

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE VERSAILLES**

N° 1503365

M. et Mme X

M. Karaoui
Rapporteur

Mme Danielian
Rapporteur public

Audience du 12 juin 2018
Lecture du 26 juin 2018

19-04-02-08-02
15-05-01-03
C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif de Versailles

(5^{ème} chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête et des mémoires, enregistrés le 27 mai 2015, le 30 juin 2016 et le 14 décembre 2017, M. et Mme X, représentés par Me Appremont et Me Drouin, demandent au tribunal, dans le dernier état de leurs écritures :

1°) la décharge des prélèvements sociaux auxquels ils ont été assujettis, à concurrence de la somme de 41 805 euros, à raison de la plus-value réalisée à l'occasion de la vente, le 21 février 2014, de leur résidence principale située à Saint-Germain-en-Laye ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 7 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- le régime d'exonération de la plus-value de cession de la résidence principale, prévu à l'article 150 U II 1° du code général des impôts, est applicable à la plus-value de cession de leur appartement dès lors que, d'une part, celui-ci a constitué leur résidence principale jusqu'au jour de leur déménagement et de sa mise en vente et que, d'autre part, sa vente est intervenue dans un délai normal au sens de la jurisprudence du Conseil d'Etat et de la doctrine administrative référencée BOI-RFPI-PVI-10-40-10-20120912 ;

- le refus de leur appliquer le régime d'exonération de la plus-value de cession de la résidence principale prévu à l'article 150 U II 1°, au seul motif qu'ils ne sont plus résidents fiscaux de France, pour leur appliquer le régime d'exonération prévu au 2° de cet article pour les non-résidents, plafonnant à 150 000 euros par contribuable le montant de cette exonération même en cas de cession d'un bien qualifié de résidence principale, est contraire au principe de

libre circulation des capitaux prévu par l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, ce dernier régime étant seulement destiné à favoriser le marché immobilier français d'après les observations présentées par le Premier ministre devant le Conseil constitutionnel dans le cadre de la question prioritaire de constitutionnalité posée, cette restriction à la libre circulation des capitaux n'étant pas couverte pas la « clause de gel » ni justifiée par une différence de situation entre résidents et non-résidents fiscaux au regard du régime fiscal de la cession de la résidence principale ni davantage par une raison impérieuse d'intérêt général ;

- l'application des contributions sociales à la plus-value de cession de leur appartement étant contraire au règlement (CEE) 1408/71 du Conseil du 14 Juin 1971 applicable en la matière, tel que cela résulte de la jurisprudence européenne, ils ne pouvaient pas, sans méconnaissance également du principe de libre circulation des capitaux prévu par l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, être assujettis aux prélèvements sociaux en France au titre de la plus-value de cession de leur résidence en France, dès lors qu'ils n'étaient plus résidents fiscaux français ni affiliés au régime général obligatoire de sécurité sociale français lors de la cession de leur résidence en France, mais résidents fiscaux chinois et cotisants à la caisse des Français de l'Etranger depuis le 1^{er} juin 2013.

Par un mémoire en défense enregistré le 20 mai 2016, le directeur départemental des finances publiques des Yvelines conclut au non-lieu à statuer partiel et au rejet du surplus des conclusions de la requête.

Il fait valoir que l'administration a procédé, le 18 mai 2016, à un dégrèvement en droits d'impôt sur le revenu, de prélèvements sociaux et de taxe sur les plus-values immobilières, et pénalités, à concurrence d'une somme totale de 71 591 euros, et que le quantum du litige s'établit désormais à 41 805 euros au titre des seuls prélèvements sociaux, ces derniers n'étant plus contestés par aucun moyen fondé.

Par une ordonnance du 15 mai 2018, la clôture d'instruction a été fixée au 29 mai 2018 à 10h00.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;
- la décision n° 2017-668 QPC du 27 octobre 2017 par laquelle le Conseil constitutionnel a, sur question prioritaire de constitutionnalité posée pour M. et Mme X par mémoires enregistrés les 27 avril et 8 juin 2017, déclaré conforme à la Constitution le deuxième alinéa du 2° du paragraphe II de l'article 150 U du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de la sécurité sociale ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Karaoui,
- les conclusions de Mme Danielian, rapporteur public,
- et les observations de Me Appremont pour M. et Mme X.

Considérant ce qui suit :

1. M. et Mme X occupaient à titre de résidence principale un appartement dont ils étaient propriétaires à Saint-Germain-en-Laye. M. X a été nommé en Chine pour motif professionnel à compter du 1^{er} juin 2013 et son épouse l'y a rejoint en septembre 2013. Ils sont alors devenus résidents fiscaux de Chine. Leur appartement, mis en vente le 22 juin 2013, a été vendu le 21 février 2014 et ils ont été imposés sur la plus-value réalisée à l'occasion de cette vente au titre de l'impôt sur le revenu, de la taxe sur les plus-values immobilières prévue par l'article 1609 nonies G du code général des impôts et des prélèvements sociaux. Ils ont demandé au tribunal la décharge de ces impositions. L'administration ayant, en cours d'instance, totalement fait droit à leurs conclusions s'agissant de l'impôt sur le revenu et de la taxe sur les plus-values immobilières, M. et Mme X demandent, dans le dernier état de leurs écritures, la décharge des seuls prélèvements sociaux auxquels ils restent assujettis, à concurrence de la somme réduite à 41 805 euros.

2. En vertu du I bis de l'article L. 136-7 du code de la sécurité sociale, sont assujetties aux prélèvements sociaux sur les revenus du capital les plus-values imposées au prélèvement prévu par l'article 244 bis A du code général des impôts, lorsqu'elles sont réalisées par des personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France. En application du I de cet article 244 bis A, dans sa rédaction applicable, les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B de ce code sont soumises, sous réserve des conventions internationales, à un prélèvement spécifique sur les plus-values résultant notamment de la cession de biens immobiliers. Le 1^o du II de cet article 244 bis A prévoit que, lorsque ce prélèvement est dû par des contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu, les plus-values sont déterminées selon les modalités définies : « *Au I et aux 2^o à 9^o du II de l'article 150 U, aux II et III de l'article 150 UB et aux articles 150 V à 150 VD* ».

3. Le 2^o du II de l'article 150 U du code général des impôts, dans sa rédaction applicable, auquel renvoie le 1^o du II de l'article 244 bis A du même code, exonère d'impôt sur le revenu les plus-values réalisées : « *Au titre de la cession d'un logement situé en France lorsque le cédant est une personne physique, non résidente de France, ressortissante d'un État membre de l'Union européenne ou d'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 et à la condition qu'il ait été fiscalement domicilié en France de manière continue pendant au moins deux ans à un moment quelconque antérieurement à la cession. / L'exonération mentionnée au premier alinéa du présent 2^o s'applique, dans la limite d'une résidence par contribuable et de 150 000 € de plus-value nette imposable, aux cessions réalisées : / a) Au plus tard le 31 décembre de la cinquième année suivant celle du transfert par le cédant de son domicile fiscal hors de France ; / b) Sans condition de délai, lorsque le cédant a la libre disposition du bien au moins depuis le 1^{er} janvier de l'année précédant celle de la cession.* ».

4. Les plus-values réalisées par les personnes physiques fiscalement domiciliées en France lors de la cession de biens immobiliers sont, en principe, passibles de l'impôt sur le revenu, en application du I de l'article 150 U du code général des impôts. Par exception, la plus-value nette réalisée par ces personnes lors de la cession d'un bien constituant leur résidence principale au jour de la cession est intégralement exonérée d'impôt sur le revenu en vertu du 1^o du II de l'article 150 U, cette exonération s'appliquant y compris lorsque la cession intervient après que le contribuable a libéré les lieux, à condition que le délai pendant lequel l'immeuble est demeuré inoccupé puisse être regardé comme normal.

5. Les plus-values réalisées par les personnes physiques non fiscalement domiciliées en France lors de la cession de biens immobiliers sont, sous réserve des conventions internationales, passibles d'un prélèvement spécifique institué par le I de l'article 244 bis A du code général des impôts. En application du 1° du II de cet article, ces personnes sont exclues du bénéfice de l'exonération intégrale en faveur de la résidence principale, prévue par le 1° du II de l'article 150 U du même code. Toutefois, le 2° du II de ce dernier article, auquel renvoie le 1° du II de l'article 244 bis A, prévoit un régime spécifique d'exonération des plus-values immobilières réalisées par les personnes physiques non résidentes ressortissantes d'un État membre de l'Union européenne ou d'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. Cette exonération, accordée sous certaines conditions, est limitée à un montant de 150 000 euros par personne.

6. Ces dernières dispositions font ainsi obstacle à ce qu'une personne physique ressortissante de l'un des États mentionnés ci-dessus ayant, avant la cession, quitté sa résidence principale et cessé d'être fiscalement domiciliée en France, bénéficie de la même exonération qu'une personne physique ayant elle aussi quitté sa résidence principale avant sa cession mais qui est demeurée fiscalement domiciliée en France.

7. Les requérants ont soutenu, par mémoire distinct, que ces dispositions instituent une différence de traitement, contraire aux principes d'égalité devant la loi et les charges publiques, entre des contribuables cédant leur résidence principale selon qu'ils sont ou non toujours fiscalement domiciliés en France à la date de la cession, la plus-value de cession étant, dans le premier cas, intégralement exonérée d'impôt sur le revenu, alors que, dans le second cas, elle ne l'est qu'à hauteur de 150 000 euros par personne. Par sa décision n° 2017-668 QPC du 27 octobre 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré le deuxième alinéa du 2° du paragraphe II de l'article 150 U du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, conforme à la Constitution, le législateur ayant traité différemment des personnes placées dans des situations différentes au regard des règles d'imposition des revenus et cette différence de traitement étant en rapport avec l'objet de la loi et fondée sur des critères objectifs et rationnels.

8. Mais M. et Mme X font également valoir que les dispositions en cause restreignent la liberté de circulation des capitaux garantie par l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

9. Selon les stipulations de cet article, les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et les pays tiers sont interdites. Toutefois, aux termes de l'article 64 de ce traité : « *L'article 63 ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national (...) en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers (...)* » et aux termes de l'article 65 du même traité : « *L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres : / a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis ; / b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale* », sous réserve que ces dispositions et mesures ne constituent « *ni un moyen de discrimination arbitraire, ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux* ».

10. Les dispositions en cause ne sauraient être de nature, eu égard à l'avantage qui en résulte pour les non-résidents qui bénéficient de leur fait d'une exonération de 150 000 euros de plus-value nette imposable, quel que soit l'usage de la résidence cédée, à dissuader des non-résidents d'acquérir et de détenir en France des résidences, puis, le cas échéant, de les céder.

11. En revanche, les dispositions du 1° du II de l'article 244 bis A du code général des impôts, en tant qu'elles renvoient au 2° du II de l'article 150 U de ce code, qui limite l'exonération à 150 000 euros, sans renvoyer aussi au 1° du même II qui prévoit une exonération totale en cas de cession de la résidence principale, peuvent être de nature à dissuader un résident fiscal de France qui devient résident fiscal d'un pays tiers de céder sa résidence principale et, dans cette mesure, restreindre la circulation du produit de cette vente à destination de son nouveau pays de résidence. Elles constituent ainsi une restriction aux mouvements de capitaux en principe interdite par l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

12. Il résulte de l'arrêt C-181/12, Yvon Welte, rendu le 17 octobre 2013 par la Cour de justice de l'Union européenne, que, lorsqu'il se réfère aux « *investissements directs, y compris les investissements immobiliers* », l'article 57 du traité instituant la Communauté européenne, devenu l'article 64 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, vise les seuls investissements immobiliers qui constituent des investissements directs relevant de la rubrique I de l'annexe I de la directive 88/361 et qu'en revanche, des investissements immobiliers de type « *patrimonial* », effectués à des fins privées sans lien avec l'exercice d'une activité économique, ne relèvent pas du champ d'application de cet article. La cession, le 21 février 2014, de leur bien immobilier n'ayant pas été effectuée en vue de l'exercice d'une activité économique, elle n'entre donc pas dans le champ de la dérogation prévue par les stipulations de cet article 64, alors, au demeurant, que le renvoi notamment au 2° du II de l'article 150 U, prévu par l'article 244 bis A du code général des impôts, remonte à la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004 et le plafonnement de l'exonération à 150 000 euros à la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014, et sont ainsi largement postérieurs au 31 décembre 1993.

13. Il résulte des stipulations précitées de l'article 65 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne que des dispositions fiscales restreignant les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers peuvent être jugées compatibles avec les stipulations du même traité relatives à la libre circulation des capitaux si la différence de traitement qu'elles instaurent soit concerne des contribuables qui se trouvent dans des situations objectivement différentes, soit répond à une raison impérieuse d'intérêt général et n'excède pas ce qui est nécessaire pour que l'objectif poursuivi par ces dispositions soit atteint. Il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, et notamment des arrêts des 14 décembre 2006 et 10 mai 2012 rendus dans les affaires C-170/05, Denkavit et C-338/11, Santander Asset Management, que, pour déterminer si des contribuables se trouvent dans des situations différentes en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis, leurs situations doivent être comparées en tenant compte du critère de distinction pertinent de la disposition fiscale en cause, quelles que soient par ailleurs leurs situations d'ensemble au regard des impositions dues en France, y compris les impositions dont les personnes résidentes sont seules redevables.

14. En se bornant à faire valoir que M. et Mme X n'ayant pas tiré de la France la totalité ou la quasi-totalité de leurs revenus d'activités perçus en 2014, leur situation ne serait pas comparable à celle d'un résident français, l'administration ne justifie pas qu'ils se trouvaient dans une situation objectivement différente de celle d'un résident français au regard de la seule

disposition entravant la circulation des capitaux. Elle ne fait pas davantage état d'une raison impérieuse d'intérêt général.

15. Enfin, l'administration ne conteste pas que le bien, cédé le 21 février 2014, devait être regardé, au regard notamment du délai et des conditions dans lesquels il est demeuré inoccupé puis a été vendu, comme ayant conservé, au regard du droit à exonération, le caractère de résidence principale.

16. M. et Mme X sont donc fondés à demander la décharge des prélèvements sociaux auxquels ils demeurent assujettis à raison de la plus-value réalisée à l'occasion de cette vente. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme de 2 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1^{er} : M. et Mme X sont déchargés des prélèvements sociaux auxquels ils restaient assujettis, à concurrence de la somme de 41 805 euros, au titre de l'année 2014.

Article 2 : L'Etat versera à M. et Mme X une somme de 2 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à M. et Mme X et au directeur départemental des finances publiques des Yvelines.

Délibéré après l'audience du 12 juin 2018, à laquelle siégeaient :

M. Besson, président,
M. Karaoui, premier conseiller.
M. Grand, premier conseiller,

Lu en audience publique le 26 juin 2018.

Le rapporteur,

Signé

J. Karaoui

Le président,

Signé

T. Besson

Le greffier,

Signé

T. Rion

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics, en ce qui le concerne, ou à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun, contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.