

## REMBOURSEMENT D'IMPOTS POUR LES NON RESIDENTS CSG/CRDS et impôt sur les plus-values immobilières

Dans le cadre de sa souveraineté fiscale, l'Etat français avait instauré un taux d'imposition de 33% sur les plus-values immobilières françaises des résidents d'Etat tiers et, depuis 2012, avait assujéti les revenus patrimoniaux des non-résidents aux prélèvements sociaux de 15,5%.

Après un long combat, la France a finalement été condamnée pour discrimination fiscale envers les non-résidents, tant en matière de CSG/CRDS que de plus-values immobilières.

L'objet de cette note technique est de revenir sur les circonstances de ces condamnations tant en matière de plus-values immobilières (1), que de prélèvements sociaux (2), afin de dresser un état des lieux des possibilités de remboursements de ces impositions (3).

### 1. Un taux d'imposition unique à 19% pour les plus-values immobilières réalisées par des personnes physiques non résidentes

En application de l'ancien article 244 bis A du CGI, le taux d'imposition des plus-values immobilières réalisées à titre occasionnel par des personnes physiques variait selon leur lieu de résidence :

- 19 % lorsqu'elles résident à la date de la cession dans un Etat de l'Espace économique européen (l'EEE regroupe l'Union européenne, l'Islande, la Norvège et le Liechtenstein) et en Suisse (application de la convention fiscale franco-suisse en vertu d'une décision du Conseil d'Etat du 20 novembre 2013),
- 33,1/3 % pour les résidents d'état tiers à l'EEE,
- 75 % lorsqu'elles sont domiciliées dans un Etat ou territoire non coopératif (ETNC) au sens de l'article 238-0 A du CGI.

Toutefois, le Conseil d'Etat dans une décision du 20 octobre 2014 a jugé que la différence de taux d'imposition d'une plus-value de cession d'un immeuble situé en France par une SCI selon que les associés personnes physiques résident ou non dans l'EEE constitue une restriction aux mouvements de capitaux.

Tirant toutes les conséquences de cette jurisprudence, le législateur, dans le cadre de la loi de finances pour 2015 (Loi n°2014-1655 du 29 décembre 2014, art 60) a instauré une mesure visant à se mettre en conformité avec le droit de l'Union européenne. **Ainsi, le taux d'imposition des plus-values immobilières réalisées par des personnes physiques depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015**, directement ou par l'intermédiaire d'une société dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés ou d'un fonds de placement immobilier (FPI), **est fixé à 19 %, quel que soit leur lieu de résidence** (France, EEE ou Etat tiers).

Les contribuables résidents d'un Etat tiers ayant cédé un immeuble situé en France **avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015** peuvent demander dans le délai de réclamation la restitution partielle du prélèvement correspondant à la différence de taux (14,33% du montant de la plus-value).

### 2. Fin des prélèvements sociaux sur les revenus patrimoniaux des personnes physiques non résidentes affiliées à un régime social étranger

#### a. Etat de la législation actuelle

L'Etat français a toujours considéré que les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine avaient la nature d'une **imposition de toute nature sans corrélation directe avec les prestations sociales**.

Ainsi, **depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012, l'Etat français a imposé aux prélèvements sociaux de 15,5% les résidents d'un Etat de l'EEE, de la Suisse, et des Etats tiers à l'EEE disposant de revenus patrimoniaux de source française** (plus value immobilière et revenus fonciers) et exerçant leur activité professionnelle dans un Etat étranger, alors même qu'une convention bilatérale prévoit l'affiliation de ces personnes à la sécurité sociale de l'Etat de résidence ou de l'Etat d'exercice de la profession.

#### b. Remise en cause de la législation française sur la base des engagements internationaux par la jurisprudence

Ces impositions ne sont pas conformes aux **engagements internationaux de la France**. En effet, **le règlement communautaire 1408/71 du 14 juin 1971** modifié par le règlement européen 883/2004 du 29 avril 2004, institue le principe d'unicité de la législation en la matière. Il résulte de ce règlement qu'un contribuable affilié à un régime de sécurité sociale dans l'Etat où il exerce sa profession et, par suite, non affilié à la sécurité sociale en France, ne peut être soumis en France à des prélèvements sociaux finançant la sécurité sociale française.

La Cour de justice de l'Union européenne a jugé en ce sens par un arrêt **CJUE du 26 février 2015, aff.C-623/13, de Ruyter**, faisant suite à une question préjudicielle posée par le Conseil d'Etat, et a retenu le principe d'unicité de la législation.

L'arrêt de Ruyter concerne initialement un résident de France, salarié au Pays Bas (et affilié à un régime social dans son pays d'activité), qui percevait aux Pays bas une rente viagère que l'Administration fiscale avait soumise à tort aux Prélèvements sociaux. La décision a donc été rendue en matière de revenus de source étrangère (perception d'une rente viagère de source étrangère) perçus par des personnes ayant leur résidence fiscale en France.

Toutefois, sa portée s'étend aux non-résidents qui se trouvent soumis à ces prélèvements à raison de leurs revenus fonciers et plus-values immobilières depuis l'intervention de la loi 2012-958 du 16 août 2012, alors qu'ils sont affiliés en principe dans leur Etat d'activité. Dès lors que la CJUE a considéré que les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine entraient bien dans le champ du règlement sécurité sociale, leur perception sur les revenus fonciers et les plus-values immobilières de non-résidents non affiliés en France à un régime social est incompatible avec ce règlement.

**Le Conseil d'état a rendu sa décision dans l'affaire De Ruyter et a repris à la lettre la position de la CJUE** (Arrêt CE n° 334551 du 27 juillet 2015).

### c. Des questions en suspens sur la mise en conformité de la législation française.

Le Gouvernement français avait annoncé dans un communiqué du 26 février 2015, qu'il prendrait acte de l'arrêt de Ruyter, en précisant toutefois qu'il attendrait que le Conseil d'Etat statue définitivement pour en tirer toutes les conséquences.

Le Conseil d'Etat ayant statué, le Gouvernement s'est positionné ce jeudi 24 septembre 2015 dans un communiqué du Secrétaire d'Etat chargé du Budget, concernant les orientations du projet de loi de financement de la Sécurité Sociale pour 2016.

**Pour l'avenir**, le Gouvernement entend **maintenir les prélèvements sociaux pour les non-résidents** et ce, malgré la condamnation de la France par la CJUE confirmée par le Conseil d'Etat, en modifiant **l'affectation des prélèvements sociaux au financement de prestations non contributives**.

**La position du Gouvernement est contestable au regard du droit communautaire.** En effet, une affectation au Fonds de Solidarité Vieillesse serait inopérante dès lors que la branche vieillesse relève du champ d'application du règlement communautaire de 1971, modifié par celui de 2004. Ainsi, ces changements d'affectation n'aurait donc aucun effet au regard du contentieux, dès lors que le redevable pourra toujours continuer à viser la non-conformité de la législation française avec les règlements communautaires et le principe d'unicité de la législation en vue de s'affranchir du paiement des prélèvements sociaux réclamés.

Le débat dans l'hémicycle de l'Assemblée Nationale promet d'être houleux. Dans l'hypothèse d'une issue négative, il sera indispensable d'introduire à nouveau chaque année des réclamations en vue du dégrèvement de ces cotisations, afin de ne pas voir ces demandes prescrites au moment où la France se verra condamnée pour irrespect du droit communautaire.

**Pour le passé**, le Gouvernement s'engage à prendre acte de ces décisions et à **procéder au remboursement des prélèvements sociaux** qui ont été effectués à tort sur les revenus du patrimoine de source française perçus par les personnes qui relèvent du système de sécurité sociale d'un autre Etat membre de l'Union Européenne. Ainsi, **les résidents d'Etats tiers à l'UE ayant perçu des revenus patrimoniaux de source française ne devraient pas avoir droit au remboursement**.

En se positionnant ainsi, pour les prélèvements sociaux payés au titre des revenus des années antérieures (2012 à 2015), le Gouvernement procède à une discrimination entre non-résidents de l'UE et non-résidents d'Etats Tiers à l'UE.

Dans la mesure où la condamnation de la France s'appuie sur le Règlement européen interdisant le non-cumul des régimes de sécurité sociale au sein de l'UE, le législateur français pourrait en effet se limiter à exclure des prélèvements sociaux les non-résidents de l'UE qui sont affiliés à un régime de sécurité sociale étranger.

Toutefois, au regard de la récente décision du Conseil d'Etat relative au taux d'imposition des plus-values immobilières des non-résidents (CE du 20 octobre 2014), il a été jugé que la différence de taux d'imposition entre les non-résidents de l'UE et les non-résidents d'Etats tiers à l'UE était contraire au principe de libre circulation des capitaux. Dès lors, la France ne pourrait envisager une telle distinction pour l'application des prélèvements sociaux sans s'exposer à une nouvelle condamnation.

Par ailleurs, la CJUE a retenu le principe d'unicité de la législation résultant du règlement communautaire 1408/71 du 14 juin 1971 modifié en 2004. Or, la plupart des conventions internationales ont, entre autres objets, celui de déterminer une seule législation sociale applicable à la personne afin d'éviter autant la double-affiliation que l'absence d'affiliation à l'une ou l'autre législation des Etats. Par conséquent, l'Administration fiscale en refusant le remboursement aux non-résidents d'Etats Tiers à l'UE se mettrait en contradiction avec les engagements internationaux de la France. Il pourrait naître ainsi un riche contentieux qui pourrait aboutir à une nouvelle condamnation de la France.

Dans l'attente, nous encourageons donc les résidents d'Etats tiers à l'UE à introduire leur demande de remboursement quel que soit la position définitive du Gouvernement à leur égard. Par ailleurs, les non-résidents d'un pays de l'UE doivent également formaliser leur demande de remboursement dans les délais, dès lors que le Gouvernement ne procédera à ces remboursements de manière automatique.

### 3. Les possibilités de réclamations pour obtenir le remboursement de l'impôt sur la plus-value ou des prélèvements sociaux

#### a. Remboursement partiel de l'impôt sur les plus-values immobilières à des non-résidents d'un Etat Tiers à l'EEE.

Les contribuables résidents d'un Etat tiers à l'EEE ayant cédé un immeuble situé en France, détenu directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une SCI ayant son siège en France, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015 peuvent demander jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle du versement de l'impôt la restitution partielle du prélèvement correspondant à la différence de taux (soit 14,33%).

Les contribuables pourront également obtenir des intérêts moratoires pour chaque mois écoulé à compter du jour où l'imposition excédentaire a été réglée.

**En pratique, les contribuables ont jusqu'au 31 décembre 2015 pour déposer une demande de remboursement partielle (14,33%) sur l'imposition sur la plus-value réalisée au titre de l'année 2013.**

Ils pourront également introduire une demande de remboursement des prélèvements sociaux payés sur cette plus-value dans les mêmes délais de réclamation (15,5%). **Ainsi, les demandes de remboursement d'impositions au titre de la plus-value pourront atteindre 29,83% du montant de cette plus-value.**

#### b. Remboursement total des prélèvements sociaux sur les plus-values immobilières et les revenus fonciers payés par des non-résidents

Il ressort de l'arrêt de la CJUE du 26 février 2015 que la France n'a pas le droit de prélever de CSG, CRDS et les autres contributions sociales sur les revenus du patrimoine de source française (plus-value immobilière et revenus fonciers) lorsque les contribuables sont affiliés à un régime de sécurité sociale dans leur pays de résidence (unicité de législation).

Dans l'attente d'une position du Gouvernement pour fin décembre 2015, outre les ressortissants de l'Union européenne, les ressortissants de l'Espace économique européen (Islande, Norvège et Liechtenstein) ainsi que ceux de la Suisse peuvent introduire une réclamation en se fondant sur l'application du règlement communautaire européen du 14 juin 1971.

Les résidents d'Etats tiers à l'EEE peuvent également introduire une demande de remboursement au regard de la récente décision du Conseil d'Etat relative au taux d'imposition des plus-values immobilières des non-résidents jugeant que la différence de taux d'imposition entre les non-résidents de l'UE et les non-résidents d'Etats tiers à l'UE était contraire au principe de libre circulation des capitaux.

**Concernant les plus-values immobilières**, les prélèvements sociaux étant payés par voie de retenue à la source, la réclamation doit être déposée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant le prélèvement de cette retenue. **Ainsi, les contribuables non-résidents qui ont acquitté les prélèvements sociaux à raison de leurs plus-values immobilières réalisées depuis 2013, doivent en demander le remboursement avant le 31 décembre 2015.**

Concernant les revenus fonciers, les prélèvements sociaux étant payés après émission d'un avis d'imposition, la réclamation doit être déposée au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant leur mise en recouvrement. **Ainsi, en 2015, la réclamation peut porter sur les prélèvements sociaux mis en recouvrement de 2013 à 2015 qui concernaient les revenus fonciers perçus entre 2012 et 2014.**

Par ailleurs, le contribuable peut également réclamer des **intérêts moratoires**.

Si les prélèvements sociaux contestés n'ont pas été payés et excèdent 4 500 euros, il appartient au contribuable de demander le sursis de paiement, qu'il obtiendra sous-réserve de constituer les garanties qui lui seraient demandées par l'administration.

\*\*\*

**A ce jour, il est vivement conseillé aux contribuables concernés non affiliés à un régime social français (non-résidents dans un Etat de l'EEE ou dans un Etat tiers de l'EEE) d'introduire des réclamations dans les délais, afin de ne pas voir sa demande de remboursement prescrite, et ce sans attendre la position du Gouvernement français (avant le 31 décembre 2015 pour obtenir le remboursement des prélèvements sociaux sur les revenus fonciers réalisés en 2012 et sur les plus-values immobilières réalisées en 2013).**

Si vous jugez opportun d'être accompagné, le cabinet Rochambeau Finance se tient à votre écoute.  
[gregoire@rochambeaufinance.com](mailto:gregoire@rochambeaufinance.com) ou [lionel@rochambeaufinance.com](mailto:lionel@rochambeaufinance.com)