

# **LA DISCRIMINATION DANS LA TAXATION DE LA PLUS-VALUE IMMOBILIÈRE DES NON-RESIDENTS PERSONNES PHYSIQUES : APPROCHE SYNTHÉTIQUE ET PRATIQUE**

**Grégory DAMY**  
**Docteur en droit**  
**Professeur associé à l'Université de Nice Sophia Antipolis**  
**Avocat**  
**Certificats de spécialisation en droit commercial et en droit des sociétés**  
<http://gregorydamy.niceavocats.fr/>

**Béatrice VANN**  
**Licence droit privé droit des affaires**  
**Master II Gestion des contentieux privés**

## **Taxation de la plus-value immobilière**

### **Sommaire**

**Des décisions récentes ont été rendues en matière de taxation de la plus-value immobilière des personnes physiques non-résidentes de l'Union européenne et de l'Espace économique européen. En la matière, l'Administration fiscale a tendance à taxer au taux le plus fort. Le taux de 33,1/3% est appliqué aux résidents hors Union européenne et hors Espace économique européen. Mais la plupart des Etats ont signé une convention fiscale bilatérale avec la France, contenant une clause de non-discrimination. Selon la jurisprudence, cette clause permet aux contribuables établis à l'étranger et possédant un immeuble en France, d'être taxés au taux plus avantageux de 19%. Le raisonnement peut être appliqué aux autres ressortissants d'Etats tiers à l'Union européenne (U.E.) et à l'espace économique européen (E.E.E.) et n'y résidant pas, ce qui ouvre la voie à un grand nombre de contentieux à venir.**

**1. - L'article 17 de la Déclaration des droits de l'homme et du Citoyen du 16 août 1789 protège le droit de propriété en ce que « *La propriété étant un droit inviolable et sacré, nul ne peut en être privé, si ce n'est lorsque la nécessité publique, légalement constatée, l'exige évidemment, et sous la condition d'une juste et préalable indemnité.* »**

**2. - Le droit de propriété est également protégé par l'article premier du Protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, du 20 mars 1952. L'article premier dispose en son alinéa premier « *Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.* » Cependant, l'alinéa 2 permet aux « *Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes.*»**

**3. - Ces deux alinéas précités contiennent tout l'enjeu de l'analyse présentée. En effet, la plus-value immobilière résultant de l'aliénation d'un immeuble fait l'objet d'une taxation par le**

pays où se situe le bien. La solution est logique concernant les nationaux français résidents en France.

4. - La question se pose en matière de taxation de la plus-value immobilière des non-résidents en France pour les immeubles situés en France. Cette taxation est réalisée par l'application d'un taux variant selon la situation du contribuable. Elle peut être taxée à un taux de 33,1/3% ou à un taux de 19%.

L'Administration fiscale utilise un curieux raisonnement pour taxer les plus-values immobilières des non-résidents en France au taux de 33,1/3% malgré la présence d'une clause de non-discrimination contenue dans les conventions fiscales bilatérales ratifiées par la France et l'autre Etat signataire hors U.E. et hors E.E.E..

5. - La jurisprudence a rejeté le raisonnement de l'Administration fiscale dans plusieurs décisions et permet la réduction du taux de taxation de 33,1/3% à 19% (16% avant le 1<sup>er</sup> janvier 2011). Également, elle ouvre la voie à de possibles contestations du taux de taxation des résidents domiciliés fiscalement hors UE et hors E.E.E..

6. - Cela amène à se pencher sur la démarche de la jurisprudence en matière de taxation de la plus-value immobilière des suisses (I) pour envisager les possibilités de contestation ouvertes par la jurisprudence administrative (II).

## **I. - La jurisprudence en matière de taxation de la plus-value immobilière des personnes physiques résidentes hors UE et hors E.E.E**

7. - En fiscalité internationale, le régime de l'imposition des plus-values immobilières (A) est fixé par les conventions fiscales bilatérales. Celles-ci contiennent le plus souvent une clause de non-discrimination qui a été appliquée aux personnes fiscalement domiciliées en Suisse (B).

### **A. - Le régime de l'imposition des plus-values immobilières en fiscalité internationale**

8. - L'article 244 bis A du Code général des Impôts précise le taux de taxation applicable aux plus-values réalisées lors de la cession des biens ou droits par renvoi à l'article 219 dudit code qui fixe le taux de taxation à 33,1/3%.

L'article 244 bis A ajoute une dérogation au premier alinéa en ce que « *les personnes physiques, les associés personnes physiques de sociétés ou groupements dont les bénéficiaires sont imposés au nom des associés et les porteurs de parts, personnes physiques, de fonds de placement immobilier mentionnés à l'article 239 nonies, **résidents d'un Etat membre de l'Union européenne ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales**, sont soumis au prélèvement selon le taux fixé au premier alinéa de l'article 200 B. Par dérogation aux premier et présent alinéas, le taux est porté à 50 % lorsque les plus-values sont réalisées par ces mêmes personnes ou organismes lorsqu'ils sont domiciliés, établis ou constitués hors de France dans un Etat ou territoire non coopératif*<sup>Note 1</sup> au sens de l'article 238-0 A ».

9. - L'article 200 B prévoit un taux plus favorable de 19% (depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011) applicable aux résidents en France ou résidents communautaires pour les plus-values réalisées dans les conditions prévues aux articles 150 U à 150 UB.

10. - L'article 150 U du Code général des impôts dispose que « *I - (...) les plus-values réalisées par les personnes physiques ou les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, lors de la cession à titre onéreux de biens immobiliers bâtis ou non bâtis ou de droits relatifs à ces biens, sont passibles de l'impôt sur le revenu dans les conditions prévues aux articles 150 V à 150 VH* ».

11. - Concernant les étrangers nationaux d'un Etat signataire d'une convention fiscale bilatérale avec la France, le pays taxateur de la plus-value immobilière est celui du lieu de situation de l'immeuble faisant l'objet de l'aliénation.

12. - Exception faite de quelques conventions fiscales bilatérales conclues avec la France, les conventions contiennent le plus souvent une clause de non-discrimination. Cette clause de non-discrimination a pour but de protéger les nationaux d'une législation étrangère qui serait discriminatoire.

13. - Ainsi, l'exemple de la Convention franco-suisse du 9 septembre 1966 peut être pris puisque celle-ci a fait l'objet d'un contentieux qui sera développé ci-après :

La Convention franco-suisse dispose en son article 15 paragraphe 4 que : « *1.(1) Les gains provenant de l'aliénation des biens immobiliers, tels qu'ils sont définis à l'alinéa 1er du paragraphe 2 de l'article 6, sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés* », c'est-à-dire en France ou en Suisse, selon le pays dans lequel se trouve le bien immobilier.

14. - La clause de non-discrimination présente dans la convention à l'article 26 paragraphe 1 se présente en ces termes : « *1. Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation.* »

La plus-value immobilière provenant de l'aliénation d'un immeuble situé en France doit être taxée en France selon les dispositions de la loi française.

C'est donc le taux de 33,1/3% qui doit être appliqué aux résidents hors U.E et hors E.E.E.

15. - Mais la clause de non-discrimination peut faire échec à l'application de ce taux de 33,1/3%. C'est la solution qui a été retenue par le juge administratif.

### **B.L'application de la clause de non-discrimination aux résidents suisses.**

16. - Plusieurs décisions sont intervenues concernant le taux appliqué à l'imposition de la plus-value immobilière résultant de la vente d'un bien immobilier situé en France et appartenant à un ressortissant suisse résident en Suisse <sup>Note 2</sup> :

---

Note 1. Au 1<sup>er</sup> janvier 2012 : Bostwana, Brunei, Guatemala, Iles Marshall, Montserrat, Nauru, Niue, Philippines

Note 2. Droit fiscal n° 3, 19 Janvier 2012, comm. 68, *Imposition de plus-values immobilières constatées par des résidents suisses au taux de 33 1/3 % et non de 16 % (CGI, art. 244 bis A) : discrimination au regard de l'article 15 de la convention franco-suisse ?*

- CAA VERSAILLES 19 janvier 2012<sup>Note 3</sup>
- CAA VERSAILLES 21 juillet 2011<sup>Note 4</sup>
- TA GRENOBLE 23 novembre 2011<sup>Note 5</sup>

**17.** - Dans le cadre particulier de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966, le juge administratif a pu faire échec à l'argumentation tenue par l'Administration fiscale en déployant les effets de la clause de non-discrimination contenue dans la convention.

**18.** - L'argumentation de l'Administration fiscale consistait à considérer que le critère de la résidence était applicable, ce qui lui permettait de taxer la plus-value immobilière au taux de 33,1/3% selon la loi fiscale française au regard du contribuable résidant hors de l'U.E. et de l'E.E.E..

**19.** - Le juge administratif a pu écarter la taxation de 33,1/3% en faisant prévaloir la clause de non-discrimination. Ainsi, le juge administratif soutient que l'article 244 bis A du Code général des impôts prévoit une taxation dérogatoire aux taux de 19% (16% avant le 1<sup>er</sup> janvier 2011) qui doit être appliquée également aux ressortissants et résidents d'un Etat hors U.E. et E.E.E. en vertu de l'application de la clause de non-discrimination contenue dans la convention franco-suisse en son article 26 paragraphe 1 : « *Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation.* »

**20.** - Les stipulations de l'article 15 de la convention franco-suisse imposent que le calcul du prélèvement libératoire soit effectué par l'application d'un même taux à une même assiette. Le calcul doit être effectué dans les mêmes conditions que le bénéficiaire soit résident de l'un ou de l'autre Etat contractant. L'article 15 faisant ainsi obstacle à l'application du taux de 33,1/3%.

**21.** - Il est indéniable que l'Administration fiscale traite de manière injustifiée et discriminatoire les ressortissants des Etats hors U.E. et E.E.E. en leur appliquant systématiquement le taux de 33,1/3% dans l'imposition de leur plus-value immobilière taxée en France.

**22.** - La jurisprudence a su rétablir une égalité de traitement en se fondant sur les dispositions concernant la taxation de la plus-value immobilière résultant de l'aliénation du bien dans le pays de situation de l'immeuble et, sur la clause de non-discrimination contenue dans la convention.

Dès lors, il est possible d'envisager l'application d'une solution identique pour des ressortissants d'autres pays (l'exception de la Suisse), hors U.E. et E.E.E. faisant face à la même problématique.

La jurisprudence ouvre ainsi de grandes possibilités de contestations.

---

Note 3. CAA Versailles, 6e ch., 19 janv. 2012, n° 11VE00789, Inédit au recueil Lebon

Note 4. CAA Versailles, 6e ch., 21 juill. 2011, n° 10VE04101, M. Wolf Von Guggenberger : JurisData n° 2011-023206

Note 5. TA Grenoble, 4e ch., 23 nov. 2011, n° 0605508, Sté Saint-Étienne et M. et Mme Aimé : JurisData n° 2011-030365.

Il convient de préciser que dans l'espèce, le Tribunal administratif avait validé la taxation à 33,1/3 % au titre de la plus-value immobilière. La juridiction a estimé que le prélèvement de 16 % est réservé aux associés personnes physiques de sociétés dont les bénéfices sont imposés au nom des associés, ce qui n'était pas le cas en l'espèce. Par conséquent, les sociétés soumises à l'IS seront taxées à 33,1/3 % et les associés de sociétés soumises à l'IR pourront revendiquer le taux réduit.

## II. – L’ouverture de nouvelles voies de recours par la jurisprudence administrative.

**23.** - La jurisprudence peut être appliquée aux ressortissants des Etats hors U.E. et hors E.E.E. (A). Cela permettra également d’envisager une sanction éventuelle de la discrimination sur d’autres fondements (B).

### A. - L’application de la jurisprudence aux ressortissants d’Etats signataires hors U.E. et E.E.E. : tableau récapitulatif

**24.** - Les pays de l’U.E. et de l’E.E.E. bénéficient du taux de taxation de la plus-value immobilière de 19%.

Mais grâce à la clause de non-discrimination contenue dans les conventions fiscales bilatérales, les ressortissants des pays hors U.E. et hors E.E.E. possédant un bien immobilier en France pourront voir leur plus-value résultant de l’aliénation des biens taxée à 19%.

**25.** - Un tableau récapitulatif sur les conventions passées entre la France et un pays hors U.E. et hors E.E.E. permet d’élargir la vision de la situation actuelle :

| Pays            | Date de signature | Art. sur le lieu d’imposition de la plus-value immobilière | Clause de non-discrimination                    |                                            | Partie à la Convention EDH |
|-----------------|-------------------|------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|--------------------------------------------|----------------------------|
| Afrique du Sud  | 8 novembre 1993   | Art. 13, 1, a.                                             | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux ressortissants              |                            |
| Albanie         | 24 décembre 2002  | Art. 13, 1, a.                                             | Art. 25, 1.                                     |                                            | X                          |
| Algérie         | 17 octobre 1999   | Art. 13, 1, a.                                             | Art. 25, 1.                                     | Applicable aux ressortissants              |                            |
| Arabie Saoudite | 18 février 1982   | Art. 9                                                     | Ne contient pas de clause de non-discrimination |                                            |                            |
| Argentine       | 4 avril 1979      | Art. 13, 1.                                                | Art. 25, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants |                            |
| Arménie         | 9 décembre 1997   | Art. 13, 1, a.                                             | Art. 24, 1, a.                                  |                                            | X                          |
| Australie       | 20 juin 2006      | Art. 13                                                    | Ne contient pas de clause de non-discrimination |                                            |                            |
| Azerbaïdjan     | 20 décembre 2001  | Art. 13, 1, a.                                             | Art. 24, 1, a.                                  |                                            | X                          |
| Bangladesh      | 9 mars 1987       | Art. 13, 1.                                                | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants |                            |
| Bahreïn         | 10 mai 1993       | Art. 11                                                    | Ne contient pas de clause de non-discrimination |                                            |                            |
| Bolivie         | 15 décembre 1994  | Art. 13, 1.                                                | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants |                            |
| Botswana        | 15 avril 1999     | Art. 13, 1, a.                                             | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants |                            |
| Brésil          | 10 septembre 1971 | Art. 13, 1.                                                | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux ressortissants              |                            |
| Canada          | 2 mai 1975        | Art. 13, 1, a)                                             | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants |                            |
| Chili           | 7 juin 2004       | Art. 13, 1.                                                | Art. 23, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants |                            |
| Chine           | 30 mai 1984       | Art. 12, 1.                                                | Art 23, 1.                                      | Applicable aux résidents et ressortissants |                            |

|                     |                        |                                                 |                                                 |                                            |   |
|---------------------|------------------------|-------------------------------------------------|-------------------------------------------------|--------------------------------------------|---|
| Congo               | 27 novembre 1987       | Art. 13, 1.                                     | Art. 26, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Corée du Sud        | 19 juin 1979           | Art. 13, 4.                                     | Art. 24.                                        | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Croatie             | 13 juin 2003           | Art. 13, 1.                                     | Art 24, 1.                                      | Applicable aux résidents et ressortissants | X |
| Egypte              | 19 juin 1980           | Art. 13, 1.                                     | Art. 25, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Emirats Arabes Unis | 19 juillet 1989        | Art. 11, 1, a).                                 | Art. 20 A, 1.                                   | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Etats-Unis          | 27 juillet 1967        | Art. 13, 1.                                     | Art, 25, 1.                                     | Applicable aux seuls résidents             |   |
| Equateur            | 16 mars 1989           | Art. 13, 1.                                     | Art. 24.                                        | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Ethiopie            | 15 juin 2006           | Art. 13, 1, a).                                 | Art. 24, 1, a).                                 | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Gabon               | 21 avril 1966          | Art. 13, 1, a.                                  | Art. 26, 1.                                     | Applicable aux ressortissants              |   |
| Ghana               | 5 avril 1993           | Art. 14, 1, a.                                  | Art. 25, 1.                                     | Applicable aux ressortissants              |   |
| Guinée              | 15 février 1999        | Art. 13, 1, a.                                  | Art. 25, 1                                      | Applicable aux ressortissants              |   |
| Inde                | 29 septembre 1992      | Art. 14, 1.                                     | Art. 26, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Indonésie           | 14 septembre 1979      | Art, 13, 1.                                     | Art. 25, 1.                                     | Applicable aux seuls résidents             |   |
| Iran                | 7 novembre 1973        | Art. 13, 1.                                     | Art. 24                                         | Applicable aux ressortissants              |   |
| Islande             | 29 août 1990           | Art. 13, 1.                                     | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants | X |
| Israël              | 31 juillet 1995        | Art. 13, 1, a).                                 | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux ressortissants              |   |
| Jamaïque            | 9 août 1995            | Art. 13, 1, a).                                 | Art. 23, 1.                                     | Applicable aux ressortissants              |   |
| Japon               | 3 mars 1995            | Art. 13, 1.                                     | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Jordanie            | 28 mai 1984            | Art. 13, 1.                                     | Art. 24.                                        | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Kazakhstan          | 3 février 1998         | Art. 13, 1.                                     | Art. 24.                                        | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Kenya               | 4 décembre 2007        | Art. 13, 1, a).                                 | Art. 23. 1, a)                                  | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Koweït              | 7 février 1982         | Art. 11, 1, a)                                  | Ne contient pas de clause de non-discrimination |                                            |   |
| Liban               | 24 juillet 1962        | Art. 9                                          | Art. 5, 1.                                      | Applicable aux ressortissants              |   |
| Lybie               | 22 décembre 2005       | Art. 14, 1, a).                                 | Art. 24, 1, a).                                 | Applicable aux ressortissants              |   |
| Macédoine           | 10 février 1999        | Art. 13, 1, a.                                  | Art. 25, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Madagascar          | 22 juillet 1983        | Art. 13, 1.                                     | Art. 23.                                        | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Malaisie            | 24 avril 1975          | Art. 13, 1.                                     | Art. 24.                                        | Applicable aux ressortissants              |   |
| Maurice             | 11 décembre 1980       | Art. 13, 1, a.                                  | Art. 25.                                        | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Mayotte             | 27 mars et 8 juin 1970 | Ne contient pas de clause de non-discrimination |                                                 |                                            |   |
| Mexique             | 7 novembre 1991        | Art. 13, 1.                                     | Art. 22, 1.                                     | Applicable aux ressortissants              |   |
| Monaco              | 18 mai 1963            | Ne contient pas de clause de non-discrimination |                                                 |                                            |   |
| Mongolie            | 18 avril 1996          | Art. 13, 1, a).                                 | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux                             |   |

|                       |                                                        |                                                 |                                                 |                                            |   |
|-----------------------|--------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|-------------------------------------------------|--------------------------------------------|---|
|                       |                                                        |                                                 |                                                 | ressortissants                             |   |
| Namibie               | 29 mai 1996                                            | Art. 13, 1.                                     | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux ressortissants              |   |
| Niger                 | 1 <sup>er</sup> juin 1965                              | Art.9.                                          | Art. 5, 1.                                      | Applicable aux ressortissants              |   |
| Nigéria               | 27 février 1990                                        | Art. 13, 1.                                     | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Norvège               | 19 décembre 1980                                       | Art. 13, 1.                                     | Art. 25, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Nouvelle-Calédonie    | 31 mars et 5 mai 1983                                  | Ne contient pas de clause de non-discrimination |                                                 |                                            |   |
| Nouvelle-Zélande      | 30 novembre 1979                                       | Ne contient pas de clause de non-discrimination |                                                 |                                            |   |
| Oman                  | 1 <sup>er</sup> juin 1989                              | Ne contient pas de clause de non-discrimination |                                                 |                                            |   |
| Ouzbékistan           | 22 avril 1996                                          | Art. 13, 1.                                     | Art. 24.                                        |                                            |   |
| Pakistan              | 15 juin 1994                                           | Art. 14, 1.                                     | Art. 25.                                        | Applicable aux ressortissants              |   |
| Panama                | Echanges de lettres du 6 avril 1995 et 17 juillet 1995 |                                                 | Ne contient pas de clause de non-discrimination |                                            |   |
| Philippines           | 9 janvier 1976                                         | Art. 13, 1.                                     | Art. 24.                                        | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Qatar                 | 4 décembre 1990                                        | Art. 11, 1, a).                                 | Ne contient pas de clause de non-discrimination |                                            |   |
| Québec                | 1 <sup>er</sup> septembre 1987                         | Art. 13, 1, a.                                  | Art. 23, 1.                                     | Applicable aux ressortissants              |   |
| Russie                | 26 novembre 1996                                       | Art. 13.                                        | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| St Pierre et Miquelon | 30 mai 1988                                            | Art. 12, 1.                                     | Ne contient pas de clause de non-discrimination |                                            |   |
| Sénégal               | 29 mars 1974                                           | Art. 16, 1.                                     | Art. 5, 1.                                      | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Singapour             | 9 septembre 1974                                       | Art. 14, 1.                                     | Art. 25, 1.                                     | Applicable aux ressortissants              |   |
| Suisse                | 9 septembre 1966                                       | Art. 15, 1.                                     | Art. 26.                                        | Applicable aux ressortissants              |   |
| Syrie                 | 17 juillet 1998                                        | Art. 12, 1, a).                                 | Art. 22, 1.                                     | Applicable aux ressortissants              |   |
| Thaïlande             | 27 décembre 1974                                       | Art. 13, 1.                                     | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux ressortissants              |   |
| Tunisie               | 28 mai 1973                                            | Art. 20, 1.                                     | Art, 6, 1.                                      | Applicable aux ressortissants              |   |
| Turquie               | 18 février 1987                                        | Art. 13, 1.                                     | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants | X |
| Ukraine               | 31 janvier 1997                                        | Art. 13, 1.                                     | Art. 24, 1.                                     | Applicable aux résidents et ressortissants | X |
| Venezuela             | 7 mai 1992                                             | Art. 13, 1.                                     | Art. 24,1.                                      | Applicable aux résidents et ressortissants |   |
| Vietnam               | 10 février 1993                                        | Art. 12, 1.                                     | Ne contient pas de clause de non-discrimination |                                            |   |
| Zimbabwe              | 15 décembre 1993                                       | Art, 13, 1.                                     | Art. 24.                                        | Applicable aux résidents et ressortissants |   |

**26.** – Nous avons choisi de n'intégrer dans le tableau que les pays qui ne sont intégrés ni à l'Union européenne, ni à l'Espace Economique Européen. En effet, les ressortissants de ces Etats sont dans la plupart des cas taxés à 19 %.

Il est néanmoins opportun de préciser que certains Etats de l'Union européenne peuvent être confrontés à un taux d'imposition à 33,33 %. Par exemple, suite à une renégociation de la

convention franco-britannique, les anglais peuvent être imposés à 33,33 % lorsqu'ils vendent un bien immobilier en France. Par exemple, le ressortissant britannique réside à Monaco mais vend un bien en France. Il réside en dehors de l'Union européenne et sera donc taxé à 33,1/3 %, par application du critère de la résidence.

A noter également que pour bénéficier de la clause de non-discrimination contenue notamment dans les Conventions franco-américaine et franco-indonésienne, il faut être national et résident d'un des deux Etats car la clause de non-discrimination contenue dans ces conventions limite son application aux seuls résidents.

## **B. - La sanction de la discrimination sur de nouveaux fondements**

**27.** - Il pourra être envisagé de contester le taux de taxation de la plus-value immobilière sur d'autres fondements que la clause de non-discrimination contenue dans les conventions fiscales internationales.

**28.** - Ainsi, pour les pays adhérents à la Convention EDH, un recours devant la Cour de Strasbourg sera éventuellement possible sur le fondement de l'article 14 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et du citoyen : « *La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation* ».

En effet, il s'agit d'une discrimination fondée sur la résidence fiscale, et de manière sous-jacente, sur la nationalité.

**29.** - Dans la situation analysée, le ressortissant hors U.E. et hors E.E.E. doit être un ressortissant d'Albanie, d'Arménie, d'Azerbaïdjan, de Turquie ou d'Ukraine. Quant aux ressortissants liechtensteinois, si leur taxation s'élève à 33,1/3% par erreur de l'Administration alors que le Liechtenstein appartient à l'E.E.E. et que cet Etat a conclu un accord d'échange avec la France pour éviter la fraude et l'évasion fiscale, il sera possible pour les liechtensteinois de se prévaloir également de l'article 14 de la Convention EDH, en plus de l'article 244 bis A du Code général des Impôts. Mais une précision dans le cas du Liechtenstein s'impose (*V.Infra*)

**30.** - Gilbert LADREYT, à l'occasion des arrêts du TA MONTREUIL 25 février 2011<sup>Note 6</sup>, a développé un autre fondement à la contestation de cette taxation discriminatoire. Il s'agit de l'article 63 T.F.U.E. qui dispose que « *Toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et les pays tiers sont interdites* », or, la taxation à un taux plus élevé constituerait une restriction aux mouvements de capitaux entre les Etats, membres ou tiers

<sup>Note 7</sup>.

**31.** - Une situation particulière mérite de recevoir une analyse plus complexe. Il s'agit de l'hypothèse où la résidence d'un contribuable est établie dans la Principauté de Monaco et dont l'immeuble vendu est situé en France. Cet immeuble vendu, la taxation de la plus-value est réalisée en France au taux de 33,1/3 %.

Dès lors, un problème se pose, celui du taux de taxation. En effet, l'Administration fiscale taxe la plus-value qui résulte de la vente du bien à un taux 33,1/3%, taux auquel sont soumis les résidents d'Etats tiers à l'U.E. et à l'E.E.E.



Mais le raisonnement appliqué aux résidents de la Suisse est également applicable aux résidents de Monaco et ressortissant d'un pays tiers à l'U.E. et à l'E.E.E. si une convention fiscale bilatérale a été conclue avec la France et si cette convention contient une clause de non-discrimination se référant uniquement ou notamment à la nationalité.

Ainsi, un ressortissant canadien résident monégasque qui vend son immeuble en situé en France et qui dégage une plus-value immobilière doit être taxé de cette plus-value à 19 % en application de la clause de non-discrimination contenue dans la convention franco-canadienne du 2 mai 1975.

Quant aux ressortissants de l'U.E. ou de l'E.E.E. établis dans la Principauté de Monaco, ils ne peuvent bénéficier du taux réduit de 19%. Mais ceux-ci pourront tenter d'obtenir une réduction du taux de 33,1/3% au taux de 19% en invoquant l'article 14 de la Convention EDH. Le sujet étant trop riche pour être traité dans la présente chronique, nous nous tenons à la disposition de nos lecteurs pour de plus amples informations.

**32. -** Le but est d'obtenir une réduction du taux de 33,1/3% au taux de 19% par une contestation. La clause de non-discrimination contenue dans la Convention liant la France et l'autre Etat de l'U.E. ou de l'E.E.E. doit être appliquée en utilisant le critère de la nationalité. En effet, cette clause s'applique au regard de la nationalité du contribuable, ressortissant d'un des deux Etats parties à la Convention, et non au regard de la résidence de celui-ci.

**33. -** L'arrêt Benmiloud du Conseil d'Etat en date du 30 décembre 1996 pose le principe selon lequel la clause de non-discrimination s'applique au regard de la nationalité du contribuable et non au regard de sa résidence. Cela signifie que le ressortissant du pays signataire de la convention fiscale peut se prévaloir de la clause de non-discrimination qu'il soit résident ou non d'un des deux pays signataires<sup>Note 8</sup>.

**34. -** Les ressortissants de l'U.E. pourront donc se prévaloir de la clause de non-discrimination contenue dans la convention qui lie leur pays à la France. La France, en vertu des dispositions de l'article 244 bis A du Code général des impôts, taxe la plus-value résultant de l'aliénation des immeubles situés en France, au taux de 19%, lorsque le contribuable est un ressortissant l'U.E. ou de l'E.E.E..

Puisque le lieu de résidence n'importe plus depuis 1996, le ressortissant de l'U.E. ou de l'E.E.E. doit pouvoir demander la réduction du taux de taxation à 19%.

**35. -** D'autant plus que des arrêts du Conseil d'Etat Memmi, du 17 mars 1993, et Schneider Electric, arrêt d'assemblée du 28 juin 2002, posent le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales<sup>Note 9</sup>.

A l'occasion de l'arrêt Schneider Electric, les conclusions du Commissaire au Gouvernement se présentaient ainsi : « *si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au*

---

Note 6. N°0913471 et N°0904837

Note 7. La Revue Fiscale Notariale n° 9, Septembre 2011, étude 13, *Plus-values immobilières des non-résidents*, Etude par GILBERT LADREYT, avocat associé, Gide Loyrette Nouel. - La Revue Fiscale Notariale n° 10, Octobre 2010, étude 12, *Plus-values immobilières des non-résidents : le prélèvement de 33,1/3 % bientôt hors jeux ?*, Etude par Gilbert LADREYT, associé, Gide Loyrette Nouel

Note 8. CE, sect., 30 déc. 1996, n° 128611, min. c/ M. Benmiloud : JurisData n° 1996-048009 ; Dr. fisc. 1997, n° 11, comm. 309 ; RJF 1996, n° 158, concl. G. Bachelier, p. 74.

*regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale ».* (CA ass. 28 juin 2002 n° 232276, ministre c/ Société Schneider Electric : RJF 10/02 n° 1080 ; conclusions Autry (contraires) BDCF 10/02 n° 120.)

Cela signifie qu'il n'y a pas lieu d'écarter l'application de la loi fiscale nationale au profit de la convention internationale, la loi fiscale nationale devant être vérifiée dans la validité de son application. La convention fiscale internationale devant toujours être interprétée au regard de la loi fiscale interne.

Dans la situation exposée ci-dessus, l'application de la convention franco-monégasque doit donc être écartée au profit de la loi fiscale nationale. En l'espèce, il s'agira de l'article 244 bis A du Code général des Impôts, ce qui permettra au ressortissant de l'U.E. et de l'E.E.E. d'être taxé au taux de 19% au lieu de 33,1/3 %.

**36.** - Il convient de préciser qu'il subsiste une interrogation concernant la situation du Liechtenstein. En effet, cet Etat est membre de l'E.E.E. Durant plusieurs années, l'administration fiscale française taxait les ressortissants de cet Etat à 33,1/3 %, car cet Etat n'avait pas conclu de convention avec la France. Depuis 2010, un accord d'échange d'informations visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscale a été conclu entre les deux Etats. A notre avis, bien que l'administration fiscale hésite encore à taxer à 19 %, il ne fait aucun doute que c'est ce taux qui doit désormais s'appliquer.

**37.** - A noter que le délai imparti pour présenter une réclamation à l'Administration expire le 31 décembre de la seconde année suivant le versement de l'impôt contesté, si celui-ci n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement. C'est le cas des plus-values immobilières. Egalement, ce délai est appliqué dans le cas de la réalisation d'un événement qui motive la réclamation. En l'espèce, il s'agit des décisions de justice rendues et précédemment exposées.

---

Note 9. CE 17 mars 1993, n°85894, 8e et 9e s.-s. Memmi : Dr. Fisc. 1993, n°25, comm. 1293 ; RJF 5/93, n°612, concl., p. 329.