RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-PVINR-10-20-20190419
Date de publication : 19/04/2019

RFPI - Prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents - Champ d'application - Immeubles ou droits concernés

Positionnement du document dans le plan :

RFPI - Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier
Prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents
Titre 1 : Champ d'application
Chapitre 2 : Immeubles ou droits concernés

Sommaire :

I. Biens imposables
A. Nature des biens imposables
1. Immeubles ou droits relatifs à des immeubles
2. Parts, actions ou autres droits
a. Parts de fonds de placement immobilier (FPI) ou d'organismes étrangers équivalents
b. Parts, actions ou autres droits de sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) ou d'organismes étrangers équivalents
c. Actions, parts ou autres droits de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) ou leurs équivalents étrangers
d. Actions ou parts de sociétés à prépondérance immobilière cotées, autres que les SIIC ou organismes étrangers de droit équivalent
e. Actions, parts ou droits dans des organismes à prépondérance immobilière non cotés, autres que les FPI, les SIIC, SPPICAV ou organismes étrangers de droit équivalent
B. Conditions d'imposition des plus-values résultant de la cession de parts, actions ou autres droits
1. Revenus de source française
2. Caractère immobilier prépondérant de la société ou de l'organisme dont les titres sont cédés
a. Modalités d'appréciation de la prépondérance immobilière
b. Période de référence
1° Appréciation de la prépondérance immobilière des sociétés ou organismes autres que les FPI, SIIC, SPPICAV et leurs équivalents étrangers
2° Appréciation de la prépondérance immobilière des FPI, des SIIC et des SPPICAV ou de leurs équivalents étrangers
3. Seuil minimum de détention du capital
II. Biens exonérés
A. Exonérations applicables aux résidents et bénéficiant aux non-résidents
1. Exonérations applicables aux plus-values de cession d'immeubles ou de droits portant sur des immeubles
2. Exonération applicable aux plus-values de cession de titres de sociétés ou d'organismes dont l'actif est à prépondérance immobilière
B. Exonération au titre de la cession d'un logement situé en France par des non-résidents

1. Conditions d'application
a. Conditions liées au cédant
1° Cédant personne physique
2° Cédant non-résident
3° Cédant ressortissant d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État partie à l'EEE
4° Condition de domiciliation fiscale
5° Non bénéfice par le cédant de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI au titre d'une cession réalisée avant le 1er janvier 2014
6° Non bénéfice par le cédant de l'exonération prévue au 1 du I de l'article 244 bis A du CGI au titre de la cession de l'ancienne résidence principale située en France.
b. Conditions liées au logement cédé
1° Nature du bien cédé
2° Détention directe du logement en France
3° Condition d'occupation du logement
a° Cession réalisée au plus tard le 31 décembre de la dixième année suivant celle du transfert du domicile fiscal hors de France
b° Libre disposition du bien depuis le 1er janvier de l'année antérieure à la vente
c. L'exonération ne peut s'appliquer qu'une seule fois à compter du 1er janvier 2014
2. Modalités d'application
a. Détermination de la plus-value nette imposable soumise au plafonnement
b. Modalités d'appréciation de la fraction de la plus-value exonérée
c. Imposition dans les conditions de droit commun de la fraction de la plus-value réalisée supérieure à 150 000 €
C. Exonération résultant de la cession de l'ancienne résidence principale en France par des non-résidents
1. Conditions liées au cédant
a. Condition de domiciliation fiscale
b. Non bénéfice par le cédant de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI au titre de la cession d'un logement situé en France
2. Conditions liées au logement cédé
a. Notion de résidence principale
b. Résidence principale du cédant
c. Résidence principale à la date du transfert du domicile fiscal hors de France
d. Libre disposition du bien entre le transfert du domicile fiscal hors de France et la cession
e. Cession réalisée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle du transfert du domicile fiscal hors de France
f. Dépendances immédiates et nécessaires

I. Biens imposables

1

Sous réserve des conventions internationales, le prélèvement prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts (CGI) s'applique aux plus-values immobilières de source française, telles que définies aux e bis et e ter de l'article 164 B du CGI, réalisées lors de la cession des biens et droits mentionnés au 3 du I de l'article 244 bis A du CGI.

A. Nature des biens imposables

1. Immeubles ou droits relatifs à des immeubles

10

Le prélèvement s'applique aux plus-values résultant des cessions d'immeubles ou de droits relatifs à des immeubles à condition qu'ils soient situés en France.

Les immeubles ou droits relatifs à des immeubles sont définis au BOI-RFPI-PVI-10-20, auquel il convient de se reporter. Est également visé tout droit réel relevant d'un droit étranger comparable à ceux visés au BOI-RFPI-PVI-10-20.

Toutefois, conformément aux dispositions du 5 de l'article 13 du CGI, les cessions d'un usufruit temporaire intervenues depuis le 14 novembre 2012, s'il s'agit de la première cession à titre onéreux de l'usufruit concerné, ne relèvent pas du régime d'imposition des plus-values immobilières de source française soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI mais de la catégorie de revenus à laquelle se rattache, au jour de la cession, le bénéfice ou revenu procuré ou susceptible d'être procuré par le bien ou le droit sur lequel porte l'usufruit temporaire cédé.

Pour plus de précisions sur les modalités d'imposition du produit résultant de la cession d'un usufruit temporaire, il convient de se reporter au BOI-IR-BASE-10-10-30.

2. Parts, actions ou autres droits

20

Sont concernées les cessions à titre onéreux de titres, valeurs mobilières, droits sociaux ou autres droits émis par des sociétés françaises ou étrangères à prépondérance immobilière en France. Il s’agit, notamment, des actions ainsi que des droits de souscription ou d'attribution détachés de ces actions, des parts de fondateur ou parts bénéficiaires, des obligations négociables émises par les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés par actions simplifiées et sociétés en commandite par actions), des parts sociales dans les sociétés à responsabilité limitée, en commandite simple ou en nom collectif et des parts d'intérêts dans les sociétés civiles.

Sont concernées non seulement les cessions en pleine propriété de valeurs mobilières ou de droits sociaux mais aussi celles portant seulement sur la nue-propriété ou l’usufruit.

30

Cela étant, conformément au II de l'article 150 UB du CGI auquel renvoie le 1° du II de l'article 244 bis A du CGI, en cas d'échanges de titres à l'occasion d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés, aucune imposition immédiate n'est établie.

Cette exception n'est pas applicable aux échanges avec soulte lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus. Pour les opérations d'échange réalisées depuis le 1er janvier 2017, lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable n'excède pas ce seuil de 10 %, la plus-value réalisée lors de l'opération d'échange est imposée au titre de l'année d'échange à concurrence du montant de cette soulte. La fraction de plus-value excédant le montant de la soulte bénéficie d'un sursis d'imposition.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au II § 20 et suivants du BOI-RFPI-SPI-10-30.

a. Parts de fonds de placement immobilier (FPI) ou d'organismes étrangers équivalents

40

Le prélèvement s'applique aux plus-values réalisées lors de la cession de parts de FPI mentionnés à l'article 239 nonies du CGI ou de parts ou droits dans des organismes de droit étranger qui ont un objet équivalent et sont de forme similaire aux FPI français à condition que l'actif de ces fonds

(français ou étrangers) soit principalement constitué de biens ou droits immobiliers situés en France (CGI, art. 244 bis A, I-3-b et e).

Les FPI mentionnés à l'article 239 nonies du CGI sont des organismes de placement collectif immobilier (OPCI). Ces organismes prennent la forme d'une copropriété d'actifs immobiliers, mobiliers et de liquidités, non dotés de la personnalité morale, qui ont pour objet la distribution aux porteurs de parts, de revenus provenant de la gestion d'un patrimoine immobilier. Les porteurs de parts peuvent être des personnes physiques ou, dans les limites de leur objet social, des personnes morales.

Ces fonds sont nécessairement à prépondérance immobilière dès lors qu'en application de l'article L. 214-37 du code monétaire et financier (CoMoFi), leur actif est composé à hauteur de 60 % au moins d'actifs immobiliers.

Il est toutefois précisé que seules sont soumises au prélèvement les plus-values définies au 2° du e bis du I de l'article 164 B du CGI. Par conséquent, l'actif des FPI ou des organismes de droit étranger équivalents doit être, à la date de la cession, principalement constitué directement ou indirectement d'immeubles sis en France et de droits relatifs à ces immeubles afin que la plus-value de cession de parts soit soumise au prélèvement (I-B-1 § 100).

Pour plus de précisions sur les conditions d'imposition au prélèvement des plus-values résultant de la cession de parts de FPI ou de parts ou droits dans des organismes étrangers similaires, il convient de se reporter au I-B § 90 et suivants.

b. Parts, actions ou autres droits de sociétés d'investissements immobiliers cotées (SIIC) ou d'organismes étrangers équivalents

50

Le prélèvement s'applique aux plus-values réalisées lors de la cession d'actions de SIIC visées à l' article 208 C du CGI ou de parts, actions ou autres droits dans des organismes étrangers équivalents (CGI, art. 244 bis A, I-3-c et f).

Les SIIC constituent un véhicule immobilier de droit français, constitué sous la forme de sociétés de capitaux, qui bénéficie d'une exonération d'impôt sur les sociétés prévue à l'article 208 C du CGI sous condition de redistribution d'une fraction des bénéfices immobiliers exonérés à leurs actionnaires (pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-IS-CHAMP-30-20). Les actifs immobiliers attachés à l'activité principale exonérée d'une SIIC devant représenter au minimum 80 % de la valeur brute de la totalité de son actif, ce véhicule est par conséquent nécessairement à prépondérance immobilière (I-B-2-a § 120).

Par ailleurs, le prélèvement s'applique également aux plus-values réalisées lors de la cession de parts, actions ou autres droits d'organismes équivalents de droit étranger, quelle qu'en soit la forme, présentant des caractéristiques similaires, ou soumis à une réglementation équivalente, à celles des SIIC françaises mentionnées à l'article 208 C du CGI.

A titre d'exemple, ont notamment un statut équivalent à celui des SIIC :

- les "*real estate investment trusts*" dits "*REITs*" de droit britannique ;

- les "*Societa di investimento immobiliare quotata*" dites "*SIIQ*" de droit italien ;

- les "Sociétés d'investissement à capital fixe immobilières" dites "SICAFI" de droit belge ;

- les "*Belleggingsinstelling*" dites "*BI*" de droit néerlandais si la société est cotée ;

- les "*REITs Aktiengesellschft*" dit "*G-REIT*" de droit allemand ;

- les sociétés d'investissement immobilier dites "SPIC" de droit bulgare ;

- les "*sociedad anonima cotizada de inversion en el mercado immobiliaro*" dites "SICOMI" de droit espagnol ;

- les "*real estate investment trust*" dites "*REIT-malin*" de droit finlandais ou encore les "*sociedade de investimento imobiliario para arrendamento habitacional*" dites "SIIAH" de droit portugais si la société est cotée.

Seules sont soumises au prélèvement les plus-values :

- définies aux 1° et 3° du e ter du I de l'article 164 B du CGI (I-B-1 § 100). Par conséquent, l'actif des SIIC ou organismes équivalents concernés doit être, à la date de la cession des parts, principalement constitué, directement ou indirectement, d'immeubles sis en France et de droits relatifs à ces immeubles (I-B-2 § 110 et suiv.) ;

- et réalisées par des personnes cédantes qui détiennent directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la SIIC ou de l'organisme étranger équivalent dont les parts, actions ou autres droits sont cédés (I-B-3 § 150 et suiv.).

Pour plus de précisions sur les conditions d'imposition au prélèvement des plus-values résultant de la cession d'actions de SIIC ou de parts, actions ou autres droits dans des organismes étrangers similaires, il convient de se reporter au I-B § 90 et suivants.

c. Actions, parts ou autres droits de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) ou leurs équivalents étrangers

60

Le prélèvement s'applique aux plus-values réalisées lors de la cession d'actions de SPPICAV mentionnées au 3° nonies de l'article 208 du CGI ou de parts, actions ou autres droits dans des organismes étrangers équivalents (CGI, art. 244 bis A, I-3-d et f).

Les SPPICAV constituent un véhicule immobilier de droit français, constitué sous la forme de sociétés de capitaux, qui bénéficie d'une exonération d'impôt sur les sociétés prévue au 3° nonies de l'article 208 du CGI sous condition de redistribution d'une fraction des bénéfices immobiliers exonérés à leurs actionnaires (CoMoFi, art. L. 214-150 et suiv.). Compte tenu de la constitution de son actif, ce véhicule est nécessairement à prépondérance immobilière : l'article L. 214-37 du CoMoFi lui impose en effet que son actif soit composé au minimum à 60 % par des actifs immobiliers, (I-B-2-a et b § 120 et suiv.).

Par ailleurs, le prélèvement s'applique également aux plus-values réalisées lors de la cession de parts, actions ou autres droits dans des organismes équivalents dont le siège social est situé hors de France, quelle qu'en soit la forme, présentant des caractéristiques similaires, ou soumis à une réglementation équivalente, à celles des SPPICAV mentionnées au 3° nonies de l'article 208 du CGI.

Seules sont soumises au prélèvement les plus-values :

- définies aux 2° et 3° du e ter du I de l'article 164 B du CGI (I-B-1 § 100). Par conséquent, l'actif des SPPICAV ou organismes équivalents concernés doit être, à la date de la cession des parts, principalement constitué, directement ou indirectement, d'immeubles sis en France et de droits relatifs à ces immeubles (I-B-2 § 110) ;

- et réalisées par des personnes cédantes qui détiennent directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la SPPICAV ou de l'organisme étranger dont les parts, actions ou autres droits sont

cédés (I-B-3 § 150 et suiv.).

Pour plus de précisions sur les conditions d'imposition au prélèvement des plus-values résultant de la cession de titres de SPPICAV ou d'organismes étrangers similaires, il convient de se reporter au **I-B § 90 et suivants**.

d. Actions ou parts de sociétés à prépondérance immobilière cotées, autres que les SIIC ou organismes étrangers de droit équivalent

70

En application du g du 3 du I de l'article 244 bis A du CGI, le prélèvement s'applique aux plus-values réalisées lors de la cession de titres (parts ou actions ou autres droits) de sociétés à prépondérance immobilière cotées sur un marché français ou étranger, autres que les SIIC françaises ou leurs équivalents étrangers.

Il s'agit des parts ou actions de sociétés cotées sur un marché français ou étranger, dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, principalement constitué, directement ou indirectement, de biens ou droits mentionnés au 3 du I de l'article 244 bis A du CGI. Si la société n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos, ou à défaut, à la date de la cession.

Seules sont soumises au prélèvement les plus-values :

- définies au 4° du e ter du I de l'article 164 B du CGI (I-B-1 § 100). Par conséquent, l'actif des sociétés cotées sur un marché français ou étranger concernés doit être principalement constitué, directement ou indirectement, d'immeubles sis en France et de droits relatifs à ces immeubles (I-B-2 § 110 et suiv.) ;

- et réalisées par des personnes cédantes qui détiennent, directement ou indirectement, au moins 10 % du capital de la société ou de l'organisme dont les parts, actions ou autres droits sont cédés (I-B-3 § 150 et suiv.).

Pour plus de précisions sur les conditions d'imposition au prélèvement des plus-values résultant de la cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière cotées sur un marché français ou étranger, il convient de se reporter au **I-B § 90 et suivants**.

e. Actions, parts ou droits dans des organismes à prépondérance immobilière non cotés, autres que les FPI, les SIIC, SPPICAV ou organismes étrangers de droit équivalent

80

Conformément au h du 3 du I de l'article 244 bis A du CGI, le prélèvement s'applique aux plus-values réalisées lors de la cession de parts, actions ou autres droits dans des organismes, quelle qu'en soit la forme, à prépondérance immobilière non cotés sur un marché français ou étranger, autres que les FPI, SIIC ou SPPICAV français ou leurs équivalents étrangers.

Il s'agit des parts, actions ou autres droits dans des organismes, quelle qu'en soit la forme, non cotés sur un marché français ou étranger, dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens ou droits mentionnés au 3 du I de l'article 244 bis A du CGI. Si l'organisme dont les parts, actions ou droits sont cédés n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession (I-B-2 § 110 et suiv.).

Seules sont soumises au prélèvement les plus-values définies au 5° du e ter du I de l'article 164 B du CGI (**I-B-1 § 100**). Par conséquent, l'actif des sociétés ou organismes équivalents concernés doit être principalement constitué, directement ou indirectement, d'immeubles sis en France et de droits relatifs à ces immeubles (**I-B-2 § 110 et suiv.**).

Pour plus de précisions sur les conditions d'imposition au prélèvement des plus-values résultant de la cession de parts, actions ou autres droits dans des organismes non cotés sur un marché français ou étranger, il convient de se reporter au **I-B § 90 et suivants**.

B. Conditions d’imposition des plus-values résultant de la cession de parts, actions ou autres droits

90

L’application du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI aux plus-values immobilières sur cession de parts, actions ou autres droits suppose que plusieurs conditions soient remplies, cumulativement le cas échéant.

1. Revenus de source française

100

Les plus-values telles que définies aux e bis et e ter du I de l’article 164 B du CGI, constitutives de revenus de source française, entrent dans le champ d’application du prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du CGI.

L’article 164 B du CGI énumère les différents revenus de source française.

Il s’agit des plus-values mentionnées à l'article 150 U du CGI, à l’article 150 UB du CGI, à l'article 150 UC du CGI, au 6 ter de l'article 39 duodecies du CGI et au f du 1 du II de l'article 239 nonies du CGI lorsqu’elles résultent de la cession :

- de biens immobiliers situés en France ou de droits relatifs à ces biens (CGI, art. 164 B, I-e bis-1°) ;

- de parts ou droits de FPI mentionnés à l’article 239 nonies du CGI ou leurs équivalents étrangers, dont l’actif est, à la date de la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens immobiliers situés en France ou de droits relatifs à ces biens (CGI, art. 164 B, I-e bis-2°) ;

- de droits sociaux de sociétés ou groupements qui relèvent de l'article 8 du CGI, de l'article 8 bis du CGI ou de l'article 8 ter du CGI dont le siège social est situé en France et dont l’actif est principalement constitué directement ou indirectement de biens immobiliers situés en France ou de droits relatifs à ces biens (CGI, art. 164 B, I-e bis-3°).

Il s’agit également des plus-values qui résultent de la cession :

- d’actions de SIIC mentionnées à l’article 208 C du CGI ou de SPPICAV mentionnées au 3° nonies de l’article 208 du CGI, ou leurs équivalents étrangers, dont l’actif est, à la date de la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens immobiliers situés en France ou de droits relatifs à ces biens (CGI, art. 164 B, I-e ter-1° à 3°) ;

- de parts ou d’actions de sociétés, cotées sur un marché français ou étranger, dont l’actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens immobiliers situés en France ou de droits relatifs à ces biens. Si la société dont les parts ou actions sont cédées n’a pas encore clos son troisième exercice, la composition de

l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession (CGI, art. 164 B, I-e ter-4°) ;

- de parts, d'actions ou d'autres droits dans des organismes, quelle qu'en soit la forme, non cotés sur un marché français ou étranger, autres que les sociétés ou groupements qui relèvent de l'article 8 du CGI, de l'article 8 bis du CGI ou de l'article 8 ter du CGI, dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, principalement constitué directement ou indirectement de biens immobiliers situés en France ou de droits relatifs à ces biens. Si l'organisme dont les parts, actions ou droits sont cédés n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession (CGI, art. 164 B, I-e ter-5°).

Par conséquent, pour déterminer si la plus-value réalisée forme un revenu de source française, il convient d'apprécier la constitution, à prépondérance immobilière ou non, et le lieu de situation, en France ou à l'étranger, de l'actif de la société ou de l'organisme dont les titres ou autres droits sont cédés.

2. Caractère immobilier prépondérant de la société ou de l'organisme dont les titres sont cédés

110

Le prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du CGI s'applique lorsque la société, cotée ou non, dont les parts, actions ou autres droits sont cédés est à prépondérance immobilière en France au titre de la période de référence. Corrélativement, lorsque la société n'est pas à prépondérance immobilière en France, les présentes dispositions ne sont pas applicables et il convient de se reporter aux autres dispositions de l'article 164 B du CGI et, le cas échéant, aux régimes prévus notamment à l'article 244 bis B du CGI et à l'article 244 bis C du CGI ou aux règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés.

a. Modalités d'appréciation de la prépondérance immobilière

120

Sont considérées comme à prépondérance immobilière, les sociétés ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont l'actif est constitué principalement, soit pour plus de 50 % de sa valeur, directement ou indirectement, de biens immobiliers ou droits portant sur ces biens, parts, actions ou autres droits de sociétés elles-mêmes à prépondérance immobilière, non affectés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

Pour apprécier la constitution de l'actif, il convient donc de comparer :

- la valeur vénale des immeubles situés en France (départements métropolitains et d'outre-mer), à l'exception de ceux affectés par la société ou l'organisme à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale. Sont également pris en compte les titres de sociétés elles-mêmes à prépondérance immobilière inscrits à l'actif de la société dont les parts, actions ou autres droits sont cédés ;

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

b. Période de référence

1° Appréciation de la prépondérance immobilière des sociétés ou organismes autres que les FPI, SIIC, SPPICAV et leurs équivalents étrangers

130

Sont considérées comme à prépondérance immobilière, les sociétés ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont l'actif, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, est constitué principalement, soit pour plus de 50 % de sa valeur, directement ou indirectement, de biens immobiliers ou droits portant sur ces biens, parts, actions ou autres droits de sociétés elles-mêmes à prépondérance immobilière, non affectés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

Si la société dont les parts, actions ou autres droits sont cédés n'a pas encore clos son troisième exercice, la composition de l'actif est appréciée à la clôture du ou des seuls exercices clos ou, à défaut, à la date de la cession (CGI, art. 244 bis A, I-3-g et h).

2° Appréciation de la prépondérance immobilière des FPI, des SIIC et des SPPICAV ou de leurs équivalents étrangers

140

La composition de l'actif de ces fonds et sociétés, ou de leurs équivalents étrangers, est appréciée à la date de la cession. A titre de rappel, et du fait même de la composition de leur actif (I-A-2-a à c § 40 à 60), ces fonds ou sociétés sont nécessairement à prépondérance immobilière.

3. Seuil minimum de détention du capital

150

Pour certaines cessions, le prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du CGI ne s'applique que lorsque le cédant détient directement ou indirectement au moins 10 % du capital de la société dont les titres ou autres droits sont cédés.

Le seuil de 10 % s'entend de la répartition des actions, parts, droits financiers ou droits de vote, et s'apprécie au jour de la cession.

160

Seul le pourcentage de détention propre au cédant est pris en compte, à l'exclusion de celui revenant aux autres membres du foyer fiscal ou du groupe familial.

170

Sont concernées par le seuil minimum de détention, les plus-values résultant de la cession :

- de parts, d'actions ou d'autres droits de SIIC ou de SPICCAV et de leurs équivalents étrangers (CGI, art. 244 bis A, I-3-c, d et f) ;

- de parts ou d'actions de sociétés cotées sur un marché français ou étranger, autres que les SIIC ou leurs équivalents étrangers (CGI, art. 244 bis A, I-3-g).

II. Biens exonérés

180

L'article 244 bis A du CGI prévoit que lorsque le prélèvement est dû par des contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu, les plus-values sont déterminées selon les modalités définies, notamment, aux 2° à 9° du II de l'article 150 U du CGI, à l'article 150 V du CGI, à l'article 150 VA du CGI, à l'article 150

VB du CGI, à l'article 150 VC du CGI et à l'article 150 VD du CGI. Ainsi, ces contribuables bénéficient :

- de plusieurs cas d'exonération applicables aux résidents ;

- d'une exonération au titre de la cession d'un logement situé en France, plafonnée à 150 000 € de plus-value nette imposable ;

- d'une exonération au titre de la cession de l'ancienne résidence principale située en France.

A. Exonérations applicables aux résidents et bénéficiant aux non-résidents

1. Exonérations applicables aux plus-values de cession d'immeubles ou de droits portant sur des immeubles

190

Sont exonérées les plus-values résultant de la cession de biens immobiliers ou de droits relatifs à ces biens :

- pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation ou pour lesquels le cédant a exercé le droit de délaissement prévu à l'article L. 152-2 du code de l'urbanisme, à l'article L. 311-2 du code de l'urbanisme, au dernier alinéa de l'article L. 424-1 du code de l'urbanisme ou au I de l'article L. 515-16-3 du code de l'environnement, lorsque la condition de remploi est satisfaite (CGI, art. 150 U, II-4° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-60 au I § 1 à 190) ;

- échangés dans le cadre d'opérations de remembrement ou assimilées (CGI, art. 150 U, II-5° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-60 au III § 220 à 350) ;

- dont le prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 € (seuil apprécié compte tenu de la valeur en pleine propriété de l'immeuble ou de la partie d'immeuble ; CGI, art. 150 U, II-6° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-70) ;

- détenus à l'issue d'une durée conduisant à une exonération par l'effet de l'abattement pour durée de détention prévu par l'article 150 VC du CGI (pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-RFPI-PVI-10-40-80).

En outre, des exonérations temporaires sont prévues en faveur des plus-values réalisées, sous conditions :

- lors de la cession de biens immobiliers ou de droits relatifs à ces biens, directement ou indirectement, au profit d'organismes en charge du logement social (CGI, art. 150 U, II-7° et 8° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-110) ;

- lors de la cession d'un droit de surélévation (CGI, art. 150 U, II-9° ; BOI-RFPI-PVI-10-40-40).

200

Cela étant, compte tenu du caractère limitatif de l'énumération prévue au 1° du II de l'article 244 bis A du CGI, les contribuables fiscalement domiciliés hors de France ne peuvent pas prétendre aux exonérations prévues aux 1°, 1° bis et 1° ter du II de l'article 150 U du CGI (ces trois cas d'exonération sont étudiés respectivement aux BOI-RFPI-PVI-10-40-10, BOI-RFPI-PVI-10-40-30 et BOI-RFPI-PVI-10-40-20).

Remarque : Depuis le 1er janvier 2019, les non-résidents bénéficient, en application de l'article 43 de la loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, d'une exonération au titre de la cession de leur ancienne résidence principale située en France. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au II-C § 440 à 540.

2. Exonération applicable aux plus-values de cession de titres de sociétés ou d'organismes dont l'actif est à prépondérance immobilière

210

Les plus-values résultant de la cession de titres entrant dans le champ d'application de l'article 244 bis A du CGI sont exonérées lorsque les titres sont cédés à l'issue d'une durée de détention conduisant à une exonération par l'effet de l'abattement prévu par l'article 150 VC du CGI (sur ce point, il convient de se reporter au BOI-RFPI-PVI-10-40-80).

B. Exonération au titre de la cession d'un logement situé en France par des non-résidents

220

Le 2° du II de l'article 150 U du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 28 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, prévoit une exonération pour les plus-values réalisées, depuis le 1er janvier 2014, au titre de la cession d'un logement situé en France par des personnes physiques, non résidentes de France, ressortissantes d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Cette exonération s'applique dans la limite d'une résidence par contribuable et de 150 000 € de plus-value nette imposable et à la double condition que :

- le cédant ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession ;

- la cession intervienne au plus tard le 31 décembre de la dixième année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France ou, sans condition de délai, lorsque le cédant a la libre disposition du bien au moins depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de la cession.

Remarque : L'article 43 de la loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 a porté à dix ans le délai de cession à compter du transfert du domicile fiscal hors de France pour pouvoir bénéficier de l'exonération du 2° du II de l'article 150 U du CGI, et ce, pour les cessions réalisées à compter du 1er janvier 2019. Pour les cessions réalisées jusqu'au 31 décembre 2018, ce délai de cession était de cinq ans.

1. Conditions d'application

a. Conditions liées au cédant

230

Pour pouvoir bénéficier de cette exonération, le cédant doit être une personne physique domiciliée fiscalement hors de France et ressortissante d'un État membre de l'Union européenne ou d'un autre État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Par ailleurs, il doit justifier :

- avoir été fiscalement domicilié en France pendant deux années consécutives à un moment quelconque antérieurement à la vente ;

- et ne pas avoir bénéficié de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2014 ;

- et, pour les cessions réalisées à compter du 1er janvier 2019, ne pas avoir bénéficié de l'exonération au titre de la cession de l'ancienne résidence principale située en France prévue au 1 du I de l'article 244 bis A du CGI.

Il doit donc réunir les conditions suivantes.

1° Cédant personne physique

240

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

2° Cédant non-résident

250

L'exonération ne s'applique pas aux plus-values réalisées par un contribuable domicilié en France au sens de l'article 4 B du CGI. Cette condition s'apprécie au jour de la cession et peut être justifiée par tous moyens (attestation de résidence fiscale, avis d'imposition à l'impôt sur le revenu, etc.).

Il est toutefois admis que cette exonération s'applique aux fonctionnaires et agents de l'État en poste à l'étranger domiciliés fiscalement en France au sens du 2 de l'article 4 B du CGI.

3° Cédant ressortissant d'un État membre de l'Union européenne ou d'un État partie à l'EEE

260

L'exonération ne s’applique pas aux plus-values réalisées par un contribuable ressortissant d’un État autre que ceux membres de l’Union européenne, quand bien même il serait résident d’un État membre de cette Union. Ainsi, l’exonération s’applique à un Belge demeurant en Australie mais non à un Australien demeurant en Belgique.

L’exonération s’applique également aux contribuables ressortissants d'un État partie à l'accord sur l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

270

Par ailleurs, il est admis que l'exonération s'applique aux ressortissants d'un État tiers à ceux mentionnés au **II-B-1-a-3° § 260** dès lors qu'ils remplissent cumulativement les deux conditions suivantes :

- ils peuvent se prévaloir du bénéfice d'une clause conventionnelle de non-discrimination ;

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

280

La qualité de ressortissant d'un État membre de l'Union européenne ou assimilé s'apprécie à la date de la cession du bien.

4° Condition de domiciliation fiscale

290

Pour bénéficier de l'exonération, le cédant doit pouvoir justifier qu'il a été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant une durée d'au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession.

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

Il est précisé qu'une personne peut, pour l'appréciation de cette condition, se prévaloir des années au titre desquelles elle était, en tant qu'enfant mineur, rattachée au foyer fiscal de ses parents eux-mêmes domiciliés fiscalement en France au sens de l'article 4 B du CGI.

La justification peut également être apportée par la production d'avis d'imposition à la taxe d'habitation à titre de résidence principale.

5° Non bénéfice par le cédant de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI au titre d'une cession réalisée avant le 1er janvier 2014

295

Il résulte des dispositions du II de l'article 28 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 que les contribuables non résidents, ayant bénéficié de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2014, ne peuvent bénéficier de l'exonération au titre de la cession d'un logement en France réalisée à compter du 1er janvier 2014.

Compte tenu des modalités de décompte de la première cession exonérée sur le fondement du 2° du II de l'article 150 U du CGI dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2014, soit depuis le 1er janvier 2006, il y a lieu, pour apprécier si le cédant a bénéficié antérieurement de cette exonération, de ne tenir compte que des cessions réalisées du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2013.

6° Non bénéfice par le cédant de l'exonération prévue au 1 du I de l'article 244 bis A du CGI au titre de la cession de l'ancienne résidence principale située en France.

297

Il résulte des dispositions du second alinéa du 1° du II de l'article 244 bis A du CGI, issu de l'article 43 de la loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 que les contribuables non-résidents, ayant déjà bénéficié de l'exonération prévue à l'avant-dernier alinéa du 1 du I de l'article 244 bis A du CGI applicable aux cessions réalisées à compter du 1er janvier 2019, ne peuvent

bénéficier de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI au titre de la cession d'un logement en France.

Pour plus de précisions sur l'exonération prévue à l'avant-dernier alinéa du 1 du I de l'article 244 bis A du CGI, il convient de se reporter au II-C § 440 à 540.

b. Conditions liées au logement cédé

1° Nature du bien cédé

300

L'exonération s'applique aux seules cessions portant sur un logement. Un logement s'entend d'un immeuble ou d'une fraction d'immeuble bâti à usage d'habitation. Pour apprécier cette condition, il y a lieu de se placer à la date de la cession de l'immeuble. Ainsi, un immeuble précédemment affecté à un usage professionnel, puis transformé pour être cédé comme logement, entre dans le champ de l'exonération.

La notion de logement doit être entendue au sens « d'unité d'habitation », qu'il s'agisse d'un pavillon individuel ou d'un appartement situé dans un ensemble collectif. Partant, en cas de vente d'un immeuble collectif, le cédant ne peut bénéficier de l'exonération qu'à raison d'un seul appartement. Toutefois, lorsque deux appartements, contigus ou non, sont situés dans le même immeuble et constituent de fait une véritable « unité d'habitation », l'exonération est susceptible de s'appliquer à la cession de ces deux appartements.

310

Les dépendances immédiates et nécessaires d'un logement, dont la plus-value de cession bénéficie de l'exonération prévue par le 2° du II de l'article 150 U du CGI, sont également exonérées, sous les mêmes limites et conditions que celles déjà exposées pour la cession de la résidence principale d'un contribuable résident (CGI, art. 150 U, II-3°).

Sur ce point, il convient de se reporter au IV § 330 et suivants du BOI-RFPI-PVI-10-40-10.

2° Détention directe du logement en France

320

L'exonération ne s'applique que lorsque le contribuable détient directement le logement en France, objet de la cession.

Par suite, le bénéfice de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI n'est pas admis :

- en cas de cession d'un logement en France détenue par l'intermédiaire d'une société ;

- en cas de cession par l'associé non résident des titres d'une société à prépondérance immobilière qui détient à son actif le logement en France de celui-ci.

(330)

3° Condition d'occupation du logement

340

L'exonération est subordonnée ou non, selon la date de cession, à une condition de libre disposition du bien.

350

Ainsi, l'exonération s'applique :

- sans considération de la libre disposition ou non du logement, dès lors que la cession est réalisée au plus tard le 31 décembre de la dixième année suivant celle du transfert du domicile fiscal hors de France ;

- à la condition que le cédant ait la libre disposition du bien depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de la cession, dans les autres cas.

Par conséquent, au-delà de la dixième année suivant celle du transfert du domicile fiscal hors de France, le contribuable conserve, toutes conditions étant par ailleurs remplies, le bénéfice de l'exonération dès lors qu'il peut justifier de la libre disposition du bien depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de la cession.

a° Cession réalisée au plus tard le 31 décembre de la dixième année suivant celle du transfert du domicile fiscal hors de France

360

Jusqu'au 31 décembre de la dixième année suivant celle du transfert de son domicile fiscal hors de France, le contribuable non résident peut, toutes conditions étant par ailleurs remplies, bénéficier de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI, quelle que soit la situation du logement cédé depuis son départ de France.

Remarque : Pour les cessions réalisées jusqu'au 31 décembre 2018 le délai de cession était de cinq ans à compter du transfert du domicile fiscal hors de France. L'article 43 de la loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 a porté ce délai à dix ans pour les cessions réalisées à compter du 1er janvier 2019.

Dès lors, l'exonération peut s'appliquer que le logement ait été donné en location ou que le propriétaire en ait gardé la libre disposition.

La date du transfert du domicile fiscal hors de France doit être appréciée au regard des dispositions de l'article 4 B du CGI. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au BOI-IR-CHAMP-10.

Par ailleurs, l'exonération s'applique, toutes conditions étant par ailleurs remplies, y compris lorsque le transfert du domicile fiscal hors de France est antérieur au 1er janvier 2014.

b° Libre disposition du bien depuis le 1er janvier de l'année antérieure à la vente

370

Le contribuable domicilié hors de France doit avoir la libre disposition du logement depuis le 1er janvier de l'année précédant celle de la cession.

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

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

Il est précisé que la détention du bien immobilier en indivision ne fait pas obstacle à l'application de l'exonération.

c. L'exonération ne peut s'appliquer qu'une seule fois à compter du 1er janvier 2014

380

L'exonération de la plus-value résultant de la cession d'un logement en France réalisée par les contribuables non résidents est limitée à la cession d'une seule résidence par contribuable.

Les modalités de décompte de cette première cession exonérée s'apprécient à compter du 1er janvier 2014.

Toutefois, il est admis de ne pas prendre en compte les cessions qui ont bénéficié d'un autre motif d'exonération (sur ce point, il convient de se reporter au II-A-1 § 190), à l'exception de celles qui ont bénéficié de l'exonération au titre de l'ancienne résidence principale située en France (II-B-1-a-6° § 297), ni les cessions pour lesquelles aucune plus-value n'a été constatée ou encore pour lesquelles aucune plus-value n'a été imposée du fait de l'application de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150 VC du CGI.

De même, il n'est pas tenu compte des cessions ayant donné lieu à une imposition, sauf si celles-ci auraient pu, au jour de l'imposition effective, entrer dans le champ d'application de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI. En effet, les contribuables n'ont pas le libre choix de la cession à raison de laquelle ils demandent à bénéficier de l'exonération, en sorte que toute plus-value effectivement imposée qui aurait pu bénéficier, au jour de l'imposition effective, de cette exonération serait prise en compte dans le décompte,

Enfin, il n'est pas tenu compte des exonérations dont le cédant a pu bénéficier précédemment, en tant que résident de France, au titre notamment de la cession de sa résidence principale (1° du II de l'article 150 U du CGI).

390

Il est rappelé que, compte tenu des dispositions du II de l'article 28 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, les contribuables non résidents ayant bénéficié de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI dans sa rédaction en vigueur avant le 1er janvier 2014, ne peuvent pas bénéficier de l'exonération au titre de la cession d'un logement en France réalisée à compter du 1er janvier 2014.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter au II-B-1-a-5° § 295.

2. Modalités d'application

400

Pour les cessions réalisées depuis le 1er janvier 2014, l'exonération de la plus-value résultant de la cession d'un logement en France réalisée par des contribuables non résidents est limitée à la seule fraction de la plus-value nette imposable inférieure ou égale à 150 000 €.

Par conséquent, la fraction de la plus-value nette supérieure à 150 000 € est imposable dans les conditions de droit commun.

Ce plafonnement à 150 000 € s'applique, depuis le 1er janvier 2014, à toute plus-value bénéficiant de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI.

a. Détermination de la plus-value nette imposable soumise au plafonnement

410

Les plus-values imposables des contribuables non résidents, personnes physiques, sont déterminées conformément aux dispositions du II de l'article 244 bis A du CGI. Elles sont soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI sur une assiette fiscale et sociale déterminée dans les mêmes conditions que pour les résidents.

Ainsi, la fraction de plus-value nette imposable exonérée s'apprécie, tant pour l'assiette fiscale que sociale des plus-values, après prise en compte :

- de l'abattement pour durée de détention, prévu à l'article 150 VC du CGI ;

- le cas échéant, de la compensation des plus et moins-values, prévue au II de l'article 150 VD du CGI.

Les cadences de l'abattement pour durée de détention étant distinctes pour la détermination des assiettes fiscale et sociale des plus-values, la fraction de plus-value nette imposable exonérée pour la détermination de l'assiette fiscale des plus-values doit être calculée distinctement de l'assiette sociale.

b. Modalités d'appréciation de la fraction de la plus-value exonérée

420

Le plafonnement à 150 000 € de la plus-value exonérée s'apprécie au niveau du cédant.

Les concubins, tout comme les indivisaires, constituent chacun un cédant unique et font à ce titre l'objet d'une taxation distincte en matière d'imposition des plus-values. Par suite, l'appréciation du plafonnement à 150 000 € de la plus-value exonérée s'effectue individuellement au niveau de la quote-part de plus-value réalisée par chacun des concubins ou co-indivisaires.

Il en est de même pour les couples liés par un PACS cédant conjointement un logement qui sont considérés comme des indivisaires. Dès lors, l'appréciation du plafonnement à 150 000 € de la plus-value exonérée s'effectue individuellement au niveau de la quote-part de la plus-value totale revenant à chacun des membres du couple.

Dans le cas d'un bien cédé conjointement par un couple marié, les époux sont considérés comme des co-cédants. Toutefois, il est admis d'apprécier le plafonnement à 150 000 € de la plus-value exonérée comme en matière d'indivision, c'est-à-dire au niveau de la quote-part du bien, et donc de plus-value, revenant à chacun des époux et non au regard de la plus-value totale réalisée par le couple.

Exemple : M. et Mme X cèdent conjointement un immeuble détenu en communauté et réalisent à raison de cette cession une plus-value nette imposable de 240 000 €. Les époux X seront totalement exonérés au titre de la cession de leur logement en France puisque la quote-part de plus-value imputable à chacun des époux, soit 120 000 €, est inférieure au plafond de 150 000 €.

c. Imposition dans les conditions de droit commun de la fraction de la plus-value réalisée supérieure à 150 000 €

430

La fraction de la plus-value nette imposable supérieure à 150 000 € est soumise au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI et aux prélèvements sociaux dans les conditions de droit commun, ainsi que, le cas échéant, à la taxe sur les plus-values immobilières élevées, codifiée sous l'article 1609 nonies G du CGI.

Remarque : Concernant les prélèvements sociaux, l'article 26 de la loi n°2018-1203 du 22 décembre 2018 de financement de la sécurité sociale pour 2019 prévoit une exonération de contribution sociale généralisée (CSG) et de contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS), pour les cessions réalisées à compter du 1er janvier 2019, au titre des plus-values immobilières imposées au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI réalisées par des personnes qui, par application des dispositions du règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 sur la coordination des systèmes de sécurité sociale, relèvent en matière d'assurance maladie d'une législation soumise à ces dispositions et qui ne sont pas à la charge d'un régime obligatoire de sécurité sociale français. Dans ce cas, seul le prélèvement de solidarité de 7,5 % est dû dans la mesure ou il est affecté au budget de l'État et non au financement de la sécurité sociale.

Lorsque la plus-value nette imposable est supérieure au plafond de 150 000 €, la nature et le fondement de l'exonération partielle doivent être indiquées dans l'acte de cession.

Exemple : M. X, ayant transféré son domicile fiscal en Belgique depuis 2012, cède en mars 2019 pour 1 000 000 €, un logement situé en France acquis en janvier 2007 pour 600 000 €. Par ailleurs, M. X n'a pas conservé la libre disposition du bien au moins depuis le 1er janvier de l'année 2018.

Compte tenu des modalités de calcul de l'abattement pour durée de détention s'agissant d'un immeuble bâti, la détermination de l'assiette fiscale des plus-values doit être calculée distinctement de l'assiette sociale.

M. X remplissant par ailleurs toutes les conditions d'application de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI, les impositions découlant de cette cession sont les suivantes :

Calcul des impositions fiscale et sociale

	Assiette fiscale	**Assiette sociale**
Prix de cession	1 000 000	1 000 000
Prix d'acquisition	600 000	600 000
Plus-value brute	400 000	400 000
Abattement pour durée de détention (7 années de détention au-delà de la cinquième année), soit : - IR : 7 x 6 % = 42 % - PS : 7 x 1,65 % = 11,55 %	- 168 000	- 46 200
Plus-value imposable	232 000	353 800
Exonération de la plus-value au titre de la cession d'un logement en France, dans la limite de 150 000 €	- 150 000	- 150 000
Plus-value nette imposable	82 000	203 800
Calcul des impositions fiscale et sociale	82 000 x 19 % = **15 580 €**	203 800 x 17,2 % (ou 7,5%)(1) = **35 054 € (ou 15 285 €)**
Taxe sur les plus-values immobilières élevées (CGI, art. 1609 nonies G) calculée sur l'assiette fiscale(2)	82 000 x 3 % = **2 460 €**	-

(1) Le taux d'imposition applicable est de 17,2 % ou 7,5 % selon la situation du cédant en matière d'affiliation à la sécurité sociale. Pour plus de précisions, il convient de se reporter à la remarque figurant au **II § 430**.

(2) Pour le barème, il convient de se reporter au III § 70 du BOI-RFPI-TPVIE-20.

C. Exonération résultant de la cession de l'ancienne résidence principale en France par des non-résidents

440

Le 1 du I de l'article 244 bis A du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 43 de la loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, prévoit une exonération de la plus-value réalisée au titre de la cession de l'immeuble qui constituait la résidence principale en France du cédant à la date du transfert de son domicile fiscal hors de France dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, et qui n'est pas un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Cette exonération s'applique à la double condition que :

- la cession soit réalisée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France ;

- l'immeuble n'ait pas été mis à la disposition de tiers, à titre gratuit ou onéreux, entre ce transfert et la cession.

450

Cette exonération est de caractère général. Elle est acquise lorsque les conditions sont remplies quels que puissent être les motifs de la cession, la nature de l'habitation, le montant du prix de cession ou de la plus-value et l'affectation que l'acquéreur envisage de donner à l'immeuble, même s'il est destiné à être démoli en vue de l'édification de nouvelles constructions.

Cette exonération s'applique également aux dépendances immédiates et nécessaires cédées simultanément avec cet immeuble.

Ces dispositions s'appliquent aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues depuis le 1er janvier 2019.

1. Conditions liées au cédant

a. Condition de domiciliation fiscale

460

L'exonération s'applique aux plus-values réalisées par un contribuable qui a transféré son domicile fiscal de France vers :

- un État membre de l'Union Européenne ;

- ou un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances

relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures, et qui n'est pas un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Remarque : Au regard des conventions conclues par le Royaume-Uni, les contribuables ayant transféré leur domicile fiscal dans cet État peuvent, toutes autres conditions étant remplies, bénéficier de cette exonération.

b. Non bénéfice par le cédant de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI au titre de la cession d'un logement situé en France

470

Les contribuables non-résidents ayant déjà bénéficié de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI au titre d'une cession antérieure, quelle que soit sa date, ne peuvent bénéficier de l'exonération prévue au 1 du I de l'article 244 bis A du CGI au titre de la cession de leur ancienne résidence principale située en France.

Pour plus de précisions sur l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI, il convient de se reporter au II-B § 220 à 430.

2. Conditions liées au logement cédé

a. Notion de résidence principale

480

Est considérée comme résidence principale au sens du 1 du I de l'article 244 bis A du CGI, l'immeuble ou la partie d'immeuble qui constituait la résidence habituelle et effective du propriétaire à la date du transfert de son domicile fiscal hors de France. Les droits relatifs à ces biens peuvent également bénéficier de cette exonération.

Pour plus de précisions sur la notion de résidence principale, il convient de se reporter au BOI-RFPI-PVI 10-40-10 § 30 à 100.

b. Résidence principale du cédant

490

L'immeuble cédé doit constituer la résidence principale du propriétaire lui-même. Il peut toutefois être détenu par l'intermédiaire d'une société de personnes.

Les précisions prévues au BOI-RFPI-PVI-10-40-10 § 120 à 170 sont applicables mutatis mutandis à la présente exonération.

c. Résidence principale à la date du transfert du domicile fiscal hors de France

500

Le logement doit être la résidence principale du cédant au jour du transfert de son domicile fiscal hors de France.

La domiciliation fiscale doit être appréciée au regard des dispositions de l'article 4 B du CGI. Pour plus de précisions sur la notion de domiciliation fiscale, il convient de se reporter au BOI-IR-CHAMP-10.

La date du transfert du domicile fiscal s'appréhende au regard de chaque situation de fait. Il s'agit de la date à laquelle le contribuable ne peut plus être regardé comme domicilié en France au regard de l'article 4 B du CGI et cesse ainsi d'être soumis en France à une obligation fiscale sur l'ensemble de ses revenus.

510

Cette condition exclut de l'exonération les cessions portant sur des immeubles qui, bien qu'ayant été antérieurement la résidence principale du propriétaire, n'ont plus cette qualité au moment du transfert du domicile fiscal hors de France. Par suite, l'exonération ne s'applique pas aux cessions portant notamment sur des immeubles qui, au jour du transfert du domicile fiscal hors de France, sont mis en location, sont occupés gratuitement par des membres de la famille du propriétaire ou des tiers ou sont devenus vacants.

L'exonération est également refusée lorsque l'occupation au moment du transfert du domicile hors de France répond à des motifs de pure convenance et notamment lorsque le propriétaire vient occuper le logement juste avant son départ de France pour les besoins de la cause (sur la notion d'habitation principale effective, se reporter au I-A-2 § 40 du BOI-RFPI-PVI 10-40-10).

Ce principe comporte quatre assouplissements :

- en cas d'immeuble occupé par le futur acquéreur ;

- en cas d'immeuble cédé par des époux séparés ou divorcés, par des concubins séparés ou par des partenaires ayant rompu un pacte civil de solidarité (PACS) ;

- en cas de cession d'un immeuble en cours de construction réalisée à la suite d'une mutation professionnelle ;

- en cas de cession d'une péniche ou d'un bateau à usage d'habitation principale du cédant.

S'agissant de ces assouplissements, les précisions prévues au III § 200 à 280 et 300 à 320 du BOI-RFPI-PVI-10-40-10 sont applicables mutatis mutandis à la présente exonération et doivent s'analyser à la date du transfert du domicile fiscal hors de France.

d. Libre disposition du bien entre le transfert du domicile fiscal hors de France et la cession

520

Le contribuable doit avoir conservé la libre disposition du logement depuis la date de transfert de son domicile hors de France jusqu'au jour de la cession.

A cet effet, l'immeuble ne doit pas avoir été mis à la disposition de tiers, que ce soit à titre gratuit ou onéreux, entre ces deux dates.

e. Cession réalisée au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle du transfert du domicile fiscal hors de France

530

L'exonération s'applique dès lors que le logement est cédé au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle du transfert de son domicile hors de France. La date de la cession correspond à la date de la signature de l'acte authentique d'achat.

f. Dépendances immédiates et nécessaires

540

Les dépendances immédiates et nécessaires de la résidence principale dont la cession est exonérée, sont également exonérées à la condition que leur cession intervienne simultanément avec celle desdits immeubles (CGI, art 244 bis A, I, 1).

Les dépendances immédiates et nécessaires de la résidence doivent former avec elle un tout indissociable et, par conséquent, être cédées en même temps que celle-ci. La circonstance que la vente soit réalisée auprès d'acquéreurs distincts ne fait pas obstacle au bénéfice de l'exonération, toutes conditions étant par ailleurs remplies. Dans cette situation, il est admis de considérer que la condition de cession simultanée est satisfaite lorsque les cessions interviennent dans un délai normal.

Les précisions prévues au IV § 340 à 390 du BOI-RFPI-PVI-10-40-10 sont applicables mutatis mutandis à la présente exonération.

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 22/11/2026