



*Article 62 de la loi de finances rectificative pour 2014 (2)*

**V1 31.12.04**

**Mise en conformité avec le droit européen du régime de représentation fiscale pour les contribuables domiciliés ou établis hors de France**

**(à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015)**

Afin de se conformer au droit de l'Union européenne, l'article 62 de la loi de finances rectificatives pour 2014 (2) supprime l'obligation, pour les contribuables fiscalement domiciliés dans un État de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen (EEE), de désigner un représentant fiscal en France.

La Commission européenne a en effet mis en demeure la France de procéder à cette suppression, au motif que le dispositif de représentation fiscale prévu par la législation française constituait une restriction aux libertés de circulation européennes garanties par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, dans la mesure où il entraînait des démarches administratives et formelles ainsi qu'un coût lié à la contrepartie exigée par le représentant.

**Rapport de Mme Valérie RABAULT**

**I. L'ÉTAT DU DROIT 2**

**A. Les grandes lignes de la fiscalité des non-résidents 2**

Évolution du nombre de contribuables non-résidents assujettis à l'impôt sur le revenu 3

Évolution des recettes fiscales acquittées par les contribuables non-résidents 4

**b. le régime général : la désignation d'un représentant fiscal sur demande de l'administration fiscale 4**

**c. le cas spécifique des plus-values immobilières et de certaines plus-values mobilières : l'obligation de recourir à un représentant fiscal accrédité, responsable du recouvrement de l'impôt 6**

1. Les modalités d'imposition des plus-values immobilières réalisées par des non-résidents 6

**a. Le régime de représentation fiscale applicable 8**

**II LA REFORME VOTÉE :**

**la suppression des régimes de représentation fiscale pour les contribuables résidant au sein de l'union européenne et de l'eee 9**

**LE TEXTE DE L'ARTICLE 62 13**

# I. L'ÉTAT DU DROIT

## A. Les grandes lignes de la fiscalité des non-résidents

- Conformément aux dispositions de l'article 4 A du code général des impôts (CGI), les personnes domiciliées fiscalement en France sont soumises à une obligation fiscale illimitée : elles sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus de source française et étrangère, sauf disposition contraire prévue par une convention internationale.

Les personnes non domiciliées fiscalement en France sont quant à elles soumises à une obligation fiscale limitée : elles ne sont imposables qu'à raison de leurs revenus de source française.

Les critères de la domiciliation fiscale, définis à l'article 4 B du CGI, permettent à l'administration fiscale d'apprécier si une personne physique a ou non son domicile fiscal en France. Ces critères, qui ne sont pas cumulatifs – l'un d'entre eux étant suffisant pour considérer que le domicile est établi en France –, sont d'ordre personnel (avoir en France son foyer, c'est-à-dire le lieu de résidence habituelle de la famille et de la scolarisation des enfants, ou son lieu de séjour principal), d'ordre professionnel (exercer en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins que cette activité ne soit exercée à titre accessoire) et d'ordre économique (disposer en France du centre de ses intérêts économiques).

Au titre de leur obligation fiscale limitée, les contribuables non-résidents sont imposables sur leurs revenus de source française<sup>(246)</sup>. L'impôt est calculé en appliquant le barème progressif et les règles de droit commun du quotient familial. Néanmoins, aux termes de l'article 197 A du CGI, le montant d'impôt obtenu ne peut être inférieur à 20 % du revenu net imposable, sauf si le contribuable justifie que le taux moyen qui résulterait de l'imposition en France de la totalité de son revenu mondial imposable serait inférieur à ce taux forfaitaire. Dans ce cas, le taux moyen ainsi déterminé s'applique aux revenus de source française du contribuable.

Les contribuables non-résidents ne peuvent déduire aucune charge de leur revenu global, au motif que celui-ci ne représente qu'une partie de leur revenu mondial. Ils ne bénéficient des réductions d'impôt que dans certains cas énumérés expressément par la loi<sup>(247)</sup>.

Toutefois, les contribuables non-résidents sont assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France, au sens du droit interne, mais restent soumis à une obligation fiscale limitée, au sens des conventions internationales, lorsqu'elles tirent de la France la majorité ou la quasi-totalité de leurs revenus : ce sont ce qu'il est convenu d'appeler les « non-résidents Schumacker », du nom d'un arrêt de 1995<sup>(248)</sup> de la Cour de justice des Communautés européennes, devenue depuis lors Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). Ces personnes peuvent bénéficier des réductions et des crédits d'impôt qui sont en principe réservés aux personnes fiscalement domiciliées en France.

Enfin, afin de limiter les risques de non-recouvrement de l'impôt dû, de nombreuses dispositions portant retenue à la source ou prélèvements, libératoires ou non, de l'impôt s'appliquent aux différentes catégories de revenus susceptibles d'être imposées. Peuvent être cités notamment :

– la retenue à la source (libératoire) sur les produits de placements à revenu variable (dividendes et assimilés), à hauteur de 21 % pour les résidents d'un État de l'Union européenne ou de l'EEE, de 30 % pour les résidents d'un autre État et de 75 % lorsque les revenus sont payés dans un État ou un territoire non coopératif (ETNC) ;

– le prélèvement (libératoire) sur les plus-values immobilières, à hauteur de 19 % pour les résidents d'un État de l'Union européenne ou de l'EEE, de 33,33 % pour les résidents d'un État tiers et de 75 % pour les résidents d'un ETNC (voir *infra*).

- Les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France sont assujetties à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) à raison de leurs biens situés en France, à l'exception de leurs placements financiers, lesquels sont exonérés d'ISF <sup>(249)</sup>.

Les non-résidents restent redevables des impôts locaux (taxe d'habitation, taxe foncière et, s'il y a lieu, taxe sur les locaux vacants ou taxe d'habitation sur les locaux vacants) relatifs aux biens immobiliers dont ils disposent ou qu'ils possèdent sur le territoire français.

- Les entreprises étrangères possédant un établissement stable en France ont les mêmes obligations fiscales que les entreprises françaises.

S'agissant d'entreprises ne disposant pas d'un établissement stable en France, les revenus de source française doivent être déclarés et soumis à l'impôt sur les sociétés en France ; si ces entreprises sont propriétaires d'immeubles en France et les louent ou les mettent à la disposition, elles sont passibles de l'impôt sur les sociétés et de certaines contributions assimilées au titre des revenus tirés de cette activité, ainsi que, sous réserve d'exonérations, de la taxe sur la valeur vénale des immeubles (voir *infra*).

- D'un point de vue statistique, les données sont relativement parcellaires. Si le nombre total de contribuables non-résidents n'a pas pu être communiqué à la Rapporteuse générale, celui des non-résidents assujettis à l'impôt sur le revenu est présenté dans le tableau ci-dessous.

#### Évolution du nombre de contribuables non-résidents assujettis à l'impôt sur le revenu

Année de revenus	Nombre de redevables gérés par l'administration fiscale	Dont résidents de l'UE ou de l'EEE
2004	167 400	nc
2005	179 400	nc
2006	202 500	nc
2007	201 200	nc
2008	194 900	nc
2009	195 100	80 700
2010	190 000	79 400
2011	193 000	81 200
2012	200 600	84 000

Source : direction générale des finances publiques.

S'agissant de l'impôt sur le revenu, le nombre de contribuables non-résidents a augmenté de près de 20 % entre 2004 et 2012. Les résidents de l'Union européenne ou de l'EEE représentent environ 42 % des non-résidents dans leur ensemble.

Les recettes fiscales acquittées par les non-résidents représentaient plus d'un milliard d'euros en 2013, dont près des trois quarts au titre de l'impôt sur le revenu.

## Évolution des recettes fiscales acquittées par les contribuables non-résidents

(en millions d'euros)

Imposition	2010	2011	2012	2013
Impôt sur le revenu	n.d.	395	623	716
Impôt de solidarité sur la fortune	n.d.	94	150	187
Droits de donation	8	11	6	5
Droits de succession	106	58	103	103
<b>Total</b>	<b>-</b>	<b>558</b>	<b>882</b>	<b>1 011</b>

Source : direction générale des finances publiques.

### ***b. le régime général : la désignation d'un représentant fiscal sur demande de l'administration fiscale***

- Diverses dispositions relatives à la représentation fiscale trouvent à s'appliquer aux contribuables non domiciliés fiscalement en France, mais devant s'acquitter d'impôts au titre des activités qu'ils y exercent ou de biens qu'ils y possèdent. L'objectif est, selon la même logique que celle suivie pour l'application des retenues à la source, de sécuriser le recouvrement de l'impôt auprès de contribuables ne se trouvant pas sur notre territoire et s'avérant donc moins accessibles pour l'administration fiscale.

Le principe commun à l'ensemble de ces dispositifs, prévus par l'article 164 D du CGI pour l'impôt sur le revenu, l'article 885 X du même code pour l'ISF et l'article 223 *quinquies* A pour l'impôt sur les sociétés, est que le recours à un représentant fiscal n'est pas obligatoire ; néanmoins, l'administration fiscale peut inviter les contribuables non-résidents à désigner un représentant en France. Aucune accréditation obligatoire, aucun formalisme spécifique ni aucune condition particulière ne sont requis, si ce n'est la domiciliation en France du représentant.

S'ils n'obtempèrent pas dans un délai de quatre-vingt-dix jours, les contribuables font l'objet d'une procédure de taxation d'office pour l'impôt concerné, en application des articles L. 72 (pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés) et L. 72 A (pour l'ISF) du livre des procédures fiscales.

Dans le cadre de cette procédure, il appartient à l'administration fiscale de fixer d'office les bases d'imposition : l'administration fait une évaluation aussi exacte que possible de ces bases, à l'aide des éléments d'appréciation dont elle dispose <sup>(250)</sup>. La caractéristique de la procédure d'imposition d'office est de ne pas être contradictoire : elle se déroule sans que le contribuable ne soit invité à exposer sa position et elle met la preuve à sa charge s'il conteste l'imposition devant les tribunaux.

Pour chacun des impôts précités, le représentant fiscal que peut être amené à désigner le contribuable domicilié hors de France joue un simple rôle d'intermédiaire entre ce contribuable et l'administration : le représentant est ainsi « *autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt* ». De ce fait, il ne saurait, en cette seule qualité, être mis en cause pour le paiement des impôts dus par son mandant.

- L'article 164 D du CGI met en œuvre ce principe de désignation d'un représentant sur demande de l'administration en matière d'impôt sur le revenu, pour les personnes physiques. Ce dispositif s'applique aux contribuables qui exercent des activités en France, ainsi qu'aux personnes qui possèdent des biens en France : les contribuables non domiciliés qui sont propriétaires d'une habitation en France peuvent être invités à désigner un représentant.

Sont également concernées les personnes physiques non résidentes en France et redevables de retenues à la source, sur le fondement des articles 182 A, 182 A *bis* et 182 B du CGI à raison de revenus inclus dans les charges des établissements qu'elles exploitent en France ou des activités qu'elles exercent en France sans y avoir un véritable établissement.

Enfin, les agents de l'État en service dans un pays étranger où ils ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble de leurs revenus, visés au 2 de l'article 4 B du CGI, se trouvent également dans le champ de l'article 164 D. Il s'agit des agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger, comme des diplomates, par exemple : ils sont considérés comme ayant leur domicile fiscal en France dès lors que, dans leur pays d'affectation, ils ne supportent pas un impôt personnel sur l'ensemble des éléments de leur rémunération ; dans ce cas, ils sont imposables en France sur la totalité de leurs revenus, qu'ils soient de source française ou de source étrangère <sup>(251)</sup>, au titre de leur obligation fiscale illimitée.

Il convient enfin de noter que la règle de désignation d'un représentant en France ne s'applique pas aux contribuables qui perçoivent seulement des pensions ou des revenus mobiliers de source française.

- L'article 885 X du CGI prévoit cette même obligation de désignation d'un représentant fiscal, lorsque l'administration fiscale le demande, en matière d'ISF. Elle est applicable aux personnes possédant des biens en France sans y avoir leur domicile fiscal, ainsi qu'aux agents de l'État visés au 2 de l'article 4 B.

- L'article 223 *quinquies* A du CGI met en œuvre ces mêmes règles en matière de représentation fiscale pour les personnes morales exerçant des activités en France ou y possédant des biens, sans y avoir leur siège social. Leur non-respect emporte là encore la taxation d'office.

Il convient de signaler qu'aux termes du quatrième alinéa de l'article 990 F, les dispositions de l'article 223 *quinquies* A sur la représentation fiscale sont également applicables à la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques, prévue à l'article 990 D. Cette taxe s'applique chaque année aux personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables, français ou étrangers (trusts, fonds d'investissement) <sup>(252)</sup>, qui, directement ou par entité interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles en France, ou des droits réels sur ces immeubles ; elle s'élève à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles ou droits. Cette taxe a été créée à l'origine afin de lutter contre les schémas d'évasion fiscale en matière d'imposition sur la fortune : il s'agit

de dissuader l'acquisition de biens ou de droits immobiliers en France, par l'interposition de personnes morales, établies notamment dans des paradis fiscaux. Son rendement s'est établi à 50 millions d'euros en 2013, contre 21 millions d'euros en 2012 et 30 millions d'euros en 2011.

- Les dispositions qui viennent d'être présentées n'ont pas fait l'objet de modifications récentes : les articles 164 D et 223 *quinquies* A du CGI et l'article L. 72 du livre des procédures fiscales sont issus de la loi du 29 décembre 1976 modifiant les règles de territorialité et les conditions d'imposition des Français de l'étranger <sup>(253)</sup>. L'article 885 X du CGI ainsi que l'article L. 72 A du livre des procédures fiscales ont été introduits par la loi de finances pour 1989 <sup>(254)</sup>
  - laquelle instituait, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1989, un impôt de solidarité sur la fortune.

### ***c. le cas spécifique des plus-values immobilières et de certaines plus-values mobilières : l'obligation de recourir à un représentant fiscal accrédité, responsable du recouvrement de l'impôt***

Un régime différent de représentation fiscale est applicable en matière d'imposition des plus-values immobilières réalisées par des contribuables non-résidents, selon les modalités prévues par l'article 244 *bis* A du CGI, ainsi que pour certaines plus-values mobilières, dans le cadre de l'article 244 *bis* B. Dans ce cas, le représentant fiscal est responsable du paiement de l'imposition ; il doit être désigné selon des modalités particulières.

#### **1. Les modalités d'imposition des plus-values immobilières réalisées par des non-résidents**

Comme évoqué brièvement *supra*, et sous réserve des conventions internationales, les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière par des personnes physiques non domiciliées en France et par des personnes morales dont le siège est situé hors de France sont soumises à un prélèvement spécifique, dont le taux varie selon le lieu de résidence du cédant.

- En application du 2 du I de l'article 244 *bis* A, ce prélèvement s'applique :
  - aux personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France ; ces personnes peuvent être de nationalité française ou étrangère ; seul compte le fait qu'elles soient non résidentes de France ;
  - aux personnes morales ou organismes – quelle que soit leur forme – dont le siège social est situé à l'étranger (quel que soit le lieu de résidence des associés) ;
  - aux sociétés de personnes françaises et aux sociétés ou groupements assimilés relevant de l'impôt sur le revenu, qui comptent parmi leurs associés des non-résidents, au prorata des droits sociaux détenus par ceux-ci ;
  - aux fonds de placement immobilier (FPI) au prorata des parts détenues par des porteurs non-résidents.

Ne sont pas soumises au prélèvement :

– les organisations internationales, les États étrangers, les banques centrales et les institutions financières publiques de ces États qui sont exonérés dans les conditions prévues à l'article 131 *sexies* du CGI ;

– les personnes physiques et les personnes morales non résidentes exploitant en France une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou y exerçant une profession non commerciale, qui cèdent des immeubles affectés à l'exploitation.

Le prélèvement frappe notamment les profits provenant de la cession à titre onéreux d'immeubles situés en France, à l'exclusion toutefois des immeubles affectés à une exploitation professionnelle en France, et des droits portant sur ces biens (usufruit, nue-propriété...) <sup>(255)</sup>.

Les contribuables non-résidents relevant de l'impôt sur le revenu peuvent bénéficier, pour les cessions d'immeubles, des mêmes exonérations que les résidents, notamment par le jeu des abattements pour durée de détention – hormis l'exonération de la résidence principale, celle de la première cession d'un logement lorsque le cédant n'est pas propriétaire de sa résidence principale et celle de l'ancienne résidence principale des retraités et invalides de condition modeste. Une exonération spécifique est prévue en faveur des personnes physiques non-résidentes, ressortissantes d'un État de l'EEE (ou d'un autre État si elles peuvent invoquer le bénéfice d'une clause de non-discrimination) qui cèdent un logement situé en France, lorsque ces personnes ont été fiscalement domiciliées en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque avant la cession : ces personnes peuvent bénéficier de l'exonération à la condition que la plus-value ait été réalisée dans les cinq ans suivant le transfert du domicile fiscal ou bien qu'elle porte sur un bien dont le cédant a la libre disposition au moins depuis le 1<sup>er</sup> janvier de l'année précédant celle de la cession. L'exonération est limitée à la fraction de plus-value nette imposable qui n'excède pas 150 000 euros <sup>(256)</sup>.

Selon les données transmises à la Rapporteuse générale, 14 596 contribuables non-résidents ont déclaré des plus-values immobilières taxables en 2013 ; ils sont 5 869 sur les quatre premiers mois de 2014.

• La plus-value fait l'objet d'un prélèvement dont le taux est en principe fixé à 33,33 %. Ce taux est réduit à 19 % :

– pour les personnes physiques, les associés personnes physiques de sociétés de personnes françaises et les porteurs de parts d'un FPI, s'ils sont résidents à la date de la cession d'un État de l'EEE <sup>(257)</sup> ;

– pour les personnes morales résidentes d'un État de l'EEE pour les opérations qui bénéficieraient de ce taux si elles étaient réalisées par une personne morale résidente de France.

Enfin, le taux est porté à 75 % lorsque le cédant est domicilié, établi ou constitué dans un ETNC <sup>(258)</sup>.

Néanmoins, le Conseil d'État, dans un arrêt en date du 20 octobre dernier <sup>(259)</sup>, a jugé que la différence de taux d'imposition d'une plus-value de cession d'un immeuble situé en France par une société civile immobilière selon que les associés résident ou non dans l'Espace économique européen – soit 19 % dans le premier cas et 33,33 % dans le second – constituait une restriction aux mouvements de capitaux. Afin de tirer les conséquences de cet arrêt, ainsi que d'autres décisions de justice, il apparaît nécessaire de modifier les

dispositions de l'article 244 *bis* A, afin d'aligner le taux d'imposition applicables aux personnes physiques, qu'elles résident ou non dans un État de l'EEE – tout en conservant le taux de 75 % applicable pour les résidents d'ETNC, lequel se justifie par le motif d'intérêt général de lutte contre la fraude fiscale. Lors de l'examen en première lecture du projet de loi de finances pour 2015 par le Sénat, le 21 novembre dernier, plusieurs amendements portant sur le sujet ont été examinés. Le secrétaire d'État chargé du budget a alors indiqué qu'au cours de l'examen du présent projet de loi de finances rectificative, le Gouvernement présenterait un dispositif « *tirant les conséquences des jugements qui ont été rendus* » et « *proposerait une rédaction pouvant satisfaire l'ensemble des acteurs* ».

À ce prélèvement, s'ajoutent les prélèvements sociaux au taux de 15,5 %, en application de la loi du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012<sup>(260)</sup>, ainsi que la taxe spécifique s'appliquant aux plus-values d'un montant supérieur à 50 000 euros, réalisées par un contribuable, résident ou non-résident, soumis à l'impôt sur le revenu<sup>(261)</sup>. Ces prélèvements sociaux et, le cas échéant, cette taxe spécifique, sont acquittés en même temps que le prélèvement prévu par l'article 244 *bis* A.

### **a. Le régime de représentation fiscale applicable**

- S'agissant de l'imposition des plus-values immobilières des non-résidents, le prélèvement dû par ces derniers doit être acquitté sous la responsabilité d'un représentant fiscal accrédité, en application du IV de l'article 244 *bis* A. Il ne s'agit donc pas d'une option, à la demande de l'administration fiscale, comme dans les cas évoqués plus haut.

À la différence du représentant fiscal pouvant être désigné dans le cadre des articles 164 D, 223 *quinquies* A et 885 X du CGI, qui joue seulement un rôle d'intermédiaire, le représentant fiscal intervenant en matière de plus-values immobilières s'engage à remplir les formalités et à acquitter le prélèvement pour le compte du non-résident, ainsi que, le cas échéant, l'amende prévue au 1 de l'article 1761 du CGI<sup>(262)</sup>. Il n'est déchargé de ses obligations qu'à l'expiration du délai de reprise, soit à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. L'administration peut indistinctement poursuivre le contribuable ou son représentant fiscal pour la totalité des impositions dues – y compris éventuellement les prélèvements sociaux.

- L'administration dispense les personnes physiques de recourir à un représentant fiscal si le prix de cession du bien est inférieur ou égal à 150 000 euros<sup>(263)</sup> ou si la plus-value est exonérée par le jeu des abattements pour durée de détention, tant en matière fiscale que sociale.

Cette dispense vaut également pour les sociétés de personnes françaises (et les FPI français) dont les membres non-résidents sont des personnes physiques<sup>(264)</sup>.

- Autre différence avec le représentant fiscal intervenant dans le cadre des articles 164 D, 223 *quinquies* A et 885 X, le représentant fiscal doit, en matière de plus-values immobilières, être accrédité par l'administration fiscale, ce qui découle de sa responsabilité en matière de paiement de l'imposition due.

L'accréditation correspond à la désignation par l'administration fiscale, après instruction du dossier<sup>(265)</sup>, d'un représentant fiscal en France sur proposition du redevable, pour une opération donnée. Le représentant peut être soit une banque (ou un établissement de crédit) exerçant son activité en France, soit l'acheteur, s'il est fiscalement domicilié en France, soit encore une personne agréée à cet effet par l'administration. Mais, selon

l'administration, ni les notaires ni les avocats ne peuvent être accrédités représentants fiscaux.

Par ailleurs, dans un souci de simplification, l'administration fiscale a délivré un agrément permanent de représentation fiscale à sept sociétés spécialisées, lequel agrément dispense les sociétés d'obtenir une accréditation pour chaque opération déterminée.

Même s'il est difficile de disposer de données précises sur la proportion de recours aux différentes catégories de représentants fiscaux – banque, acheteur du bien objet de la plus-value, société spécialisée –, il semble que ce soient les sociétés spécialisées disposant d'un agrément permanent qui sont amenées à intervenir dans la grande majorité des cas.

- Enfin, il convient de préciser que le même régime de représentation fiscale, tel que prévu par le IV de l'article 244 *bis* A, est également applicable à :

- l'imposition de certaines plus-values mobilières, mentionnées par l'article 244 *bis* B, lequel renvoie aux dispositions du IV de l'article 244 *bis* A : il s'agit des plus-values issues de la cession ou du rachat de participations substantielles <sup>(266)</sup> par un contribuable non-résident, auxquelles s'applique un prélèvement forfaitaire libératoire de 45 %. Il convient de noter toutefois que l'application effective de ces dispositions est généralement écartée par le jeu des conventions fiscales ; elles ne concernent dans les faits qu'une minorité des plus-values mobilières ;

- la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles détenus en France, restant due à la date de cession d'un immeuble, en application du dernier alinéa de l'article 990 F du CGI : le représentant fiscal mandaté pour le versement du prélèvement visé à l'article 244 *bis* A est également responsable du paiement de la taxe de 3 % précitée qui reste encore due.

## II LA REFORME VOTÉE :

### **la suppression des régimes de représentation fiscale pour les contribuables résidant au sein de l'union européenne et de l'eee**

Le présent article modifie les régimes de représentation fiscale qui viennent d'être exposés, en excluant de leur champ les contribuables résidant fiscalement dans un État de l'Union européenne ou de l'EEE.

- En effet, la Commission européenne a adressé une mise en demeure à la France le 25 avril 2013, indiquant que les dispositions françaises prévues en matière de représentation fiscale constituaient une restriction à l'exercice des libertés de circulation européennes garanties par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, dès lors qu'elles entraînaient des démarches administratives et formelles ainsi qu'un coût lié à la contrepartie requise par le représentant. La Commission critique à la fois le caractère discrétionnaire de cette obligation et son caractère disproportionné.

L'évaluation préalable du présent article indique que, « *selon la Commission, les informations obtenues par l'administration française auprès du représentant fiscal pourraient l'être par des moyens moins restrictifs des droits du contribuable. En outre, elle considère que l'équivalence des droits de la défense ne peut pas dépendre d'une obligation supplémentaire imposée aux non-résidents* ».

La Commission s'appuie sur la jurisprudence de la CJUE, qui, dans un arrêt *Commission c/ Portugal* du 5 mai 2011 <sup>(267)</sup>, a déclaré contraire au droit de l'Union

européenne le régime portugais de la représentation fiscale relatif à l'impôt sur le revenu des non-résidents. À cette occasion, la CJUE a estimé que la restriction apportée aux mouvements de capitaux, résultant de l'obligation de désigner un représentant et de supporter le coût de sa rémunération, n'était pas justifiée par une raison d'intérêt général – la lutte contre la fraude fiscale ne pouvant être admise que si elle vise des montages purement artificiels dont le but est de contourner la loi fiscale.

Par ailleurs, la Cour a estimé qu'il n'était pas établi que les mécanismes d'assistance mutuelle entre les autorités fiscales des États membres seraient insuffisants pour atteindre l'objectif de lutte contre la fraude fiscale. En la matière, deux directives s'appliquent : la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal<sup>(268)</sup> et la directive 2010/24/UE du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures<sup>(269)</sup>.

De fait, le recours à un représentant fiscal, notamment lorsqu'il doit être accrédité, entraîne nécessairement des démarches administratives spécifiques ainsi qu'un coût supplémentaire pour le contribuable au titre de la rémunération du représentant, correspondant, pour les plus-values immobilières, à sa responsabilité pour le paiement de l'imposition due.

Il n'est pas aisé d'avoir connaissance du niveau de ces coûts, et notamment des honoraires pratiqués par les sociétés spécialisées disposant d'un agrément permanent qui semblent, en pratique, être les intervenants principaux en matière de plus-values immobilières. Si, dans un article de doctrine<sup>(270)</sup>, il était indiqué qu'« *il n'était pas rare que les représentants " de métier " demandent des honoraires de l'ordre de 5 % à 6 % du prix de vente (parfois 3,5 % à 4 % après négociation) pour assumer ce rôle* »<sup>(271)</sup>, les sociétés spécialisées concernées font état d'honoraires de l'ordre de 0,5 % du prix de cession, voire jusqu'à 0,15 % pour certaines transactions d'un montant très élevé.

S'agissant de la désignation sur demande de l'administration fiscale d'un représentant fiscal, en application des articles 164 D, 885 X et 223 *quinquies* A du CGI, les formalités afférentes sont moins importantes de même que le coût. La Rapporteuse générale n'a pas pu obtenir de données sur la fréquence des demandes de désignation d'un représentant fiscal dans le cadre de ces trois articles. Si la doctrine administrative précise, s'agissant d'impôt sur le revenu, qu'« *en raison de l'intérêt pratique de cette mesure, le service des impôts doit, dans tous les cas, inviter les intéressés à procéder à la désignation d'un représentant en France* », il est indiqué, dans l'évaluation préalable du présent article, que les dispositifs prévus aux articles 164 D et 885 X sont aujourd'hui en pratique peu utilisés par l'administration fiscale.

- Afin de mettre en conformité notre droit avec celui de l'Union européenne, le présent article prévoit qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, les dispositions sur la représentation fiscale ne s'appliquent pas aux personnes domiciliées dans un État de l'Union européenne ou dans un État de l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt.

En pratique, les trois pays membres de l'EEE qui ne sont pas membres de l'Union européenne, à savoir la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein, ont conclu avec la France des conventions d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. Néanmoins, il n'en va pas de même en matière de recouvrement de l'impôt. La Norvège, l'Islande et le Liechtenstein ont tous trois signé la convention multilatérale

d'assistance mutuelle en matière fiscale de l'OCDE et du Conseil de l'Europe<sup>(272)</sup>, laquelle prévoit des dispositions en matière d'assistance au recouvrement. Mais si cette convention est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 2011 en Norvège et le 1<sup>er</sup> février 2012 en Islande, ce n'est pas le cas du Liechtenstein à ce jour. Par ailleurs, l'accord d'échange de renseignements signé avec cet État ne comporte pas de dispositions sur l'assistance au recouvrement.

**Il s'ensuit que les personnes physiques et morales situées au Liechtenstein devront, à la différence de celles résidant en Norvège et en Islande, continuer à désigner un représentant fiscal en France** tant que le Liechtenstein n'aura pas ratifié la convention d'assistance mutuelle sans émettre de réserve sur l'assistance au recouvrement.

Le **A** du **I** du présent article vient modifier l'article 164 D relatif à l'impôt sur le revenu et l'article 885 X relatif à l'ISF, afin d'exclure l'application des dispositions relatives à la représentation fiscale pour les contribuables résidant fiscalement dans un État de l'Union européenne ou de l'EEE. Cette modification s'applique dès l'imposition des revenus de 2014 et au titre de l'ISF dû à compter de 2015, aux termes du **A** du **II**.

Le **B** du **I** fait de même en matière de représentation fiscale pour l'impôt sur les sociétés, en modifiant l'article 223 *quinquies* A. Il s'applique à l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2014 (**B** du **II**).

Le **C** du **I** vise quant à lui à exonérer les contribuables résidant dans un État de l'Union européenne ou de l'EEE de l'obligation de désigner un représentant fiscal accrédité en matière d'imposition des plus-values immobilières, ainsi que, du fait du renvoi de l'article 244 *bis* B à l'article 244 *bis* A, en matière d'imposition de certaines plus-values mobilières. Il précise que lorsque le cédant est une société de personnes situées en France, ou une société ou groupement assimilé, relevant de l'impôt sur le revenu, l'obligation de désigner un représentant fiscal s'apprécie au regard de la situation de chacun des associés, donc selon qu'ils sont ou non domiciliés fiscalement dans un pays de l'EEE. La disposition proposée s'applique aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 (**C** du **II**).

Enfin, le **D** du **I** modifie l'article 990 F afin de tirer les conséquences du **C** du **I**, à savoir la suppression de l'obligation de désigner un représentant fiscal en matière de plus-values immobilières pour un non-résident domicilié fiscalement dans un État de l'Union européenne ou de l'EEE, qui a une incidence s'agissant du recouvrement de la taxe sur la valeur vénale des immeubles. Les dispositions du **D** du **I** s'appliquent aux cessions d'immeubles intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 (**D** du **II**).

- De ce fait, seuls les contribuables résidant hors de l'EEE resteront tenus de désigner un représentant fiscal, soit sur demande de l'administration fiscale pour l'impôt sur le revenu, l'ISF, l'impôt sur les sociétés et la taxe sur la valeur vénale des immeubles, soit de façon systématique en matière d'imposition des plus-values immobilières et de certaines plus-values mobilières. Pour les contribuables résidents des pays de l'EEE, les mécanismes d'assistance entre les administrations fiscales nationales, tels que prévus par les directives précitées 2011/16/UE et 2010/24/UE, doivent permettre d'assurer le recouvrement des impositions.

La Rapporteuse générale regrette de n'avoir pas pu obtenir de données sur le montant total des plus-values immobilières réalisées par des non-résidents, sur les impositions qu'ils ont acquittées à ce titre, ou encore sur la ventilation de ces contribuables non-résidents entre pays de l'EEE et pays tiers. Dans ces conditions, il apparaît difficile de mesurer le nombre

de personnes se trouvant dans le champ de la mesure et *a fortiori* d'évaluer le montant des impositions acquittées par ces personnes

## Le texte de l'article 62

### Article 62

I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Les articles 164 D et 885 X sont complétés par un alinéa ainsi rédigé :

« Toutefois, l'obligation de désigner un représentant fiscal ne s'applique ni aux personnes qui ont leur domicile fiscal dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État 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 ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt, ni aux personnes mentionnées au 2 du même article 4 B qui exercent leurs fonctions ou sont chargées de mission dans l'un de ces États. » ;

2° L'article 223 *quinquies* A est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Toutefois, l'obligation de désigner un représentant fiscal ne s'applique pas aux personnes qui ont leur siège social dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État 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 ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt. » ;

3° Le IV de l'article 244 *bis* A est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« L'obligation de désigner un représentant fiscal ne s'applique pas lorsque le cédant est domicilié, établi ou constitué dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État 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 ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt. Lorsque le cédant est une société ou un groupement mentionnés au c du 2 du I, ou une société ou un groupement dont le régime fiscal est équivalent et dont le siège social est situé dans un des États mentionnés à la première phrase du présent alinéa, l'obligation de désigner un représentant fiscal s'apprécie au regard de la situation de chacun des associés. » ;

4° Au dernier alinéa de l'article 990 F, les mots : « la Communauté européenne » sont remplacés par les mots : « un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État 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 ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt » ;

5° Au VI de l'article 1605 *nonies*, la référence : « premier alinéa du » est supprimée.

II. – A. – Le 1° du I s'applique à l'impôt sur le revenu dû à compter des revenus de l'année 2014 et à l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de 2015.

B. – Le 2° du I s'applique à l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2014.

C. – Les 3° et 5° du I s'appliquent aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015.

D. – Le 4° du I s'applique aux cessions d'immeubles intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015.



*Article 62 de la loi de finances rectificative pour 2014 (2)*

**V1 31.12.04**

**Mise en conformité avec le droit européen du régime de représentation fiscale pour les contribuables domiciliés ou établis hors de France**

**(à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015)**

Afin de se conformer au droit de l'Union européenne, l'article 62 de la loi de finances rectificatives pour 2014 (2) supprime l'obligation, pour les contribuables fiscalement domiciliés dans un État de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen (EEE), de désigner un représentant fiscal en France.

La Commission européenne a en effet mis en demeure la France de procéder à cette suppression, au motif que le dispositif de représentation fiscale prévu par la législation française constituait une restriction aux libertés de circulation européennes garanties par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, dans la mesure où il entraînait des démarches administratives et formelles ainsi qu'un coût lié à la contrepartie exigée par le représentant.

**Rapport de Mme Valérie RABAULT**

**I. L'ÉTAT DU DROIT 2**

**A. Les grandes lignes de la fiscalité des non-résidents 2**

Évolution du nombre de contribuables non-résidents assujettis à l'impôt sur le revenu 3

Évolution des recettes fiscales acquittées par les contribuables non-résidents 4

**b. le régime général : la désignation d'un représentant fiscal sur demande de l'administration fiscale 4**

**c. le cas spécifique des plus-values immobilières et de certaines plus-values mobilières : l'obligation de recourir à un représentant fiscal accrédité, responsable du recouvrement de l'impôt 6**

1. Les modalités d'imposition des plus-values immobilières réalisées par des non-résidents 6

**a. Le régime de représentation fiscale applicable 8**

**II LA REFORME VOTÉE :**

**la suppression des régimes de représentation fiscale pour les contribuables résidant au sein de l'union européenne et de l'eee 9**

**LE TEXTE DE L'ARTICLE 62 13**

# I. L'ÉTAT DU DROIT

## A. Les grandes lignes de la fiscalité des non-résidents

- Conformément aux dispositions de l'article 4 A du code général des impôts (CGI), les personnes domiciliées fiscalement en France sont soumises à une obligation fiscale illimitée : elles sont imposées sur l'ensemble de leurs revenus de source française et étrangère, sauf disposition contraire prévue par une convention internationale.

Les personnes non domiciliées fiscalement en France sont quant à elles soumises à une obligation fiscale limitée : elles ne sont imposables qu'à raison de leurs revenus de source française.

Les critères de la domiciliation fiscale, définis à l'article 4 B du CGI, permettent à l'administration fiscale d'apprécier si une personne physique a ou non son domicile fiscal en France. Ces critères, qui ne sont pas cumulatifs – l'un d'entre eux étant suffisant pour considérer que le domicile est établi en France –, sont d'ordre personnel (avoir en France son foyer, c'est-à-dire le lieu de résidence habituelle de la famille et de la scolarisation des enfants, ou son lieu de séjour principal), d'ordre professionnel (exercer en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins que cette activité ne soit exercée à titre accessoire) et d'ordre économique (disposer en France du centre de ses intérêts économiques).

Au titre de leur obligation fiscale limitée, les contribuables non-résidents sont imposables sur leurs revenus de source française<sup>(246)</sup>. L'impôt est calculé en appliquant le barème progressif et les règles de droit commun du quotient familial. Néanmoins, aux termes de l'article 197 A du CGI, le montant d'impôt obtenu ne peut être inférieur à 20 % du revenu net imposable, sauf si le contribuable justifie que le taux moyen qui résulterait de l'imposition en France de la totalité de son revenu mondial imposable serait inférieur à ce taux forfaitaire. Dans ce cas, le taux moyen ainsi déterminé s'applique aux revenus de source française du contribuable.

Les contribuables non-résidents ne peuvent déduire aucune charge de leur revenu global, au motif que celui-ci ne représente qu'une partie de leur revenu mondial. Ils ne bénéficient des réductions d'impôt que dans certains cas énumérés expressément par la loi<sup>(247)</sup>.

Toutefois, les contribuables non-résidents sont assimilés à des personnes fiscalement domiciliées en France, au sens du droit interne, mais restent soumis à une obligation fiscale limitée, au sens des conventions internationales, lorsqu'elles tirent de la France la majorité ou la quasi-totalité de leurs revenus : ce sont ce qu'il est convenu d'appeler les « non-résidents Schumacker », du nom d'un arrêt de 1995<sup>(248)</sup> de la Cour de justice des Communautés européennes, devenue depuis lors Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). Ces personnes peuvent bénéficier des réductions et des crédits d'impôt qui sont en principe réservés aux personnes fiscalement domiciliées en France.

Enfin, afin de limiter les risques de non-recouvrement de l'impôt dû, de nombreuses dispositions portant retenue à la source ou prélèvements, libératoires ou non, de l'impôt s'appliquent aux différentes catégories de revenus susceptibles d'être imposées. Peuvent être cités notamment :

– la retenue à la source (libératoire) sur les produits de placements à revenu variable (dividendes et assimilés), à hauteur de 21 % pour les résidents d'un État de l'Union européenne ou de l'EEE, de 30 % pour les résidents d'un autre État et de 75 % lorsque les revenus sont payés dans un État ou un territoire non coopératif (ETNC) ;

– le prélèvement (libératoire) sur les plus-values immobilières, à hauteur de 19 % pour les résidents d'un État de l'Union européenne ou de l'EEE, de 33,33 % pour les résidents d'un État tiers et de 75 % pour les résidents d'un ETNC (voir *infra*).

- Les personnes physiques n'ayant pas leur domicile fiscal en France sont assujetties à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) à raison de leurs biens situés en France, à l'exception de leurs placements financiers, lesquels sont exonérés d'ISF <sup>(249)</sup>.

Les non-résidents restent redevables des impôts locaux (taxe d'habitation, taxe foncière et, s'il y a lieu, taxe sur les locaux vacants ou taxe d'habitation sur les locaux vacants) relatifs aux biens immobiliers dont ils disposent ou qu'ils possèdent sur le territoire français.

- Les entreprises étrangères possédant un établissement stable en France ont les mêmes obligations fiscales que les entreprises françaises.

S'agissant d'entreprises ne disposant pas d'un établissement stable en France, les revenus de source française doivent être déclarés et soumis à l'impôt sur les sociétés en France ; si ces entreprises sont propriétaires d'immeubles en France et les louent ou les mettent à la disposition, elles sont passibles de l'impôt sur les sociétés et de certaines contributions assimilées au titre des revenus tirés de cette activité, ainsi que, sous réserve d'exonérations, de la taxe sur la valeur vénale des immeubles (voir *infra*).

- D'un point de vue statistique, les données sont relativement parcellaires. Si le nombre total de contribuables non-résidents n'a pas pu être communiqué à la Rapporteuse générale, celui des non-résidents assujettis à l'impôt sur le revenu est présenté dans le tableau ci-dessous.

#### Évolution du nombre de contribuables non-résidents assujettis à l'impôt sur le revenu

Année de revenus	Nombre de redevables gérés par l'administration fiscale	Dont résidents de l'UE ou de l'EEE
2004	167 400	nc
2005	179 400	nc
2006	202 500	nc
2007	201 200	nc
2008	194 900	nc
2009	195 100	80 700
2010	190 000	79 400
2011	193 000	81 200
2012	200 600	84 000

Source : direction générale des finances publiques.

S'agissant de l'impôt sur le revenu, le nombre de contribuables non-résidents a augmenté de près de 20 % entre 2004 et 2012. Les résidents de l'Union européenne ou de l'EEE représentent environ 42 % des non-résidents dans leur ensemble.

Les recettes fiscales acquittées par les non-résidents représentaient plus d'un milliard d'euros en 2013, dont près des trois quarts au titre de l'impôt sur le revenu.

## Évolution des recettes fiscales acquittées par les contribuables non-résidents

(en millions d'euros)

Imposition	2010	2011	2012	2013
Impôt sur le revenu	n.d.	395	623	716
Impôt de solidarité sur la fortune	n.d.	94	150	187
Droits de donation	8	11	6	5
Droits de succession	106	58	103	103
<b>Total</b>	<b>-</b>	<b>558</b>	<b>882</b>	<b>1 011</b>

Source : direction générale des finances publiques.

### ***b. le régime général : la désignation d'un représentant fiscal sur demande de l'administration fiscale***

- Diverses dispositions relatives à la représentation fiscale trouvent à s'appliquer aux contribuables non domiciliés fiscalement en France, mais devant s'acquitter d'impôts au titre des activités qu'ils y exercent ou de biens qu'ils y possèdent. L'objectif est, selon la même logique que celle suivie pour l'application des retenues à la source, de sécuriser le recouvrement de l'impôt auprès de contribuables ne se trouvant pas sur notre territoire et s'avérant donc moins accessibles pour l'administration fiscale.

Le principe commun à l'ensemble de ces dispositifs, prévus par l'article 164 D du CGI pour l'impôt sur le revenu, l'article 885 X du même code pour l'ISF et l'article 223 *quinquies* A pour l'impôt sur les sociétés, est que le recours à un représentant fiscal n'est pas obligatoire ; néanmoins, l'administration fiscale peut inviter les contribuables non-résidents à désigner un représentant en France. Aucune accréditation obligatoire, aucun formalisme spécifique ni aucune condition particulière ne sont requis, si ce n'est la domiciliation en France du représentant.

S'ils n'obtempèrent pas dans un délai de quatre-vingt-dix jours, les contribuables font l'objet d'une procédure de taxation d'office pour l'impôt concerné, en application des articles L. 72 (pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés) et L. 72 A (pour l'ISF) du livre des procédures fiscales.

Dans le cadre de cette procédure, il appartient à l'administration fiscale de fixer d'office les bases d'imposition : l'administration fait une évaluation aussi exacte que possible de ces bases, à l'aide des éléments d'appréciation dont elle dispose <sup>(250)</sup>. La caractéristique de la procédure d'imposition d'office est de ne pas être contradictoire : elle se déroule sans que le contribuable ne soit invité à exposer sa position et elle met la preuve à sa charge s'il conteste l'imposition devant les tribunaux.

Pour chacun des impôts précités, le représentant fiscal que peut être amené à désigner le contribuable domicilié hors de France joue un simple rôle d'intermédiaire entre ce contribuable et l'administration : le représentant est ainsi « *autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt* ». De ce fait, il ne saurait, en cette seule qualité, être mis en cause pour le paiement des impôts dus par son mandant.

- L'article 164 D du CGI met en œuvre ce principe de désignation d'un représentant sur demande de l'administration en matière d'impôt sur le revenu, pour les personnes physiques. Ce dispositif s'applique aux contribuables qui exercent des activités en France, ainsi qu'aux personnes qui possèdent des biens en France : les contribuables non domiciliés qui sont propriétaires d'une habitation en France peuvent être invités à désigner un représentant.

Sont également concernées les personnes physiques non résidentes en France et redevables de retenues à la source, sur le fondement des articles 182 A, 182 A *bis* et 182 B du CGI à raison de revenus inclus dans les charges des établissements qu'elles exploitent en France ou des activités qu'elles exercent en France sans y avoir un véritable établissement.

Enfin, les agents de l'État en service dans un pays étranger où ils ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble de leurs revenus, visés au 2 de l'article 4 B du CGI, se trouvent également dans le champ de l'article 164 D. Il s'agit des agents de l'État qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger, comme des diplomates, par exemple : ils sont considérés comme ayant leur domicile fiscal en France dès lors que, dans leur pays d'affectation, ils ne supportent pas un impôt personnel sur l'ensemble des éléments de leur rémunération ; dans ce cas, ils sont imposables en France sur la totalité de leurs revenus, qu'ils soient de source française ou de source étrangère <sup>(251)</sup>, au titre de leur obligation fiscale illimitée.

Il convient enfin de noter que la règle de désignation d'un représentant en France ne s'applique pas aux contribuables qui perçoivent seulement des pensions ou des revenus mobiliers de source française.

- L'article 885 X du CGI prévoit cette même obligation de désignation d'un représentant fiscal, lorsque l'administration fiscale le demande, en matière d'ISF. Elle est applicable aux personnes possédant des biens en France sans y avoir leur domicile fiscal, ainsi qu'aux agents de l'État visés au 2 de l'article 4 B.

- L'article 223 *quinquies* A du CGI met en œuvre ces mêmes règles en matière de représentation fiscale pour les personnes morales exerçant des activités en France ou y possédant des biens, sans y avoir leur siège social. Leur non-respect emporte là encore la taxation d'office.

Il convient de signaler qu'aux termes du quatrième alinéa de l'article 990 F, les dispositions de l'article 223 *quinquies* A sur la représentation fiscale sont également applicables à la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques, prévue à l'article 990 D. Cette taxe s'applique chaque année aux personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables, français ou étrangers (trusts, fonds d'investissement) <sup>(252)</sup>, qui, directement ou par entité interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles en France, ou des droits réels sur ces immeubles ; elle s'élève à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles ou droits. Cette taxe a été créée à l'origine afin de lutter contre les schémas d'évasion fiscale en matière d'imposition sur la fortune : il s'agit

de dissuader l'acquisition de biens ou de droits immobiliers en France, par l'interposition de personnes morales, établies notamment dans des paradis fiscaux. Son rendement s'est établi à 50 millions d'euros en 2013, contre 21 millions d'euros en 2012 et 30 millions d'euros en 2011.

- Les dispositions qui viennent d'être présentées n'ont pas fait l'objet de modifications récentes : les articles 164 D et 223 *quinquies* A du CGI et l'article L. 72 du livre des procédures fiscales sont issus de la loi du 29 décembre 1976 modifiant les règles de territorialité et les conditions d'imposition des Français de l'étranger <sup>(253)</sup>. L'article 885 X du CGI ainsi que l'article L. 72 A du livre des procédures fiscales ont été introduits par la loi de finances pour 1989 <sup>(254)</sup>
  - laquelle instituait, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1989, un impôt de solidarité sur la fortune.

### ***c. le cas spécifique des plus-values immobilières et de certaines plus-values mobilières : l'obligation de recourir à un représentant fiscal accrédité, responsable du recouvrement de l'impôt***

Un régime différent de représentation fiscale est applicable en matière d'imposition des plus-values immobilières réalisées par des contribuables non-résidents, selon les modalités prévues par l'article 244 *bis* A du CGI, ainsi que pour certaines plus-values mobilières, dans le cadre de l'article 244 *bis* B. Dans ce cas, le représentant fiscal est responsable du paiement de l'imposition ; il doit être désigné selon des modalités particulières.

#### **1. Les modalités d'imposition des plus-values immobilières réalisées par des non-résidents**

Comme évoqué brièvement *supra*, et sous réserve des conventions internationales, les plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles ou de titres de sociétés à prépondérance immobilière par des personnes physiques non domiciliées en France et par des personnes morales dont le siège est situé hors de France sont soumises à un prélèvement spécifique, dont le taux varie selon le lieu de résidence du cédant.

- En application du 2 du I de l'article 244 *bis* A, ce prélèvement s'applique :
  - aux personnes physiques fiscalement domiciliées hors de France ; ces personnes peuvent être de nationalité française ou étrangère ; seul compte le fait qu'elles soient non résidentes de France ;
  - aux personnes morales ou organismes – quelle que soit leur forme – dont le siège social est situé à l'étranger (quel que soit le lieu de résidence des associés) ;
  - aux sociétés de personnes françaises et aux sociétés ou groupements assimilés relevant de l'impôt sur le revenu, qui comptent parmi leurs associés des non-résidents, au prorata des droits sociaux détenus par ceux-ci ;
  - aux fonds de placement immobilier (FPI) au prorata des parts détenues par des porteurs non-résidents.

Ne sont pas soumises au prélèvement :

– les organisations internationales, les États étrangers, les banques centrales et les institutions financières publiques de ces États qui sont exonérés dans les conditions prévues à l'article 131 *sexies* du CGI ;

– les personnes physiques et les personnes morales non résidentes exploitant en France une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou y exerçant une profession non commerciale, qui cèdent des immeubles affectés à l'exploitation.

Le prélèvement frappe notamment les profits provenant de la cession à titre onéreux d'immeubles situés en France, à l'exclusion toutefois des immeubles affectés à une exploitation professionnelle en France, et des droits portant sur ces biens (usufruit, nue-propriété...) <sup>(255)</sup>.

Les contribuables non-résidents relevant de l'impôt sur le revenu peuvent bénéficier, pour les cessions d'immeubles, des mêmes exonérations que les résidents, notamment par le jeu des abattements pour durée de détention – hormis l'exonération de la résidence principale, celle de la première cession d'un logement lorsque le cédant n'est pas propriétaire de sa résidence principale et celle de l'ancienne résidence principale des retraités et invalides de condition modeste. Une exonération spécifique est prévue en faveur des personnes physiques non-résidentes, ressortissantes d'un État de l'EEE (ou d'un autre État si elles peuvent invoquer le bénéfice d'une clause de non-discrimination) qui cèdent un logement situé en France, lorsque ces personnes ont été fiscalement domiciliées en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque avant la cession : ces personnes peuvent bénéficier de l'exonération à la condition que la plus-value ait été réalisée dans les cinq ans suivant le transfert du domicile fiscal ou bien qu'elle porte sur un bien dont le cédant a la libre disposition au moins depuis le 1<sup>er</sup> janvier de l'année précédant celle de la cession. L'exonération est limitée à la fraction de plus-value nette imposable qui n'excède pas 150 000 euros <sup>(256)</sup>.

Selon les données transmises à la Rapporteuse générale, 14 596 contribuables non-résidents ont déclaré des plus-values immobilières taxables en 2013 ; ils sont 5 869 sur les quatre premiers mois de 2014.

• La plus-value fait l'objet d'un prélèvement dont le taux est en principe fixé à 33,33 %. Ce taux est réduit à 19 % :

– pour les personnes physiques, les associés personnes physiques de sociétés de personnes françaises et les porteurs de parts d'un FPI, s'ils sont résidents à la date de la cession d'un État de l'EEE <sup>(257)</sup> ;

– pour les personnes morales résidentes d'un État de l'EEE pour les opérations qui bénéficieraient de ce taux si elles étaient réalisées par une personne morale résidente de France.

Enfin, le taux est porté à 75 % lorsque le cédant est domicilié, établi ou constitué dans un ETNC <sup>(258)</sup>.

Néanmoins, le Conseil d'État, dans un arrêt en date du 20 octobre dernier <sup>(259)</sup>, a jugé que la différence de taux d'imposition d'une plus-value de cession d'un immeuble situé en France par une société civile immobilière selon que les associés résident ou non dans l'Espace économique européen – soit 19 % dans le premier cas et 33,33 % dans le second – constituait une restriction aux mouvements de capitaux. Afin de tirer les conséquences de cet arrêt, ainsi que d'autres décisions de justice, il apparaît nécessaire de modifier les

dispositions de l'article 244 *bis* A, afin d'aligner le taux d'imposition applicables aux personnes physiques, qu'elles résident ou non dans un État de l'EEE – tout en conservant le taux de 75 % applicable pour les résidents d'ETNC, lequel se justifie par le motif d'intérêt général de lutte contre la fraude fiscale. Lors de l'examen en première lecture du projet de loi de finances pour 2015 par le Sénat, le 21 novembre dernier, plusieurs amendements portant sur le sujet ont été examinés. Le secrétaire d'État chargé du budget a alors indiqué qu'au cours de l'examen du présent projet de loi de finances rectificative, le Gouvernement présenterait un dispositif « *tirant les conséquences des jugements qui ont été rendus* » et « *proposerait une rédaction pouvant satisfaire l'ensemble des acteurs* ».

À ce prélèvement, s'ajoutent les prélèvements sociaux au taux de 15,5 %, en application de la loi du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012<sup>(260)</sup>, ainsi que la taxe spécifique s'appliquant aux plus-values d'un montant supérieur à 50 000 euros, réalisées par un contribuable, résident ou non-résident, soumis à l'impôt sur le revenu<sup>(261)</sup>. Ces prélèvements sociaux et, le cas échéant, cette taxe spécifique, sont acquittés en même temps que le prélèvement prévu par l'article 244 *bis* A.

### **a. Le régime de représentation fiscale applicable**

- S'agissant de l'imposition des plus-values immobilières des non-résidents, le prélèvement dû par ces derniers doit être acquitté sous la responsabilité d'un représentant fiscal accrédité, en application du IV de l'article 244 *bis* A. Il ne s'agit donc pas d'une option, à la demande de l'administration fiscale, comme dans les cas évoqués plus haut.

À la différence du représentant fiscal pouvant être désigné dans le cadre des articles 164 D, 223 *quinquies* A et 885 X du CGI, qui joue seulement un rôle d'intermédiaire, le représentant fiscal intervenant en matière de plus-values immobilières s'engage à remplir les formalités et à acquitter le prélèvement pour le compte du non-résident, ainsi que, le cas échéant, l'amende prévue au 1 de l'article 1761 du CGI<sup>(262)</sup>. Il n'est déchargé de ses obligations qu'à l'expiration du délai de reprise, soit à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. L'administration peut indistinctement poursuivre le contribuable ou son représentant fiscal pour la totalité des impositions dues – y compris éventuellement les prélèvements sociaux.

- L'administration dispense les personnes physiques de recourir à un représentant fiscal si le prix de cession du bien est inférieur ou égal à 150 000 euros<sup>(263)</sup> ou si la plus-value est exonérée par le jeu des abattements pour durée de détention, tant en matière fiscale que sociale.

Cette dispense vaut également pour les sociétés de personnes françaises (et les FPI français) dont les membres non-résidents sont des personnes physiques<sup>(264)</sup>.

- Autre différence avec le représentant fiscal intervenant dans le cadre des articles 164 D, 223 *quinquies* A et 885 X, le représentant fiscal doit, en matière de plus-values immobilières, être accrédité par l'administration fiscale, ce qui découle de sa responsabilité en matière de paiement de l'imposition due.

L'accréditation correspond à la désignation par l'administration fiscale, après instruction du dossier<sup>(265)</sup>, d'un représentant fiscal en France sur proposition du redevable, pour une opération donnée. Le représentant peut être soit une banque (ou un établissement de crédit) exerçant son activité en France, soit l'acheteur, s'il est fiscalement domicilié en France, soit encore une personne agréée à cet effet par l'administration. Mais, selon

l'administration, ni les notaires ni les avocats ne peuvent être accrédités représentants fiscaux.

Par ailleurs, dans un souci de simplification, l'administration fiscale a délivré un agrément permanent de représentation fiscale à sept sociétés spécialisées, lequel agrément dispense les sociétés d'obtenir une accréditation pour chaque opération déterminée.

Même s'il est difficile de disposer de données précises sur la proportion de recours aux différentes catégories de représentants fiscaux – banque, acheteur du bien objet de la plus-value, société spécialisée –, il semble que ce soient les sociétés spécialisées disposant d'un agrément permanent qui sont amenées à intervenir dans la grande majorité des cas.

- Enfin, il convient de préciser que le même régime de représentation fiscale, tel que prévu par le IV de l'article 244 *bis* A, est également applicable à :

- l'imposition de certaines plus-values mobilières, mentionnées par l'article 244 *bis* B, lequel renvoie aux dispositions du IV de l'article 244 *bis* A : il s'agit des plus-values issues de la cession ou du rachat de participations substantielles <sup>(266)</sup> par un contribuable non-résident, auxquelles s'applique un prélèvement forfaitaire libératoire de 45 %. Il convient de noter toutefois que l'application effective de ces dispositions est généralement écartée par le jeu des conventions fiscales ; elles ne concernent dans les faits qu'une minorité des plus-values mobilières ;

- la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles détenus en France, restant due à la date de cession d'un immeuble, en application du dernier alinéa de l'article 990 F du CGI : le représentant fiscal mandaté pour le versement du prélèvement visé à l'article 244 *bis* A est également responsable du paiement de la taxe de 3 % précitée qui reste encore due.

## II LA REFORME VOTÉE :

### **la suppression des régimes de représentation fiscale pour les contribuables résidant au sein de l'union européenne et de l'eee**

Le présent article modifie les régimes de représentation fiscale qui viennent d'être exposés, en excluant de leur champ les contribuables résidant fiscalement dans un État de l'Union européenne ou de l'EEE.

- En effet, la Commission européenne a adressé une mise en demeure à la France le 25 avril 2013, indiquant que les dispositions françaises prévues en matière de représentation fiscale constituaient une restriction à l'exercice des libertés de circulation européennes garanties par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, dès lors qu'elles entraînaient des démarches administratives et formelles ainsi qu'un coût lié à la contrepartie requise par le représentant. La Commission critique à la fois le caractère discrétionnaire de cette obligation et son caractère disproportionné.

L'évaluation préalable du présent article indique que, « *selon la Commission, les informations obtenues par l'administration française auprès du représentant fiscal pourraient l'être par des moyens moins restrictifs des droits du contribuable. En outre, elle considère que l'équivalence des droits de la défense ne peut pas dépendre d'une obligation supplémentaire imposée aux non-résidents* ».

La Commission s'appuie sur la jurisprudence de la CJUE, qui, dans un arrêt *Commission c/ Portugal* du 5 mai 2011 <sup>(267)</sup>, a déclaré contraire au droit de l'Union

européenne le régime portugais de la représentation fiscale relatif à l'impôt sur le revenu des non-résidents. À cette occasion, la CJUE a estimé que la restriction apportée aux mouvements de capitaux, résultant de l'obligation de désigner un représentant et de supporter le coût de sa rémunération, n'était pas justifiée par une raison d'intérêt général – la lutte contre la fraude fiscale ne pouvant être admise que si elle vise des montages purement artificiels dont le but est de contourner la loi fiscale.

Par ailleurs, la Cour a estimé qu'il n'était pas établi que les mécanismes d'assistance mutuelle entre les autorités fiscales des États membres seraient insuffisants pour atteindre l'objectif de lutte contre la fraude fiscale. En la matière, deux directives s'appliquent : la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal<sup>(268)</sup> et la directive 2010/24/UE du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures<sup>(269)</sup>.

De fait, le recours à un représentant fiscal, notamment lorsqu'il doit être accrédité, entraîne nécessairement des démarches administratives spécifiques ainsi qu'un coût supplémentaire pour le contribuable au titre de la rémunération du représentant, correspondant, pour les plus-values immobilières, à sa responsabilité pour le paiement de l'imposition due.

Il n'est pas aisé d'avoir connaissance du niveau de ces coûts, et notamment des honoraires pratiqués par les sociétés spécialisées disposant d'un agrément permanent qui semblent, en pratique, être les intervenants principaux en matière de plus-values immobilières. Si, dans un article de doctrine<sup>(270)</sup>, il était indiqué qu'« *il n'était pas rare que les représentants " de métier " demandent des honoraires de l'ordre de 5 % à 6 % du prix de vente (parfois 3,5 % à 4 % après négociation) pour assumer ce rôle* »<sup>(271)</sup>, les sociétés spécialisées concernées font état d'honoraires de l'ordre de 0,5 % du prix de cession, voire jusqu'à 0,15 % pour certaines transactions d'un montant très élevé.

S'agissant de la désignation sur demande de l'administration fiscale d'un représentant fiscal, en application des articles 164 D, 885 X et 223 *quinquies* A du CGI, les formalités afférentes sont moins importantes de même que le coût. La Rapporteuse générale n'a pas pu obtenir de données sur la fréquence des demandes de désignation d'un représentant fiscal dans le cadre de ces trois articles. Si la doctrine administrative précise, s'agissant d'impôt sur le revenu, qu'« *en raison de l'intérêt pratique de cette mesure, le service des impôts doit, dans tous les cas, inviter les intéressés à procéder à la désignation d'un représentant en France* », il est indiqué, dans l'évaluation préalable du présent article, que les dispositifs prévus aux articles 164 D et 885 X sont aujourd'hui en pratique peu utilisés par l'administration fiscale.

- Afin de mettre en conformité notre droit avec celui de l'Union européenne, le présent article prévoit qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, les dispositions sur la représentation fiscale ne s'appliquent pas aux personnes domiciliées dans un État de l'Union européenne ou dans un État de l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt.

En pratique, les trois pays membres de l'EEE qui ne sont pas membres de l'Union européenne, à savoir la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein, ont conclu avec la France des conventions d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. Néanmoins, il n'en va pas de même en matière de recouvrement de l'impôt. La Norvège, l'Islande et le Liechtenstein ont tous trois signé la convention multilatérale

d'assistance mutuelle en matière fiscale de l'OCDE et du Conseil de l'Europe<sup>(272)</sup>, laquelle prévoit des dispositions en matière d'assistance au recouvrement. Mais si cette convention est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 2011 en Norvège et le 1<sup>er</sup> février 2012 en Islande, ce n'est pas le cas du Liechtenstein à ce jour. Par ailleurs, l'accord d'échange de renseignements signé avec cet État ne comporte pas de dispositions sur l'assistance au recouvrement.

**Il s'ensuit que les personnes physiques et morales situées au Liechtenstein devront, à la différence de celles résidant en Norvège et en Islande, continuer à désigner un représentant fiscal en France** tant que le Liechtenstein n'aura pas ratifié la convention d'assistance mutuelle sans émettre de réserve sur l'assistance au recouvrement.

Le **A** du **I** du présent article vient modifier l'article 164 D relatif à l'impôt sur le revenu et l'article 885 X relatif à l'ISF, afin d'exclure l'application des dispositions relatives à la représentation fiscale pour les contribuables résidant fiscalement dans un État de l'Union européenne ou de l'EEE. Cette modification s'applique dès l'imposition des revenus de 2014 et au titre de l'ISF dû à compter de 2015, aux termes du **A** du **II**.

Le **B** du **I** fait de même en matière de représentation fiscale pour l'impôt sur les sociétés, en modifiant l'article 223 *quinquies* A. Il s'applique à l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2014 (**B** du **II**).

Le **C** du **I** vise quant à lui à exonérer les contribuables résidant dans un État de l'Union européenne ou de l'EEE de l'obligation de désigner un représentant fiscal accrédité en matière d'imposition des plus-values immobilières, ainsi que, du fait du renvoi de l'article 244 *bis* B à l'article 244 *bis* A, en matière d'imposition de certaines plus-values mobilières. Il précise que lorsque le cédant est une société de personnes situées en France, ou une société ou groupement assimilé, relevant de l'impôt sur le revenu, l'obligation de désigner un représentant fiscal s'apprécie au regard de la situation de chacun des associés, donc selon qu'ils sont ou non domiciliés fiscalement dans un pays de l'EEE. La disposition proposée s'applique aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 (**C** du **II**).

Enfin, le **D** du **I** modifie l'article 990 F afin de tirer les conséquences du **C** du **I**, à savoir la suppression de l'obligation de désigner un représentant fiscal en matière de plus-values immobilières pour un non-résident domicilié fiscalement dans un État de l'Union européenne ou de l'EEE, qui a une incidence s'agissant du recouvrement de la taxe sur la valeur vénale des immeubles. Les dispositions du **D** du **I** s'appliquent aux cessions d'immeubles intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 (**D** du **II**).

- De ce fait, seuls les contribuables résidant hors de l'EEE resteront tenus de désigner un représentant fiscal, soit sur demande de l'administration fiscale pour l'impôt sur le revenu, l'ISF, l'impôt sur les sociétés et la taxe sur la valeur vénale des immeubles, soit de façon systématique en matière d'imposition des plus-values immobilières et de certaines plus-values mobilières. Pour les contribuables résidents des pays de l'EEE, les mécanismes d'assistance entre les administrations fiscales nationales, tels que prévus par les directives précitées 2011/16/UE et 2010/24/UE, doivent permettre d'assurer le recouvrement des impositions.

La Rapporteuse générale regrette de n'avoir pas pu obtenir de données sur le montant total des plus-values immobilières réalisées par des non-résidents, sur les impositions qu'ils ont acquittées à ce titre, ou encore sur la ventilation de ces contribuables non-résidents entre pays de l'EEE et pays tiers. Dans ces conditions, il apparaît difficile de mesurer le nombre

de personnes se trouvant dans le champ de la mesure et *a fortiori* d'évaluer le montant des impositions acquittées par ces personnes

## Le texte de l'article 62

### Article 62

I. – Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Les articles 164 D et 885 X sont complétés par un alinéa ainsi rédigé :

« Toutefois, l'obligation de désigner un représentant fiscal ne s'applique ni aux personnes qui ont leur domicile fiscal dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État 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 ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt, ni aux personnes mentionnées au 2 du même article 4 B qui exercent leurs fonctions ou sont chargées de mission dans l'un de ces États. » ;

2° L'article 223 *quinquies* A est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Toutefois, l'obligation de désigner un représentant fiscal ne s'applique pas aux personnes qui ont leur siège social dans un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État 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 ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt. » ;

3° Le IV de l'article 244 *bis* A est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« L'obligation de désigner un représentant fiscal ne s'applique pas lorsque le cédant est domicilié, établi ou constitué dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État 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 ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt. Lorsque le cédant est une société ou un groupement mentionnés au c du 2 du I, ou une société ou un groupement dont le régime fiscal est équivalent et dont le siège social est situé dans un des États mentionnés à la première phrase du présent alinéa, l'obligation de désigner un représentant fiscal s'apprécie au regard de la situation de chacun des associés. » ;

4° Au dernier alinéa de l'article 990 F, les mots : « la Communauté européenne » sont remplacés par les mots : « un autre État membre de l'Union européenne ou dans un autre État 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 ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt » ;

5° Au VI de l'article 1605 *nonies*, la référence : « premier alinéa du » est supprimée.

II. – A. – Le 1° du I s'applique à l'impôt sur le revenu dû à compter des revenus de l'année 2014 et à l'impôt de solidarité sur la fortune dû à compter de 2015.

B. – Le 2° du I s'applique à l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos à compter du 31 décembre 2014.

C. – Les 3° et 5° du I s'appliquent aux plus-values réalisées au titre des cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015.

D. – Le 4° du I s'applique aux cessions d'immeubles intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015.