A cet égard, l'attention des déposants est appelée sur la nécessité de fournir des renseignements aussi complets que possible, l'une des causes de rejet de la demande de dispense pouvant avoir pour origine l'insuffisance des justifications.

3. Directeur des Services Fiscaux compétents :

Les demandes de dispense doivent être adressées :

- en cas de cession d'un immeuble, au directeur des services fiscaux du lieu de situation de ce bien;
- en cas de cession de droits immobiliers, au directeur des services fiscaux du lieu de situation de l'immeuble sur lequel portent les droits cédés;
- en cas de cession d'actions ou de parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement par des immeubles situés en France ou des droits relatifs à de tels immeubles, au directeur des services fiscaux du siège de la société concernée.

III — Décision de l'Administration

D'une manière générale, les directeurs des services fiscaux devront prendre et notifier leurs décisions dans un délai d'un mois à compter de la date de réception des demandes de dispense.

A. Nature des décisions à prendre :

Au vu des renseignements fournis et de ceux recueillis par l'Administration, il appartiendra au directeur de prendre l'une des trois décisions indiquées ci-après, sans qu'il soit possible pour le requérant de lui demander un deuxième examen de la situation.

1. Dispense de désignation d'un représentant :

Cette décision pourra être prise lorsqu'il aura pu être suffisamment établi que la cession entre dans l'un des cas suivants :

- la cession est située en dehors du champ d'application de la loi du 19 juillet 1976;
- la cession entre dans le champ d'application de la loi mais ne donne lieu à aucune plus-value taxable;

- la cession bénéficie d'une exemption ou d'une exonération prévue par ladite loi;

- la cession est taxable mais, compte tenu des justifications qui auront pu être fournies ou recueillies, le directeur estime que rien ne semble devoir remettre en cause les éléments déclarés par le contribuable.

2. Limitation de la responsabilité du représentant à une durée d'un an à compter du dépôt de la déclaration.

Il pourra en être ainsi lorsqu'il apparaîtra possible, dans le délai sus-indiqué, de s'assurer par un contrôle complémentaire de l'exactitude des éléments déclarés après la constatation :

- de l'insuffisance des pièces justificatives fournies relativement aux éléments entrant dans la détermination de l'assiette;
- de l'imprécision de la demande de dispense ou de la déclaration de plus-value, notamment quant à la nature et aux conditions dans lesquelles l'opération est réalisée.

3. Rejet de la demande de dispense et maintien de l'obligation de désigner un représentant conformément aux règles prévues par l'instruction du 29 avril 1977.

Aucune dérogation ne sera accordée lorsque :

- en raison de la complexité de l'affaire et de l'importance des intérêts en cause, l'Administration estimera devoir se réserver la totalité des moyens dont elle dispose pour procéder au contrôle;
- il a été constaté des dissimulations, des inexactitudes ou des omissions dans la demande de dispense ou dans la déclaration.

B. Notification de la décision

A l'exception de la demande de dispense, de la copie de l'acte et d'un exemplaire de la déclaration de plus-value qui seront conservés (cf. supra), la notification de la décision sera accompagnée d'un exemplaire de la déclaration de plus-value ainsi que des pièces justificatives qui avaient été déposées.

Deux cas peuvent alors s'être présentés :

- la cession n'entre pas dans le champ d'application de la loi du 19 juillet 1976 : le directeur fera alors connaître au déposant qu'aucune déclaration de plus-value ne doit être soumise lors de la présentation de l'acte à la formalité en l'invitant, le cas échéant, à déposer auprès de la recette des impôts compétente une autre déclaration correspondant à la nature du profit réalisé (par exemple, profits de construction habituels soumis au prélèvement de l'article 244 bis du C.G.I.);
- la cession est située dans le champ d'application de la loi : le directeur signifiera au deman-

deur que la déclaration de plus-value est exigible, et ce, même dans le cas où la cession bénéficiera d'une exonération.

Lorsque le directeur aura pris la décision de dispenser de la désignation d'un représentant ou de limiter la responsabilité de ce dernier, la déclaration renvoyée au demandeur sera après avoir été revêtue du cachet de la direction, annotée de la nature de la dérogation accordée. L'attention du déposant sera, par ailleurs, appelée sur la nécessité de déposer l'ensemble des pièces restituées (déclaration, pièces justificatives) lors de la présentation de l'acte de cession à la formalité et sur le fait que, dans le cas où la durée serait d'un an, le point de départ de ce délai sera constitué par la date de dépôt de la déclaration à la conservation des hypothèques ou à la recette des impôts compétente. Il lui sera en outre précisé que le représentant demeure pécuniairement responsable, même au-delà de ce délai, du paiement des impositions, et de l'amende correspondante, qui auront fait l'objet d'une notification de redressement avant l'expiration du délai d'un an.

Dans les cas où aucune dérogation n'aura été accordée, le directeur restituera les pièces justificatives qui avaient été déposées et sans y porter aucune mention, une déclaration de plus-value, en signifiant au demandeur l'obligation de désigner un représentant accrédité.

IV — Présentation des actes à la formalité et dépôt des déclarations

Lorsqu'une dérogation aura été accordée, l'exemplaire de la déclaration de plus-value annoté de la décision du directeur et portant mention, le cas échéant, de la désignation d'un représentant pour une durée d'un an, devra être déposé lors de la présentation de l'acte à la formalité. Le représentant pourra, le cas échéant, limiter manuscritement l'engagement figurant sur la déclaration à la date d'expiration du délai d'un an calculé à partir de la date de dépôt.

Il appartiendra également aux déposants de joindre toutes les pièces justificatives renvoyées et de présenter au conservateur des hypothèques ou au receveur des impôts la lettre de notification de la décision. Après rapprochement avec les mentions portées sur la déclaration, cette lettre sera annotée de la date de présentation et restituée.

Quelle que soit la nature de la dispense, l'accomplissement de la formalité restera subordonné à l'inscription au pied des actes ou des déclarations de mutation des mentions prévues par l'article 21 du décret du 29 décembre 1976, sauf bien entendu dans les cas où la cession aurait été reconnue comme située en dehors du champ d'application de la loi.