

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS

8 M-1-06

N° 29 du 16 FEVRIER 2006

PLUS-VALUES IMMOBILIERES DES PARTICULIERS. EXONERATION PARTICULIERE EN FAVEUR DE L'HABITATION EN FRANCE DES NON-RESIDENTS. ARTICLE 27 DE LA LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2005 (LOI N° 2005-1720 DU 30 DECEMBRE 2005).

(C.G.I., art. 150 U-II 2°)

NOR : BUD F 06 20400 J

Bureau C2

P R E S E N T A T I O N

L'article 27 de la loi de finances rectificative pour 2005 élargit l'exonération particulière en faveur de l'habitation en France des non-résidents en la rendant applicable aux deux premières cessions, et non plus simplement à la première cession (CGI, art. 150 U-II 2°).

Pour être exonérée la seconde cession doit toutefois remplir, en plus des conditions applicables jusqu'à présent à la seule première cession, les deux conditions cumulatives suivantes : porter sur l'unique propriété en France du non-résident ; intervenir plus de cinq ans après la première cession exonérée.

Les nouvelles dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values immobilières réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2006.

●

Introduction

1. L'article 10 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) a prévu une exonération particulière des 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.

Cette exonération s'applique dans la limite d'une résidence par contribuable et à la 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°).

2. A compter du 1^{er} janvier 2005, l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 (n° 2004-1485 du 31 décembre 2004) réserve cette exonération 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 (voir BOI 8 M-1-05, fiche n° 14, n°s 17 et s. qui se substitue notamment à la fiche n° 14 du BOI 8 M-1-04).

3. L'article 27 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005) élargit l'exonération particulière en faveur de l'habitation en France des non-résidents en la rendant applicable aux deux premières cessions, et non plus simplement à la première cession.

Pour être exonérée la seconde cession doit toutefois remplir, en plus des conditions applicables jusqu'à présent à la seule première cession, les deux conditions suivantes :

- porter sur l'unique propriété en France du non-résident ;
- intervenir plus de cinq ans après la première cession exonérée.

Section 1 : Conditions communes aux exonérations des deux premières cessions

4. L'article 27 de la loi de finances rectificative pour 2005 ne modifie pas les conditions de l'exonération applicable à la première cession de l'habitation en France des non-résidents. En particulier, l'exonération particulière reste subordonnée à des conditions tenant à la qualité du non-résident, à la domiciliation fiscale antérieure en France et à la libre disposition de l'habitation.

Ces conditions doivent toutefois être remplies à la date de chaque cession pour laquelle le bénéfice de l'exonération est demandé. Elles sont exigées aussi bien pour l'exonération de la première cession que pour celle de la seconde cession.

1. Personnes non-résidentes ressortissantes de la Communauté européenne

5. Il est rappelé que le bénéfice de l'exonération est réservé au cédant qui réunit les trois conditions suivantes : être une personne physique ; être domicilié hors de France au sens de l'article 4 B du CGI (sauf pour les fonctionnaires et agents de l'Etat en poste à l'étranger) ; être ressortissant 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 (voir pour plus de précisions, BOI 8 M-1-05, Fiche n° 14, n°s 18 et 19).

La qualité de ressortissant d'un Etat membre de la Communauté européenne ou assimilé s'apprécie à la date de la cession de chaque bien pour lequel l'exonération est demandée.

2. Condition de domiciliation fiscale en France

6. 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 (voir, pour plus de précisions, BOI 8 M-1-05, Fiche n° 14, n° 20).

3. Habitation en France des non-résidents

7. Chaque bien cédé doit constituer l'habitation en France du contribuable domicilié hors de France. Le contribuable doit avoir la libre disposition de chacun des biens cédés depuis le 1^{er} janvier de l'année précédant celle de la cession (voir pour plus de précisions, BOI 8 M-1-05, Fiche n° 14, n°s 22 et 23).

4. Décompte des cessions exonérées

8. Il est toujours admis de ne pas prendre en compte, pour la détermination du nombre de cessions exonérées, les cessions qui ont bénéficié d'une autre exonération (comme celle en faveur des cessions de biens expropriés par exemple), ou pour lesquelles aucune plus-value n'a été constatée (BOI 8 M-1-05, Fiche n° 14, n° 21).

Section 2 : Conditions supplémentaires liées à l'exonération de la seconde cession

9. Pour être exonérée la seconde cession doit, en plus du respect des conditions mentionnées précédemment (voir n°s 4. à 8.), satisfaire aux deux conditions cumulatives suivantes :

- porter sur l'unique propriété en France du non-résident ;
- intervenir plus de cinq ans après la première cession exonérée.

Si l'ensemble des conditions requises n'est pas réuni, la seconde cession n'est pas exonérée. L'exonération accordée lors de la première cession n'est toutefois pas remise en cause.

1. Le contribuable ne doit pas disposer d'une autre propriété en France au jour de la cession

10. Cession de l'unique propriété en France. Pour bénéficier de l'exonération, le cédant ne doit pas disposer d'une autre propriété en France au jour de la seconde cession.

Autrement dit, le patrimoine immobilier situé en France du non-résident doit être composé uniquement de l'immeuble pour lequel il demande l'exonération. En revanche, rien ne s'oppose à ce qu'il soit locataire d'une habitation en France au jour de la cession.

11. Propriété. Par propriété, il convient d'entendre la détention d'un immeuble ou de parties d'immeubles quelles que soient leur destination (à usage d'habitation ou à usage professionnel), leur nature (bâti ou non bâti) et leur affectation (immeuble donné en location, mis gratuitement à la disposition d'un tiers ou dont le contribuable se réserve la jouissance). Toutefois, il est admis de ne retenir que les seuls immeubles à usage d'habitation détenus par le cédant au jour de la cession.

La détention d'un droit démembré ou d'un droit indivis sur un immeuble d'habitation ou de parts de sociétés civiles, qui détiennent un immeuble d'habitation situé en France, dont la cession est imposable au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI est de nature à priver le contribuable du bénéfice de l'exonération. Il est toutefois admis de ne pas tenir compte des titres de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'impôt sur les sociétés qui détiennent un immeuble d'habitation et que le contribuable pourrait détenir.

12. Propriétés situées en France. Pour l'appréciation de cette condition, seules sont prises en compte les propriétés situées en France ou dans l'un des départements d'outre-mer (Guadeloupe, Martinique, Guyane et Réunion) détenues directement ou indirectement par le contribuable.

2. La seconde cession doit intervenir au moins cinq ans après la première cession exonérée

13. L'unique propriété en France doit être cédée au moins cinq ans après la première cession exonérée.

14. Appréciation du délai de cinq ans. Pour l'appréciation de cette condition, il convient de tenir compte de la date de cession du premier immeuble exonéré en application du 2° du II de l'article 150 U du CGI et de la cession concernée. L'expiration du délai de cinq ans s'apprécie de date à date.

Exemple : un Français s'expatrie aux Etats-Unis en 2005. Il cède le 31 mars 2006 son ancienne habitation dont il a conservé la libre disposition. La plus-value constatée sur cette cession, non couverte par une autre exonération, bénéficie de l'exonération particulière prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI. Il pourra éventuellement bénéficier une nouvelle fois de cette exonération si la cession suivante intervient à compter du 1^{er} avril 2011.

15. Absence de cession durant cinq ans. Pour être exonérée, la seconde cession doit intervenir au moins cinq ans après la première. Ainsi, si une autre cession intervient avant l'expiration de ce délai, ni cette cession ni l'éventuelle cession intervenue après l'expiration de ce délai ne pourront être exonérées.

Toutefois, il est admis de faire abstraction des cessions qui ont bénéficié d'une exonération autre que celle mentionnée au 2° du II de l'article 150 U du CGI ou pour lesquelles aucune plus-value n'a été constatée et qui seraient intervenues entre la première cession et celle pour laquelle le bénéfice de l'exonération est à nouveau demandé.

Exemple : un Français s'expatrie en Grande-Bretagne en 2005. Il cède le 31 mars 2006 son ancienne habitation dont il a conservé la libre disposition. La plus-value constatée sur cette cession, non couverte par une autre exonération, bénéficie de l'exonération particulière.

Si une seconde cession intervient avant le 1^{er} avril 2011, le contribuable ne pourra pas bénéficier de l'exonération pour cette cession. Il ne pourra pas bénéficier non plus de l'exonération pour la cession suivante, même si elle est réalisée après l'expiration du délai de cinq ans, puisqu'il s'agirait alors de la troisième cession. Il en irait différemment si la seconde cession est couverte par une exonération autre que celle mentionnée au 2° du II de l'article 150 U du CGI ou pour laquelle aucune plus-value n'a été constatée.

Section 3 : Entrée en vigueur

16. Les nouvelles dispositions s'appliquent pour l'imposition des plus-values immobilières réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2006.

Seules les cessions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006 doivent être prises en compte pour l'application de ces dispositions. Il n'est pas tenu compte des cessions d'immeubles intervenues avant cette date quand bien même elles auraient bénéficié de l'exonération prévue au 2° du II de l'article 150 U du CGI ou de celle prévue par l'ancien article 150 C du même code.

Autrement dit, la possibilité de bénéficier de deux cessions exonérées est appréciée à compter du 1^{er} janvier 2006 sans qu'il soit tenu compte d'éventuelles cessions exonérées antérieures à cette date.

Exemple : un Français s'expatrie en Argentine en 2003. Il cède le 15 février 2005 son ancienne habitation dont il a conservé la libre disposition. La plus-value constatée sur cette cession, non couverte par une autre exonération, bénéficie de l'exonération particulière. Si une autre cession intervient à compter du 1^{er} janvier 2006, et qu'elle n'est pas couverte par une autre exonération ou ne donne pas lieu à la constatation d'une plus-value, le contribuable pourra bénéficier une nouvelle fois de l'exonération. Celle-ci sera toutefois considérée comme la « première » cession ouvrant droit au bénéfice de l'exonération.

La Directrice de la Législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

Annexe

Article 27 de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005

I. – Le 2° du II de l'article 150 U du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Les mots : « d'une résidence par contribuable » sont remplacés par les mots : « , par contribuable, des deux premières cessions, » ;

2° Il est ajouté une phrase ainsi rédigée :

« En outre, la seconde cession bénéficie de ces dispositions à la double condition que le contribuable ne dispose pas d'une autre propriété en France au jour de cette cession et qu'elle intervienne au moins cinq ans après la première ; ».

II. – Les dispositions prévues au I s'appliquent pour l'imposition des plus-values immobilières réalisées lors des cessions à titre onéreux intervenues à compter du 1^{er} janvier 2006.