



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP,RL  
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA  
& ASSOCIADOS



Nº 41/21

# NEWSLETTER

## L'IMPOSITION SUR LES PLUS-VALUES REALISEES PAR DES NON-RESIDENTS LORS DES VENTES DE BIENS IMMOBILIERS

### RÉSUMÉ

Avec les plus récentes décisions jurisprudentielles, et notamment l'arrêt pour l'uniformisation de la jurisprudence de la « Cour suprême Administrative » (Supremo Tribunal Administrativo) (procès n.º. 075/20.6BALSB) du 12 septembre 2020 et l'arrêt « MK c/ l'Autorité Fiscale et Douanière » émis par le Tribunal de Justice de l'Union Européenne (C-388/19) du 18 mars 2021, est sorti vainqueur le courant jurisprudentiel qui venait défendre l'insuffisance du changement législatif introduit dans le Code des Impôts sur le revenu des Personnes Singulières avec le Budget de l'Etat pour 2008 et qui défendait l'obligation et à l'abri du droit de l'Union Européenne, d'appliquer aux citoyens européens non-résidents au Portugal la règle permettant de prendre en compte uniquement les 50% de plus-values réalisées lors des ventes de biens immobiliers au Portugal, tel qu'applicable aux résidents fiscaux sur le territoire national.

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact [contact@rfflawyers.com](mailto:contact@rfflawyers.com).

\*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no. 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address [newsletter@rffadvogados.com](mailto:newsletter@rffadvogados.com).

\*\*\*

Legal 500 – Band 1 Tax "Portuguese Law Firm" / Band 1 Tax "RFF Leading Individual" and highlighted in "Hall of Fame", 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019  
Chambers & Partners – Band 1 Tax "RFF Ranked Lawyer", 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 and Band 1 "Private Wealth Law" - HNW "RFF Ranked Lawyer", 2018  
International Tax Review – "Best European Newcomer" (shortlisted) 2013 / "Tax Controversy Leaders", 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 / "Indirect Tax Leaders", 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 / "Women in Tax Leaders Guide", 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 / "European Best Newcomer", 2016 / "Tax Firm of the Year", "European Tax Disputes of the Year" and "European Indirect Tax Firm of the Year", (shortlisted) 2017  
Best Lawyers – "RFF Tax Lawyer of the Year", 2014 / "Recommended Lawyers", 2015, 2016, 2017, 2018  
Who's Who Legal – "RFF Corporate Tax Adviser of the Year", 2013, 2015, 2016 / "RFF Corporate Tax Controversy Thought Leader", 2017 "Corporate Tax: Advisory and Controversy", 2017, 2018, 2019  
Legal Week – RFF was the only Portuguese in the "250 Private Client Global Elite Lawyers" 2018  
STEP Private Clients Awards - RFF "Advocate of the Year 2019" (shortlisted)  
IBFD Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019



[www.rfflawyers.com](http://www.rfflawyers.com)  
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5<sup>th</sup> (Reception)/6<sup>th</sup>  
1250-163 Lisboa • Portugal  
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244  
[contact@rfflawyers.com](mailto:contact@rfflawyers.com)



Les plus-values résultant de la vente de biens immobiliers par des personnes physiques sont soumises à l'Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques (IRS) dans la catégorie G (incréments patrimoniaux). En règle générale, les citoyens résidant fiscalement sur le territoire national sont imposés sur la moitié (50%) des plus-values immobilières réalisées aux taux progressifs généraux alors que les citoyens ne résidant pas fiscalement, sont imposés sur la totalité (100%) des plus-values à un taux fixe de 28%.

Cette question a été abordée par le Tribunal de Justice de l'Union Européenne (« TJUE ») dans l'arrêt Hollman (C-443/06). Dans cette affaire, le tribunal a estimé qu'il existe une imposition de caractère moins favorable pour les non-résidents, étant ainsi une imposition discriminatoire et allant à l'encontre du principe de la libre circulation de capitaux entre les États-membres de l'Union Européenne et ceci en vertu du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne (« TFUE »).

Suite à cette jurisprudence, le Code de l'IRS a connu des changements. La Loi de Finance (Lei do Orçamento do Estado) pour 2008 a fixé la possibilité, pour les contribuables non-résidents au

Portugal et les résidents de l'Union Européenne e de l'Espace Economique Européen de se voir appliquer les taux applicables aux résidents fiscaux au Portugal soit les taux généraux progressifs (ce qui impliquerait, pour fixer la taxe progressive applicable, de déterminer préalablement les revenus mondialement perçus par le contribuable. La taxe pouvant être supérieure à 28%).

Cependant, cette modification législative a maintenu la prise en compte de la totalité (100%) de la plus-value pour l'application soit du taux fixe de 28% (régime de droit commun), soit des taux généraux progressifs (régime optionnel).

Le TJUE ainsi que la « Cour Suprême Administrative » (*Supremo Tribunal Administrativo*) « STA » et le Centre d'Arbitrage Administratif (*Centro de Arbitragem Administrativa*) « CAAD » ont jugé à plusieurs reprises que cette règle est discriminatoire et, en tant que telle, contraire au droit de l'Union Européenne. À titre d'exemple, nous pouvons mentionner l'arrêt du TJUE en date du 11/10/2017 (C-443/06), les arrêts du STA de 22/03/2011 (n° 1031/10) et du 30/04/2013 (n°

01374/12) et en particulier les décisions du CAAD n°45/2012-T, du 05/06/2012, n°127/2012-T, du 14/05/2013 et n°748/2915 du 27/07/2016 entre autres.

En outre, cette question a fait l'objet de nombreuses autres décisions, beaucoup plus récentes, toujours dans le sens que les plus-values réalisées par un non-résident sur la vente d'un bien situé au Portugal ne doivent pas être soumises à une règle discriminatoire, de sorte que les mêmes règles d'imposition s'appliquent aux non-résidents que celles qui s'appliquent aux résidents sur le territoire national, à savoir la prise en compte de la moitié (50%) seulement de la plus-value réalisée, à tel point que les impositions réalisées par les autorités fiscales dans ces circonstances ont été considérées comme illégales, et les tribunaux les ont ainsi annulées.

Récemment, et suite à l'arrêt n° 846/2019-T de la CAAD, l'affaire a été portée devant le Tribunal STA, qui a rendu un arrêt d'uniformisation de la Jurisprudence le 12 septembre 2020 (affaire n° 075/20.6BALSB).

Aux termes de cet arrêt, la juridiction compétente a considéré que "la règle de l'article 43, paragraphe 2, du code de

l'impôt sur le revenu des personnes physiques ("CIRS"), dans la mesure où elle prévoit une limitation de l'imposition à 50 % des plus-values uniquement pour les résidents au Portugal, non étendue aux non-résidents", correspond à une restriction aux mouvements de capitaux incompatible avec l'article 63 du TFUE, dans la mesure où elle opère une discrimination négative des non-résidents par rapport aux résidents.

De plus, selon la même juridiction, la modification introduite en 2008 (possibilité pour les non-résidents résidant dans l'Union européenne d'opter pour le taux de 28% ou les taux progressifs) n'a pas permis de surmonter la discrimination, car i) l'imposition porte sur la totalité (100%) de la plus-value et non sur la moitié (50%) et ii) elle ne s'applique qu'aux résidents des autres États membres de l'Union européenne et de l'Espace économique européen, alors qu'elle devrait également s'appliquer aux résidents des pays tiers.

Effectivement, En vertu du droit de l'Union européenne, toute personne peut invoquer la protection accordée aux mouvements de capitaux contre les comportements restrictifs ou discriminatoires existant dans la législation nationale des États membres.



Il convient de souligner que dans l'affaire à l'origine de cet arrêt d'uniformisation de Jurisprudence, c'était précisément le cas de cette discrimination négative qui s'est vérifiée, puisque le contribuable en question était un résident fiscal au Brésil.

Plus récemment le 18 mars 2021, dans le cadre d'une demande de renvoi pré-judiciel, le TJUE a statué que l'article 63.º du TFUE, lu en combinaison avec l'article 65 de celui-ci, doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas la création de régimes qui opèrent une discrimination négative à l'encontre des résidents d'autres États membres, c'est-à-dire qui les soumettent à une charge fiscale plus élevée que celle qui serait applicable à un résident, pour le même type d'opération, en faisant dépendre le choix du régime d'imposition applicable du contribuable.

Conformément aux arguments de fond de cette même décision, arguments reposants sur la jurisprudence européenne notamment l'arrêt Gielen (C-440/08), "l'option d'assimilation qui permettrait à un sujet passif non-résidents, la possibilité de choisir entre un régime fiscal discriminatoire et un autre régime supposément non discriminatoire, n'exclut pas les effets discriminatoires du premier régime

puisque si tel serait le cas, cela correspondrait à valider un régime fiscal non conforme à un Traité, en raison de son caractère discriminatoire. »

Le TJUE a souligné le fait que l'application de l'article, d'après son actuelle rédaction implique la détermination de l'assiette imposable, supérieure pour les non-résidents, comparablement à un résident dans la même situation. Les non-résidents restent toujours sujets à une charge fiscale supérieure.

En somme, l'arrêt de l'STA comme l'arrêt du TJUE sont venus renforcer la portée des décisions prononcées, notamment par le CAAD, dans un sens proche de celui qui aurait été à déterminer si l'option adoptée en 2008, après la publication de l'arrêt Hollmann aurait écarté le jugement de discrimination.

Au cours de cette période, dans les divers procès abordant cette thématique, l'opinion de l'Administration Fiscale a toujours été axée sur le fait que le régime juridique du Code de l'IRS depuis 2008, rejetait l'égalité de traitements entre résidents et non-résidents, éliminant ainsi toute discrimination qui puisse exister.

Important est-il de noter que la décision du STA est aller au-delà de l'arrêt du

TJUE, puisqu'elle aborde la question des résidents dans les pays tiers, non seulement en reconnaissant qu'il existe une discrimination injustifiée entre les résidents et les non-résidents, mais aussi en considérant que l'égalité de traitement doit couvrir les personnes résidant en dehors de l'Union européenne.

En conclusion, la jurisprudence mentionnée a été renforcée, ce qui n'offre aucun doute sur l'obligation, en vertu du droit de l'Union européenne, d'appliquer aux citoyens non-résidents sur le territoire portugais la prise en compte de la moitié (50%) seulement des plus-values réalisées sur la vente de biens immobiliers au Portugal.

Nous considérons donc qu'il est (plus que jamais) impératif de reformuler la norme en question, en établissant la prise en compte de la moitié (50%) seulement des plus-values immobilières obtenues par les non-résidents au Portugal, soumises aux taux progressifs applicables aux résidents, en règle générale, dans le sens soutenu par les tribunaux portugais (avec un accent particulier sur le Centre d'arbitrage administratif - CAAD - et la Cour suprême administrative - STA).

\*\*\*

Lisboa, 23 de Juin de 2021

Rogério M. Fernandes Ferreira  
 Filipa Gomes Teixeira  
 Duarte Ornelas Monteiro  
 Joana Marques Alves  
 Raquel Cabral Duarte  
 Yasser Tavares Vali  
 Ricardo Miguel Martins

*(Private Clients Team)*

[www.rffadvogados.pt](http://www.rffadvogados.pt)