

FICHE N° 14
Contribuables domiciliés hors de France

La présente fiche se substitue à la fiche n° 14 incluse dans le BOI 8 M-1-04.
Les précisions apportées par la documentation administrative 8 M 5 et par les instructions administratives ultérieures correspondantes, notamment le BOI 8 M-2-04, sont rapportées.

1. Sous réserve des conventions internationales, sont soumis à un prélèvement sur les plus-values réalisées à titre occasionnel résultant de la cession d'immeubles, de droits immobiliers ou d'actions et parts de sociétés non cotées en bourse et dont l'actif est à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession constitué principalement par de tels biens ou droits :

- les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du CGI ;

- les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France ;

- à compter du 1^{er} janvier 2005, les sociétés ou groupements dont le siège social est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 ter au prorata des droits sociaux détenus par des associés qui ne sont pas domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France (CGI, art. 244 bis A).

CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DU PRÉLÈVEMENT

2. Il convient d'examiner successivement les personnes et les biens concernés par les dispositions prévues à l'article 244 bis A du CGI.

Section 1 : Personnes concernées

A. PERSONNES IMPOSABLES

3. Sous réserve des conventions internationales, le prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du CGI est applicable lorsque le cédant d'un immeuble ou d'un droit assimilé est une personne physique non domiciliée en France ou une personne morale ou un organisme dont le siège social est situé hors de France. Il s'applique également aux associés non-résidents de sociétés de personnes françaises.

4. Personnes physiques non-résidentes. Pour la définition des personnes domiciliées hors de France, l'article 244 bis A du CGI se réfère expressément à l'article 4 B du même code. Aux termes de cet article, sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France :

- les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;

- les personnes qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité est exercée à titre accessoire ;

- les personnes qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques ;

- les agents de l'État qui exercent leurs fonctions dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus (voir pour plus de précisions, DB 5 B 1121).

5. Personnes morales non-résidentes. Le prélèvement s'applique aussi bien aux sociétés de personnes et aux sociétés de capitaux qu'aux organismes de toute nature (trust, association, caisse de retraite, fonds de pension, etc.) même s'ils ne sont pas dotés de la personnalité morale.

6. Associés non-résidents de sociétés de personnes françaises. L'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 complète l'article 244 bis A du CGI. Ainsi, à compter du 1^{er} janvier 2005, le prélèvement s'applique aux sociétés ou groupements dont le siège social est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 ter au prorata des droits sociaux détenus par des associés qui ne sont pas domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France.

Cette mesure a notamment pour effet d'étendre le champ d'application de l'article 244 bis A du CGI aux associés personnes morales de sociétés de personnes françaises, qui ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu en France. Le prélèvement prévu par l'article 244 bis A du CGI est dans ce cas acquitté sous la responsabilité d'un représentant fiscal.

B. PERSONNES EXONÉRÉES

7. Organismes et États étrangers. Les organisations internationales, les États étrangers, les banques centrales et les institutions financières publiques de ces États sont exonérés du prélèvement dans les conditions prévues à l'article 131 sexies du CGI (CGI, art. 244 bis-A-I, dernier alinéa).

8. Personnes qui exploitent une entreprise en France. Le prélèvement n'est pas applicable aux cessions d'immeubles réalisées par des personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France ou par des personnes morales ou organismes dont le siège social est situé hors de France et qui exploitent en France une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou y exercent une profession non commerciale (CGI, art. 244 bis A, 1^{er} al.).

Pour bénéficier de cette mesure, l'immeuble doit être affecté à cette exploitation en France et être inscrit, depuis son acquisition, selon le cas soit au bilan fiscal, soit au tableau des immobilisations établi pour la détermination du résultat imposable du cédant. En pratique, les contribuables concernés doivent indiquer sur la déclaration, la mention « Néant – Plus-values professionnelles » et doivent justifier, à l'appui de cette déclaration, du respect des conditions prévues pour l'application de cette disposition.

La location d'immeubles (nue, meublée ou équipée) ne peut en aucun cas être considérée comme l'exploitation d'une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou l'exercice d'une profession non commerciale au sens de l'article 244 bis A du CGI. En effet, au sens de cet article, les immeubles affectés à l'exercice de l'activité industrielle, commerciale, agricole ou non commerciale du cédant s'entendent exclusivement des moyens permanents d'exploitation de cette activité.

Lorsque l'immeuble cédé est inscrit à l'actif du bilan fiscal sans être affecté à l'exercice d'une telle activité, le prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI est dû, sans préjudice de l'imposition de la plus-value réalisée selon le régime des plus-values professionnelles. Autrement dit, l'imposition à l'impôt sur les sociétés ne dispense pas le cédant du paiement du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI (cf. voir infra sur les modalités d'imputation du prélèvement).

Dans le cas sans doute exceptionnel où l'immeuble a d'abord fait partie du patrimoine privé du contribuable avant d'être inscrit à l'actif d'une entreprise individuelle et d'être cédé comme élément d'actif, la plus-value acquise par le bien pendant la période écoulée entre l'acquisition et la date de l'inscription à l'actif donne lieu au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI, dès lors qu'au moment où s'opère la cession, ce contribuable n'est pas domicilié en France.

9. Titulaires de pensions de vieillesse ou d'une carte d'invalidité. L'article 150 U-III du CGI prévoit une exonération en faveur des plus-values réalisées par certains titulaires de pensions de vieillesse ou de la carte d'invalidité qui, au titre de l'avant-dernière année précédant celle de la cession, ne sont pas passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune et dont le revenu fiscal de référence de cette même année n'excède pas la limite prévue au I de l'article 1417 du CGI.

Pour les cessions intervenues en 2004, cette exonération s'appliquait aux non-résidents par mesure de tempérament (BOI 8 M-1-04, Fiche 14, n° 10). Cette mesure de tempérament est rapportée à compter du 1^{er} janvier 2005.

Pour les cessions qui interviennent à compter du 1^{er} janvier 2005, ces dispositions sont applicables de droit aux seuls ressortissants d'un Etat membre de la Communauté européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale (art. 50 de la loi de finances rectificative pour 2004). Il s'agit donc exclusivement des ressortissants de la Communauté européenne, de l'Islande et de la Norvège.

Enfin, il est précisé que l'exonération est applicable aux ressortissants d'un Etat tiers à la Communauté européenne qui remplissent les deux conditions suivantes :

- pouvoir invoquer le bénéfice d'une clause de non-discrimination ;
- être placé dans une situation identique à celle où un national de France pourrait prétendre à une exonération de plus-value immobilière sur le fondement de l'article 150 U-III du CGI.

Section 2 : Biens concernés

10. Le prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI s'applique aux plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux d'immeubles bâtis ou non bâtis, de droits immobiliers ou d'actions ou parts des sociétés non cotées en bourse dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué principalement par de tels biens ou droits. Bien que figurant parmi les revenus de source française, il est rappelé que les plus-values réalisées par des contribuables domiciliés hors de France lors de la cession de biens meubles ne sont pas imposables.

Voir fiche n° 1 du BOI 8 M-1-04 relative à la notion de cession à titre onéreux et le BOI 8 M-2-00 qui reste applicable mutatis mutandis

A. BIENS IMPOSABLES

11. Immeubles ou droits relatifs à un immeuble. Les immeubles et droits relatifs à des immeubles sont définis aux n° 21. et s. de l'instruction 8 M-1-04 auxquels il convient de se reporter.

12. Titres de sociétés non cotées à prépondérance immobilière. Les plus-values réalisées lors de la cession de parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement par des immeubles ou des droits immobiliers sont soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI.

Les dispositions de l'article 244 bis A du CGI s'appliquent :

- aux cessions de titres émis par des sociétés qui ne sont pas admises à la cote d'une bourse française ou étrangère. Toutefois, les gains réalisés à l'occasion de cession de titres de SICOMI ne relèvent jamais du régime des plus-values immobilières que ces sociétés soient cotées ou non cotées ;

- aux cessions de valeurs mobilières ou de droits sociaux de ces sociétés. Il s'agit donc, 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 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 sur l'usufruit.

Ainsi, à la différence du régime de droit interne, le régime de la prépondérance immobilière continue à s'appliquer aux titres de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui ne sont pas admises à la cote d'une bourse française ou étrangère et dont l'actif est constitué principalement d'immeubles ou de droits relatifs à des immeubles. Corrélativement, le régime prévu aux articles 244 bis B et 244 bis C ne s'applique pas à ces titres.

13. Modalités d'appréciation de la prépondérance immobilière. Les modalités d'appréciation de la prépondérance immobilière de la société dont les titres sont cédés, sont alignées sur celles applicables en droit interne aux cessions de titres intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004.

Ainsi, sont considérées comme à prépondérance immobilière, les sociétés dont l'actif, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, 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.

A compter du 1^{er} janvier 2005, ces dispositions présentent un caractère législatif (article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004).

Il est toutefois précisé que seuls les actifs immobiliers de ces sociétés situés en France, à l'exclusion des immeubles affectés à leur propre exploitation ou à l'exercice d'une activité commerciale, industrielle, agricole ou non commerciale, doivent être retenus au numérateur pour le calcul du pourcentage de 50 %.

B. BIENS EXONÉRÉS

14. Les contribuables personnes physiques non domiciliés en France bénéficient de la plupart des exonérations applicables aux résidents ainsi que d'une exonération particulière.

1. Exonérations applicables aux résidents

15. Cessions intervenues en 2004. Pour les cessions intervenues en 2004, l'article 244 bis A du CGI ne visait pas expressément les dispositions prévues par les articles 150 U et 150 UB du même code.

Toutefois, il était admis que les diverses exonérations prévues au II de l'article 150 U du CGI en faveur des contribuables résidents s'appliquent aux cessions réalisées par les contribuables domiciliés hors de France. L'exonération applicable en cas de cession d'une résidence principale ou en cas de cession de titres d'une société détenant la résidence principale de l'associé cédant ne s'appliquait pas, de fait, aux contribuables domiciliés hors de France (BOI 8 M-1-04, Fiche 14, n° 16).

Cette mesure de tempérament est rapportée pour les plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2005.

16. Cessions à compter du 1^{er} janvier 2005. A compter du 1^{er} janvier 2005, l'article 244 bis A du CGI prévoit expressément que, lorsque le prélèvement prévu par cet article est dû par des contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu, les exonérations prévues aux 2° à 6° du II de l'article 150 U du CGI sont applicables.

Il s'agit de l'exonération des biens pour lesquels une déclaration d'utilité publique a été prononcée en vue d'une expropriation lorsque la condition de remploi est satisfaite (4° du II de l'article 150 U), de l'exonération des biens échangés dans le cadre d'opérations de remembrement ou assimilées (5° du II de l'article 150 U) et des biens dont le prix de cession est inférieur ou égal à 15 000 € (6° du II de l'article 150 U). En outre, par l'effet de l'abattement pour durée de détention, la plus-value réalisée lors de la cession d'un bien détenu depuis plus de 15 ans est exonérée.

L'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 cite expressément et limitativement les exonérations applicables aux contribuables non-résidents. L'exonération applicable en cas de cession d'une résidence principale prévue au 1° du II de l'article 150 U ne s'applique donc pas, en droit comme en fait, aux contribuables domiciliés hors de France. En outre, la mesure de tempérament prévue au n° 22 de la fiche 2 du BOI 8 M-1-04 n'est pas applicable, à compter de la date de publication de la présente instruction, aux cessions réalisées par un contribuable qui n'a plus sa résidence fiscale en France au jour de la cession du bien (en règle générale à la signature de l'acte authentique).

Voir fiche n° 2 du BOI 8 M-1-04 relative aux biens immobiliers exonérés

2. Exonération particulière en faveur de l'habitation en France des non-résidents

17. Une exonération particulière est prévue pour les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles, parties d'immeubles ou droits relatifs à ces biens qui constituent l'habitation en France des personnes physiques, non résidentes en France, ressortissantes d'un Etat membre de la Communauté européenne, dans la limite d'une résidence par contribuable et à 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 (CGI, art. 150 U-II 2°).

A compter du 1^{er} janvier 2005, l'exonération est réservée aux cessions de biens dont les non-résidents ont la libre disposition au moins depuis le 1^{er} janvier de l'année précédant celle de cette cession (article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004).

18. Personnes physiques non-résidentes en France, ressortissantes d'un Etat membre de la Communauté européenne. Le cédant doit réunir les trois conditions suivantes :

a- contribuable personne physique : 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 ;

b- contribuable non-résident : 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. Il est toutefois admis que cette exonération s'applique aux fonctionnaires et agents de l'Etat en poste à l'étranger domiciliés fiscalement en France (voir dans ce dernier cas le n° 69. pour les obligations déclaratives) ;

c- contribuable ressortissant de la Communauté européenne : l'exonération ne s'applique pas aux plus-values réalisées par un contribuable ressortissant d'un Etat autre que ceux membres de la Communauté européenne, quand bien même il serait résident d'un Etat membre de cette Communauté. Ainsi, l'exonération s'applique à un Belge demeurant en Australie et non à un Australien demeurant en Belgique.

L'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 prévoit que l'exonération s'applique également aux contribuables ressortissants d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. Il s'agit en pratique de ressortissants de l'Islande et de la Norvège, à l'exclusion du Liechtenstein. Ces dispositions sont applicables pour l'imposition des plus-values réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2004.

La qualité de ressortissants d'un Etat membre de la Communauté européenne ou assimilé s'apprécie à la date de la cession du bien.

19. Clauses de non-discrimination. L'exonération est applicable aux ressortissants d'un Etat tiers à la Communauté européenne qui remplissent les deux conditions suivantes :

- pouvoir invoquer le bénéfice d'une clause de non-discrimination ;
- être placé dans une situation identique à celle où un national de France pourrait prétendre à une exonération de plus-value immobilière sur le fondement de l'article 150 U-II 2° du CGI.

20. Condition de domiciliation fiscale en France. Le cédant qui souhaite bénéficier de l'exonération 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 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. La justification peut également être apportée par la production d'avis d'imposition à la taxe d'habitation à titre de résidence principale.

21. Première cession. L'exonération ne peut s'appliquer qu'une seule fois à compter du 1^{er} janvier 2004. Pour l'appréciation de cette condition :

- il y a lieu de se placer à la date de la cession de l'immeuble concerné ;
- il est admis de ne pas prendre en compte les cessions qui ont bénéficié d'une autre exonération ou pour lesquelles aucune plus-value n'a été constatée.

22. Habitation en France des non-résidents. Le bien cédé doit constituer l'habitation en France du contribuable domicilié hors de France. Pour les cessions qui interviennent à compter du 1^{er} janvier 2005, le contribuable doit avoir la libre disposition du bien depuis le 1^{er} janvier de l'année précédant celle de la cession.

Le cédant est réputé avoir la libre disposition de son habitation 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 meuble peuvent bénéficier de l'exonération, dès lors qu'ils satisfont à la condition de libre disposition.

23. Dépendances immédiates et nécessaires. Les dépendances immédiates et nécessaires de la première cession d'une résidence par un non-résident sont 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°).

Voir fiche n° 2 du BOI 8 M-1-04 relative aux biens immobiliers exonérés

CHAPITRE 2 : LIQUIDATION DU PRÉLÈVEMENT

Section 1 : Assiette du prélèvement

24. Les règles d'assiette du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI diffèrent selon que le cédant est ou non assujetti à l'impôt sur le revenu.

A. CÉDANT ASSUJETTI A L'IMPÔT SUR LE REVENU

25. Lorsque le cédant est assujetti à l'impôt sur le revenu (personnes physiques et sociétés de personnes), les plus-values soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI sont déterminées dans les mêmes conditions que pour les contribuables domiciliés en France assujettis à l'impôt sur le revenu.

26. Modalités de détermination de la plus-value. Les modalités de détermination de la plus-value réalisée par les contribuables domiciliés en France prévues aux articles 150 V à 150 VE du CGI sont applicables aux plus-values réalisées par les non-résidents qu'ils soient ou non ressortissants de la Communauté européenne.

27. Régime de différé d'imposition. En outre, il est précisé que les dispositions prévues aux II et III de l'article 150 UB du CGI sont applicables aux contribuables non-résidents. Il s'agit du sursis d'imposition applicable en cas d'échange de titres de sociétés à prépondérance immobilière réalisé dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés (II de cet article) et de prorogation des reports d'imposition accordés avant le 1^{er} janvier 2000 en cas d'enchaînement avec un sursis d'imposition (III de cet article).

Voir fiche n° 12 du BOI 8 M-1-04 relative aux régimes de différés d'imposition des cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière

Il est en outre admis que le sursis d'imposition s'applique également en cas de cessions de titres de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés qui ne sont pas admises à la cote d'une bourse française ou étrangère.

28. Frais d'agrément. Les frais d'agrément supportés par le contribuable domicilié hors de France viennent en diminution du prix de cession pour le calcul de la plus-value brute. Il en est ainsi des honoraires de représentation fiscale (au titre des frais versés à un mandataire mentionnés par le 1^o de l'article 41 du viciés H de l'annexe III au code général des impôts).

B. CÉDANT NON ASSUJETTI À L'IMPÔT SUR LE REVENU

29. Dans tous les cas où le cédant n'est pas assujetti à l'impôt sur le revenu, les plus-values soumises au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI sont déterminées par différence entre le prix de cession du bien et son prix d'acquisition, diminué d'une somme égale à 2 % de son montant par année entière de détention.

30. Amortissement de 2 %. L'amortissement de 2 %, applicable au prix d'acquisition lorsque le cédant n'est pas assujetti à l'impôt sur le revenu, est déterminé par année entière de détention calculée de quantième à quantième et concerne les seuls immeubles bâtis à l'exclusion des terrains et des titres de sociétés à prépondérance immobilière. Il convient donc de faire abstraction, pour le calcul de cet amortissement, de la fraction du prix d'acquisition qui correspond à la valeur du terrain.

Pour l'application de ces dispositions, le prix d'acquisition s'entend du prix effectivement payé par le cédant, majoré, le cas échéant, des seules dépenses de construction, reconstruction ou agrandissement qui présentent le caractère d'immobilisations par nature, à condition qu'elles aient été effectivement supportées par le propriétaire, que leurs montant et paiement soient justifiés et qu'elles n'aient pas déjà été déduites pour la détermination du revenu imposable.

La justification du caractère réel de ces dépenses et de leur paiement résulte de la production des factures correspondantes que la société doit normalement conserver à l'appui de sa comptabilité et des justificatifs des règlements par la société.

Les frais d'agrément supportés par le contribuable domicilié hors de France viennent en diminution du prix de cession pour le calcul de la plus-value brute.

C. ASSOCIÉS NON RÉSIDENTS D'UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES

31. Les sociétés ou groupements soumis au régime fiscal des sociétés de personnes ont une personnalité distincte de celle de leurs associés. En conséquence, ces sociétés ou groupements constituent en principe des sujets d'imposition.

1. Sociétés ou groupements ayant leur siège en France.

32. Principe. S'ils ont leur siège en France, les sociétés ou groupements dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés ont la qualité de résident en France au sens des conventions fiscales conclues par la France, lorsque les conditions requises par ces conventions sont remplies (CE 4 avril 1997, Sté. Kingroup inc.).

Il en résulte notamment que leurs associés résidents ou non-résidents sont imposables dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 VH du CGI, à raison de la quote-part du résultat de la société de personnes correspondant à leurs droits.

Ainsi, la société de personnes verse l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû au prorata des droits sociaux détenus par les associés soumis à cet impôt présents à la date de la cession de l'immeuble (CGI, art. 150 VF-II). Ces dispositions s'appliquent aux associés résidents ou non résidents des sociétés de personnes françaises.

33. Cas particulier des associés non-résidents. Le 2^{ème} alinéa du II de l'article 150 VF du CGI prévoit que l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par les associés qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France est acquitté, à compter du 1^{er} janvier 2005, par la société ou le groupement selon les modalités prévues à l'article 244 bis A du même code.

Il s'ensuit notamment que la société ou le groupement cédant est tenu de désigner un représentant fiscal pour acquitter le prélèvement dû par l'ensemble des associés non-résidents.

2. Sociétés ou groupements n'ayant pas leur siège en France.

34. S'ils ont leur siège hors de France, les sociétés ou groupements, dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés, n'ont pas la qualité de résidents en France.

Il en résulte notamment que leurs associés résidents ou non-résidents sont imposables dans les conditions prévues à l'article 244 bis A du CGI.

Section 2 : Taux du prélèvement

35. Taux de 16 %. Le taux du prélèvement est fixé à 16 % pour les plus-values réalisées par :

- les personnes physiques résidents d'un Etat membre de la Communauté européenne, d'Islande ou de Norvège ;

- les associés personnes physiques de sociétés dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés, résidents d'un Etat membre de la Communauté européenne, d'Islande ou de Norvège.

36. Taux d'un tiers. Le taux du prélèvement est fixé à un tiers pour les plus-values réalisées par :

- les personnes physiques résidentes d'un Etat autre que ceux membres de la Communauté européenne ou de l'Islande et de la Norvège, quand bien même elles seraient ressortissantes de France, d'un Etat membre de la Communauté européenne, de l'Islande ou de la Norvège ;

- les associés personnes physiques ou morales de sociétés ou groupements dont le siège est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 ter, qui ne sont pas fiscalement domiciliés ou n'ont pas leur siège social dans un Etat membre de la Communauté européenne, en Islande ou en Norvège ;

- les associés personnes morales de sociétés ou groupements dont le siège est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 ter, qui sont fiscalement domiciliés dans un Etat, autre que la France, membre de la Communauté européenne, en Islande ou en Norvège ;

- les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés détenant directement ou par l'intermédiaire d'une société de personnes un immeuble en France, même si leur siège est situé dans un Etat membre de la Communauté européenne.

Voir le tableau récapitulatif n° 1 en annexe à la présente fiche.

37. Clause de non-discrimination. La différence de taux prévue à l'article 244 bis A du CGI est fondée sur la résidence du contribuable. Ce régime n'est pas contraire aux clauses de non-discrimination des conventions fiscales internationales qui proscrivent seulement les inégalités fondées sur la nationalité.

38. Date d'appréciation. La qualité de résident d'un Etat membre de la Communauté européenne s'apprécie à la date de la cession du bien. C'est également à cette date que doit être apprécié le fait qu'un Etat est membre de la Communauté européenne.

La preuve de la résidence fiscale du contribuable peut être apportée par tout moyen. Elle peut notamment résulter de la fourniture d'un avis d'imposition à ou aux impôts qui tiennent lieu d'impôt sur le revenu dans cet Etat ou un document en tenant lieu établi par l'administration fiscale de cet Etat.

CHAPITRE 3 : RECOUVREMENT DU PRÉLÈVEMENT

39. Il convient d'examiner successivement les modalités de recouvrement, la nécessité de désigner un représentant accrédité et les obligations déclaratives.

Le tableau n° 2 figurant en annexe à la présente fiche récapitule les différentes hypothèses au regard de la nécessité de désigner un représentant accrédité et les obligations déclaratives.

Section 1 : Modalités de recouvrement

40. Obligation au paiement. Le prélèvement est acquitté sous la responsabilité d'un représentant que le contribuable domicilié hors de France doit, sauf cas de dispenses automatiques, obligatoirement désigner.

41. Modalités de recouvrement. Les modalités de recouvrement sont définies par l'article 171 quater de l'annexe II au CGI, qui distingue selon que la cession est ou non constatée par un acte :

- pour les cessions constatées par un acte (en règle générale, des cessions d'immeubles ou de droits immobiliers), le prélèvement est recouvré dans les conditions prévues en matière de droits d'enregistrement par les articles 1701 à 1712 du CGI. Il est acquitté dans le délai prévu pour la formalité de l'enregistrement ou de la publicité foncière et préalablement à l'exécution de celle-ci ;

- pour les cessions non constatées par un acte, il est fait application des règles prévues au titre IV du livre des procédures fiscales pour les impôts recouvrés par les comptables de la direction générale des impôts. Le prélèvement est acquitté dans le délai d'un mois à compter de la date de la cession.

42. Expropriations. La déclaration de plus-value doit être souscrite et le prélèvement acquitté dans le délai d'un mois à dater du paiement de l'indemnité d'expropriation (ou du solde de celle-ci) ou, le cas échéant, de la notification de sa consignation.

43. 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 (CGI, art. 1770 quinquies) ainsi que de l'intérêt de retard (CGI, art. 1727). C'est le représentant accrédité du contribuable ayant réalisé la plus-value qui est tenu au paiement de cette amende et de l'intérêt de retard.

Section 2 : Désignation d'un représentant accrédité

44. Le prélèvement prévu par l'article 244 bis A du CGI est acquitté sous la responsabilité d'un représentant accrédité. Toutefois, sous certaines conditions, certains contribuables peuvent être dispensés de l'obligation de désigner un représentant accrédité. Voir le tableau récapitulatif n° 2 en annexe à la présente fiche.

Il convient de distinguer selon qu'il s'agit de :

- personnes physiques domiciliées hors de France et associés personnes physiques domiciliés hors de France de sociétés de personnes ayant leur siège en France ;

- personnes morales ou organismes, associés personnes morales de sociétés de personnes ayant leur siège en France et associés personnes physiques ou morales de sociétés étrangères.

A. PERSONNES PHYSIQUES

45. Pour les personnes physiques domiciliées hors de France et les associés personnes physiques non-résidentes de sociétés de personnes ayant leur siège en France, deux dispositifs coexistent en matière de représentation fiscale :

- le premier, qui est le régime de droit commun, oblige les redevables à désigner auprès de l'administration fiscale un représentant domicilié en France ;

- le second, par dérogation au régime de droit commun, est celui de la dispense de désignation de représentant accrédité en France. Cette dispense est automatique en fonction de critères déterminés par l'administration.

1. Désignation d'un représentant accrédité

46. Nécessité de désigner un représentant accrédité. En principe, les contribuables domiciliés hors de France passibles du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI doivent se faire représenter auprès de l'administration fiscale par un représentant accrédité en France. La désignation d'un représentant accrédité concerne toute nature de cession entrant dans le champ de l'article 244 bis A du CGI.

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

47. Qualité du représentant accrédité. Les contribuables domiciliés hors de France ne peuvent se faire représenter auprès de l'administration que par :

- l'acheteur du bien s'il est fiscalement domicilié en France ;
- les banques et établissements financiers exerçant leur activité en France ;
- les personnes agréées à cet effet par l'administration (voir n° 50. pour les agréments permanents).

Par ailleurs, il est rappelé qu'un notaire ou un avocat ne peuvent être représentant fiscal au sens de l'article 244 bis A du CGI.

48. Modalités de désignation. L'accréditation est accordée sur demande du contribuable et après instruction du dossier par l'administration dans les conditions habituelles (moralité fiscale du représentant proposé, examen de sa solvabilité, éventuellement garanties complémentaires).

Il est rappelé que le représentant accrédité est responsable des conséquences du contrôle ultérieur exercé, le cas échéant, par l'administration.

49. Instruction de la demande de désignation. La compétence du service chargé de l'instruction de la demande de désignation de représentant accrédité est définie en fonction :

- du lieu de situation de l'immeuble ou des droits immobiliers s'y rapportant ;
- du siège de la société concernée en cas de cession d'actions ou de parts de sociétés non cotées à prépondérance immobilière.

Lorsque le lieu de situation des biens (immeuble ou droits immobiliers) ou du siège de la société à prépondérance immobilière (cession d'actions et de parts) est situé dans PARIS intra-muros, la direction spécialisée des impôts pour la région d'Ile-de-France et pour Paris (D.S.I.P.), 25, place de la Madeleine - 75380 PARIS CEDEX 08, est seule compétente.

Dans les autres cas, la demande est adressée au directeur des services fiscaux territorialement compétent ou à l'inspection de fiscalité immobilière, si cette tâche a fait l'objet d'une mesure de déconcentration.

50. Agrément permanent. L'administration a la possibilité de délivrer un agrément général qui dispense le représentant fiscal qui en fait l'objet d'obtenir une accréditation pour chaque opération déterminée. Un agrément permanent de représentation fiscale a ainsi été délivré aux sociétés suivantes :

- Accréditéco - 1, rue Thérèse - 75001 PARIS – tél : 01 42 44 12 50 ;
- Sarf Azur – 455, Promenade des Anglais – Aéroport – Arénas- 06200 NICE – tél : 04 93 21 14 15 ;
- Sarf Grand Est – 16, quai Kléber – 67000 STRASBOURG – tél : 03 88 22 22 11 ;
- Sarf Mont-Blanc – International Business Park – Europa 1 – 74160 ARCHAMPS – tél : 04 50 82 00 22 ;

- Sarf Provence – 14 A, Boulevard Mirabeau – 13210 SAINT REMY DE PROVENCE – tél : 04 90 92 19 19 ;
- Société Accréditée de Représentation Fiscale – 2, rue des Petits Pères – 75002 PARIS – tél : 01 42 86 00 18 ;
- Société Financière Accréditée – 41, Avenue Montaigne – 75008 PARIS – tél : 01 47 23 82 82 ;
- Société Financière Accréditée – Bureau de Nice – 3, Avenue Baquis – 06000 NICE – tél : 04 93 82 32 53

51. Refus de dépôt. Lors de la réquisition de la formalité fusionnée ou de la formalité de l'enregistrement, à défaut de dépôt de déclaration n° 2048-Imm comportant la désignation d'un représentant accrédité, la conservation des hypothèques ou la recette des impôts refuse l'accomplissement de cette formalité au déposant (cf., respectivement, BOI 10 E-1-77 n° 14 et DB 7 A 4123 n° 17).

2. Dispense de désignation d'un représentant accrédité

52. Dispense automatique. Par dérogation, l'administration fiscale autorise des dispenses automatiques de représentant accrédité dans les cas où les cessions remplissent l'un des critères définis ci-après.

La dispense automatique s'applique, sans demande préalable du contribuable, dès lors que l'un des critères déterminés ci-après est rempli. En pratique, le notaire n'a donc plus à soumettre aux services fiscaux le projet d'acte de cession en cause ainsi que le projet de déclaration de plus-value y afférent pour obtenir la dispense. Le rédacteur de l'acte apprécie lui-même si les critères ouvrent droit au bénéfice de la dispense automatique.

- a) Cession dont le prix est inférieur ou égal à 150 000 €

53. Appréciation par cédant. La dispense automatique s'applique aux cessions dont le prix est inférieur ou égal à 150 000 €. Ce seuil s'apprécie par cédant.

En cas d'indivision, il y a lieu d'apprécier ce seuil par rapport à la quote-part totale de chaque indivisaire concerné pour savoir s'il entre dans le cadre de la dispense automatique. En cas de démembrement de propriété, il convient également d'apprécier ce seuil pour chacun des titulaires de droits réels (nu-propriétaire, usufruitier).

Pour un couple marié, quel que soit son régime matrimonial, le seuil de 150 000 € s'apprécie par rapport à la totalité du prix de la cession, de sorte que le couple est considéré comme un seul cédant. Il en est de même pour des personnes ayant conclu un pacte civil de solidarité (PACS) soumises à une imposition commune.

54. Appréciation par rapport au prix de cession de l'immeuble. Le seuil de 150 000 € s'apprécie uniquement par rapport au prix de cession correspondant à l'immeuble ou aux droits immobiliers tel qu'il est stipulé dans l'acte (voir sur la valorisation des biens meubles, n° 24 de l'instruction).

Ainsi, lorsque le prix de cession convenu dans l'acte comprend la commission versée à un intermédiaire, le montant de cette commission ne doit pas être soustrait du prix pour apprécier le seuil. En revanche, pour le calcul de la plus-value, cette somme pourra venir en diminution du prix de cession.

En cas d'acte mixte, la partie du prix relative aux meubles n'est pas prise en compte pour établir si la cession est inférieure ou égale à 150 000 €.

55. Cas particulier des sociétés de personnes françaises. En cas de cession par une société qui relève des articles 8 à 8 ter du CGI et dont le siège est en France, le 2^{ème} alinéa de l'article 150 VF du CGI prévoit que l'impôt sur le revenu afférent à la plus-value dû par les associés qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France est acquitté, à compter du 1^{er} janvier 2005, par la société ou le groupement selon les modalités prévues à l'article 244 bis A du même code.

Le seuil de 150 000 € s'apprécie en faisant la somme de la quote-part du prix de cession correspondant aux droits des associés personnes physiques résidant hors de France et personnes morales ou organismes ayant leur siège hors de France, quel que soit le régime d'imposition ou d'exonération des plus-values applicables.

- b) Cession d'un bien détenu depuis plus de 15 ans

56. La dispense automatique s'applique aux cessions bénéficiant d'une exonération de plus-value compte tenu de la durée de détention du bien (bien détenu depuis plus de 15 ans), quel que soit le prix de cession.

B. PERSONNES MORALES OU ORGANISMES

57. Désignation obligatoire d'un représentant accrédité. La désignation d'un représentant accrédité en France est obligatoire pour :

- les personnes morales ou organismes dont le siège est hors de France ;
- les associés personnes morales dont le siège est hors de France de sociétés de personnes ayant leur siège en France ;
- les associés personnes physiques ou morales de sociétés ou organismes dont le siège est hors de France.

58. Portée de l'accréditation obligatoire. La désignation obligatoire d'un représentant accrédité concerne toutes les cessions d'immeubles ou de droits immobiliers réalisées par les personnes morales ou organismes soumis au prélèvement, quels que soient la nature, le prix ou l'origine de propriété de la cession ainsi que la qualité du cédant.

59. Modalités de désignation du représentant accrédité. La désignation obligatoire du représentant accrédité s'effectue dans les conditions définies ci-dessus.

60. Agrément permanent. L'administration a la possibilité de délivrer un agrément général qui dispense le représentant fiscal qui en fait l'objet d'obtenir une accréditation pour chaque opération déterminée. Un agrément permanent de représentation fiscale a ainsi été délivré aux sociétés mentionnées au n° 50. de la présente fiche.

61. Instruction de la demande d'accréditation. Il convient de se reporter aux précisions figurant au n° 49. de la présente fiche.

C. RESPONSABILITE DU REPRESENTANT

62. Accomplissement des formalités. Les formalités que doit remplir le représentant aux lieu et place du non-résident sont :

- celles incombant à la généralité des résidents, soit au moment de la rédaction de l'acte, soit au moment de l'enregistrement de l'acte ;
- celle incombant aux non-résidents et relative au dépôt de la déclaration de plus-value.

63. Débiteur de l'impôt. En imposant la désignation d'un représentant qui s'engage à acquitter l'impôt aux lieu et place du contribuable non domicilié en France, les articles 244 bis A du CGI et 171 quater de l'annexe II à ce code ne dispensent pas ce dernier, qui conserve la qualité de redevable légal, de son obligation au paiement. Le contribuable au même titre que son représentant fiscal, peuvent donc être indistinctement poursuivis par l'administration pour la totalité de l'impôt dû.

Mais il est dans l'esprit des textes, qui tiennent compte des difficultés que le service rencontrerait pour contraindre le contribuable non domicilié en France sur ses biens situés à l'étranger, d'obtenir le paiement auprès du représentant.

64. Fondement de l'obligation du représentant. L'obligation au paiement du représentant résulte à la fois de la loi, qui prévoit expressément sa responsabilité ès-qualités, et de l'engagement qu'il souscrit sur la déclaration elle-même.

En s'engageant à acquitter les sommes dues aux lieu et place du non-domicilié, le représentant s'assimile au contribuable lui-même. L'administration estime dès lors qu'il répond de l'obligation sur ses biens personnels qui peuvent être poursuivis selon la même procédure et avec les mêmes garanties que s'il s'agissait de ceux du contribuable.

65. Portée de la représentation. Dans la mesure où il résulte clairement de l'acte imposable soumis à la formalité ou, à défaut, d'un document annexe à la déclaration, que le non-domicilié figurant comme vendeur dans la déclaration de plus-values, a bien désigné comme représentant la personne qui y est portée en cette qualité, il y a lieu de considérer que les notifications propres à la procédure fiscale et concernant le non-domicilié sont valablement faites au représentant.

66. Délai de reprise. Compte tenu des termes de son engagement, le représentant n'est normalement déchargé qu'à l'expiration du délai de reprise dont bénéficie l'administration. À cet égard, il est rappelé que, conformément à l'article L. 169 A du LPF, le droit de reprise de l'administration expire, s'agissant de l'assiette de l'impôt, à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (c'est-à-dire l'année de la vente, en règle générale celle de la signature de l'acte authentique, ou de l'événement générateur de la plus-value, sauf acte interruptif de prescription).

Section 3 : Obligations déclaratives

67. Les déclarations de plus-values doivent être établies sur un modèle fixé par l'administration :

- en cas de cession d'un immeuble ou de droits relatifs à un immeuble, il convient de déposer une déclaration établie sur l'imprimé n° 2048 Imm. Ce nouvel imprimé se substitue, depuis le 1^{er} février 2005, aux imprimés n° 2048 Imm, 2090 et 2090 bis ;

- en cas de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière, il convient de déposer une déclaration établie sur l'imprimé n° 2048 M. Ce nouvel imprimé se substitue, depuis le 1^{er} février 2005, aux imprimés n° 2048 M, 2090 et 2090 bis.

Ainsi, il n'est servi qu'un seul imprimé en fonction de la nature du bien cédé que la plus-value soit réalisée par un contribuable résident ou non-résident, personne physique ou personne morale.

A. PERSONNES PHYSIQUES

68. Principe. Une déclaration n° 2048 Imm ou 2048 M doit être déposée auprès du service compétent, accompagnée, s'il y a lieu, du paiement du prélèvement.

Toute déclaration déposée doit comprendre les éléments de liquidation même si celle-ci conduit à un résultat égal à zéro, voire négatif. Doivent au moins être mentionnés, le prix de vente, le prix d'acquisition et le résultat. A défaut (mention « NEANT » par exemple), la déclaration n° 2048 Imm ou 2048 M sera considérée comme non déposée.

69. Exceptions. Deux exceptions sont prévues.

Le contribuable personne physique est dispensé de produire une déclaration de plus-value n° 2048 Imm ou 2048 M auprès de la conservation des hypothèques ou de la recette des impôts, à l'appui de l'acte soumis à la formalité, en cas de :

- cession portant sur un bien détenu depuis plus de 15 ans ;
- cession dont le prix est inférieur ou égal à 15 000 €.

Dans ce cas de dispense de dépôt de déclaration n° 2048 Imm ou 2048 M, le notaire ou le déposant doit indiquer, dans la rubrique « Déclarations fiscales » de l'acte de vente, la mention attestant du bénéfice de cette dispense ainsi que son motif. Ces mentions doivent être également portées sur les extraits d'acte que les notaires continuent à établir et à remettre au service conformément à l'article 860 du CGI.

Par ailleurs, les fonctionnaires et agents de l'Etat en poste à l'étranger sont en principe domiciliés fiscalement en France. Il est toutefois admis que l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI s'applique. Il paraît dès lors également possible d'admettre qu'aucune déclaration ne soit déposée lorsque la plus-value est exonérée en application de ces dispositions. Cette mesure est toutefois subordonnée à la condition que l'acte de cession soumis à la formalité fusionnée ou présenté à l'enregistrement précise, sous peine de refus de dépôt ou de la formalité d'enregistrement, la nature et le fondement de cette exonération.

Voir le tableau récapitulatif n° 2 en annexe à la présente fiche.

70. Refus de dépôt. Lors de l'accomplissement de la formalité fusionnée à la conservation des hypothèques ou de la formalité de l'enregistrement à la recette des impôts, le service doit vérifier que le notaire ou le déposant a effectivement porté dans l'acte de vente et l'extrait d'acte les mentions autorisant le non-dépôt de la déclaration n° 2048 Imm ou 2048-M ainsi que son motif.

En l'absence de ces mentions, le service doit refuser la formalité au motif du défaut de dépôt de la déclaration de plus-value n° 2048 Imm ou 2048 M (BOI 10 E-1-77 n° 14 et DB 7 A 4123 n° 17).

B. PERSONNES MORALES OU ORGANISMES

71. Principe. Lors de la réquisition de la formalité fusionnée ou de la formalité de l'enregistrement, à défaut de dépôt de déclaration de plus-value comportant la désignation d'un représentant accrédité, la conservation des hypothèques ou la recette des impôts refuse l'accomplissement de cette formalité au déposant.

CHAPITRE 4 : CARACTERE LIBERATOIRE DU PRELEVEMENT

72. Le caractère libératoire du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI varie selon que le cédant est assujéti ou non à l'impôt sur le revenu.

A. CEDANT ASSUJETTI A L'IMPOT SUR LE REVENU

73. Caractère libératoire. Le prélèvement mentionné à l'article 244 bis A du CGI libère les contribuables qui ne sont pas fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du code précité, de l'impôt sur le revenu dû en raison des sommes qui ont supporté ce prélèvement.

74. Caractère définitif. Ce dernier a donc un caractère définitif et les revenus correspondants sont exclus de plein droit du revenu global soumis à l'application du barème progressif. Par suite, le montant du prélèvement n'est pas imputable sur le montant de l'impôt sur le revenu, que ce dernier soit calculé à raison des revenus de source française ou en fonction de la valeur locative de la résidence.

B. CEDANT NON-ASSUJETTI A L'IMPOT SUR LE REVENU

75. Caractère non libératoire. Ce prélèvement n'est pas libératoire de l'impôt. Il vient toutefois s'imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû en France, au titre de l'exercice fiscal de réalisation de la plus-value, par la personne morale non-résidente, à raison de l'ensemble des produits dont l'imposition est réservée à la France par les conventions fiscales internationales.

76. Restitution de l'excédent. Lorsque le prélèvement excède l'impôt sur les sociétés dû en France par la personne morale non-résidente au titre de l'année de réalisation de la plus-value, l'excédent est restitué. La restitution de l'excédent du prélèvement s'effectue sur réclamation du contribuable. L'admission de cette réclamation est subordonnée à la souscription intégrale et conforme des imprimés déclaratifs.

TABLEAU RECAPITULATIF N° 1
TAUX D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES IMMOBILIERES
 (applicable à compter du 1^{er} janvier 2005)

		Dispositions applicables	Taux applicable	Prélèvements sociaux (3)
Personnes physiques				
Résidents de France		150 U - 200 B	16 %	11 %
Résidents hors de France	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)	244 bis A	16 %	/
	résident d'un autre Etat	244 bis A	33 1/3 %	/
Sociétés dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés				
Sociétés dont le siège est situé en France				
Associé personne physique	résident en France	150 U – 200 B	16 %	11 %
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)	150 U – 200 B	16 %	/
	résident d'un autre Etat	150 U 200 B - a	33 1/3 %	/
Associé personne morale	résident en France	150 U 200 B - a ou autre catégorie IR ou IS (2)	16 % ou taux IR ou IS	/
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)	150 U ou 244 bis A (4)	33 1/3 %	/
	résident d'un autre Etat	150 U ou 244 bis A (4)	33 1/3 %	/
Sociétés dont le siège est situé hors de France				
Associé personne physique	résident en France	244 bis A	16 %	11 %
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)		16 %	/
	résident d'un autre Etat		33 1/3 %	/
Associé personne morale	résident en France	244 bis A (4)	33 1/3 %	/
	résident d'un Etat membre de la Communauté européenne (1)		33 1/3 %	/
	résident d'un autre Etat		33 1/3 %	/
Autres sociétés				
Sociétés dont le siège est situé en France		IS	Taux IS	/
Sociétés dont le siège est situé hors de France		244 bis A (4)	33 1/3 %	/

(1) + Islande et Norvège.

(2) Selon le régime d'imposition des associés (CGI art.238 bis K)

(3) Pour l'imposition des plus-values des particuliers

(4) Assiette du prélèvement spécifique lorsque le cédant (ou l'associé) n'est pas assujéti à l'impôt sur le revenu.

TABLEAU RECAPITULATIF N° 2
CONSEQUENCES AU REGARD DE LA REPRESENTATION FISCALE
ET DES OBLIGATIONS DECLARATIVES
 (applicables à compter du 1^{er} janvier 2005)

	Désignation d'un représentant fiscal	Dépôt d'une déclaration
Personnes physiques domiciliées hors de France		
Associés personnes physiques domiciliés hors de France de sociétés de personnes ayant leur siège en France		
Prix inférieur ou égal à 15 000 €	non	non
Prix compris entre 15 000 € et 150 000 € (1) - si la cession donne lieu à une imposition - si la cession ne donne pas lieu à une imposition ou est exonérée	non	oui
	non	oui
Prix (1) supérieur à 150 000 € - si la cession donne lieu à une imposition - si la cession ne donne pas lieu à une imposition ou est exonérée	oui	oui
	oui	oui
Bien détenu depuis plus de 15 ans quel que soit le prix de cession	non	non
Personnes morales ou organismes dont le siège est hors de France		
Associés personnes morales dont le siège est hors de France de sociétés de personnes ayant leur siège en France		
Associés personnes physique ou personnes morales (résidents ou non-résidents) de sociétés ayant leur siège hors de France		
Toutes cessions	oui	oui

(1) ou fraction du prix correspondant au total des parts des associés non-résidents