

# 2.1.15 TAXE DE 3%

LA SEMAINE  
FISCALE

## REMANIEMENT À VENIR POUR LA TAXE DE 3 % SUR LES IMMEUBLES POSSÉDÉS EN FRANCE

Saisie par la Cour de cassation d'une question préjudicielle sur la taxe de 3 % applicable aux immeubles détenus en France par des personnes morales, la Cour de justice des Communautés européennes a rendu le 11 octobre dernier une décision embarrassante pour la France. Bercy devra amender sa législation en conséquence.

La taxe de 3 % qui frappe les personnes morales propriétaires d'immeubles en France vient d'être sérieusement retoquée par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) (1). Bercy va devoir adapter sa législation à cette décision. Ce devrait être l'occasion de moderniser un dispositif de moins en moins adapté à la réalité économique des transactions immobilières.

Codifiée aux articles 990 D et 990 E du Code général des impôts (CGI), la taxe fait partie de l'arsenal anti-fraude de l'administration fiscale française et vise les entités françaises ou étrangères qui font l'acquisition de propriétés immobilières en France, directement ou par une chaîne de participations. Annuelle, elle est égale à 3 % de la valeur vénale des immeubles ou des droits réels immobiliers. En pratique sont plus particulièrement visées les personnes morales établies dans des États à fiscalité privilégiée ou tout au moins des États n'ayant pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. Le jeu des exonérations prévues à l'article 990 E du CGI exclut en effet les sociétés françaises de ce dispositif.

L'inégalité de traitement entre sociétés françaises et sociétés ne pouvant se prévaloir d'une convention d'assistance administrative a conduit la CJCE à condamner la France pour entrave à la liberté de circulation des capitaux garantie par l'article 56 du Traité CE.

### Inégalité de traitement entre sociétés françaises et holding 1929

L'affaire en cause opposait une société holding luxembourgeoise à l'administration fiscale française. Propriétaire de plusieurs biens immobiliers sur le territoire français, la holding était donc soumise aux dispositions de l'article 990 D. À ce titre, elle avait souscrit les déclarations prescrites par la loi mais n'avait pas acquitté les taxes correspondantes. En effet, la holding entendait se prévaloir de l'exonération prévue à l'article 990 E, 2° du CGI selon laquelle sont exonérées du paiement de la taxe de 3 % les personnes morales qui, ayant leur siège dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, déclarent chaque année, la situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1<sup>er</sup> janvier, l'identité et l'adresse de leurs associés à la même date ainsi que le nombre des actions ou parts détenues par chacun d'eux. L'administration déniait à la holding le droit de se prévaloir de cette exonération dans la mesure où les sociétés holding de droit luxembourgeois, créées selon les dispositions de la loi du 31 juillet 1929 (holding 1929) sont expressément exclus du champ d'application de la convention franco-luxembourgeoise (2).

La société invoquait la directive communautaire organisant l'assistance administrative fiscale entre les différents États membres de la Communauté (3) qui suppléait selon elle à cette carence de la convention franco-luxembourgeoise. L'administration précisait que la directive avait une portée limitée (4) puisque l'obligation de faire des recherches ou de transmettre des informations à un État membre n'existe plus lorsque la législation ou la pratique administrative de l'État sollicité n'autorisent habituellement pas ce type de recherches ou de recueil d'information. L'identité des associés des holdings 1929 n'étant pas connue de l'administration fiscale luxembourgeoise, ces renseignements ne pouvaient donc être transmis à l'administration fiscale française - C'est la raison pour laquelle Bercy s'estimait fondée à refuser à la société Elisa le bénéfice d'une exonération de taxe de 3 %, comme le Eric

1) CJCE, 11 octobre 2007, *Européenne et luxembourgeoise d'investissements SA (Elisa)*, aff. C-451/06.

2) Convention conclue entre la République française et le Grand-duché de Luxembourg tendant à éviter la double imposition et à établir des règles d'assistance administratives réciproques du 1<sup>er</sup> avril 1958.

3) Directive n° 77/799/CEE concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects du 17 décembre 1977, JO n° L 336, p. 31.

4) Art. 8 de l'annexe de l'échange d'informations.



Ginter, avocat associé du cabinet Lefèvre Pelletier & Associés. « La thèse du gouvernement français ne manquait d'ailleurs pas de cohérence, il existe une vraie difficulté sur ce point

### Atteinte disproportionnée à la liberté de circulation des capitaux

Face à cette inégalité de traitement, la question préjudicielle posée par la Cour de cassat concernait une éventuelle entrave aux dispositions du Traité CE relatives à la liberté d'établissement (article 52 du Traité CE) et à la liberté de circulation des capitaux (article 56 Traité CE).

Pour la Cour l'atteinte à la réglementation applicable à la liberté d'établissement ne saurait être examinée dans la mesure où pour que les dispositions relatives à la liberté d'établissement puissent s'appliquer il conviendrait que la holding possède les biens immobiliers dans le cadre de son activité ou qu'elle gère elle-même ce patrimoine immobilier (5). En revanch la société holding en procédant à l'achat d'un immeuble en France s'est livrée à un mouvement qui constitue un mouvement de capitaux. La réglementation française en cause relève donc bien de la réglementation applicable au principe de libre circulation des capitaux.

Selon la CJCE, pour bénéficier de l'exonération de la taxe de 3 %, les personnes morales n'ayant pas leur siège de direction en France sont, à la différence des autres assujettis, soumises à une condition supplémentaire : l'existence d'une convention conclue entre France et l'État concerné. Le défaut d'une telle convention entraîne pour la personne morale un régime permanent de non-exonération de la taxe litigieuse.

Cette différence de traitement qui rend l'investissement immobilier en France moins attractif pour ces sociétés que pour les sociétés résidentes constitue une entrave à la liberté de circulation des capitaux. « Cette législation fait obstacle, en toute circonstance, à ce que ces sociétés prouvent qu'elles ne poursuivent pas un objectif frauduleux. Il en résulte que le gouvernement français aurait pu adopter des mesures moins restrictives pour atteindre l'objectif consistant à lutter contre la fraude fiscale » précisent les juges du Luxembourg. « En effet, selon la jurisprudence de la CJCE, la lutte contre la fraude fiscale qui justifie la rédaction actuelle du dispositif français constitue certes une raison impérieuse d'intérêt général susceptible de fonder une restriction à une liberté communautaire, mais uniquement dans la mesure où cette restriction est appropriée et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour réaliser son objectif. Si un dispositif de lutte contre la fraude fiscale visant les montages purement artificiels est admissible, un dispositif basé sur une présomption générale de fraude ou de fraude fiscale est exclu. » Le juge communautaire fait ici une application classique de sa jurisprudence (6) sur l'interdiction d'une présomption générale de fraude», précise Éric Ginter.

### Nécessité de moderniser la loi

La décision devrait donc lever certaines incertitudes s'agissant des structures européennes exclues du bénéfice des conventions fiscales comme les holdings D29. « Si les holdings ont vocation à disparaître, les « sociétés de gestion patrimoniale familiale » (SPF) qui vont remplacer poseront les mêmes problèmes, car leurs associés, qui doivent obligatoirement être des personnes physiques, ne seront pas déclarés aux autorités fiscales du Grand-Duc», remarque l'avocat fiscaliste. « Il est donc clair que si une SPF détient un immeuble en France ses associés devraient être redevables en France des impositions qui seraient en principe à ce titre, notamment l'impôt de solidarité sur la fortune. Affaire à suivre donc... », conclut Éric Ginter.

La décision communautaire appelle une révision du dispositif de la taxe de 3 %. « Avec cette décision, Bercy dispose d'une opportunité de réaménager et de moderniser le dispositif de la taxe de 3 % », souligne Éric Ginter. La question se pose de façon impérative pour

(5) CJCE, 14 septembre 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, aff. C-385/04

(6) CJCE, 12 septembre 2006, *Gadbury Schweppes*, aff. C-196/04

structures directement concernées par la décision de la CJCE. « En effet, poursuit l'avocat, lorsque ce texte a été initié, l'échange d'informations entre États était encore balbutiant. Depuis, il s'est considérablement développé et il est beaucoup plus facile pour une administration d'obtenir des informations sur l'identité des associés. Le texte se justifie d'autant moins ».

Le besoin de modernisation ne se limite pas aux entités européennes exclues du bénéfice des conventions fiscales. En effet, l'application de la taxe de 3 % est malaisée lorsque les immeubles sont détenus *via* des fonds d'investissements. Les fonds ne sont pas considérés comme des personnes morales. Ils sont généralement gérés par des sociétés prenant la forme de SA. « Qui du fonds ou de la société de gestion doit déposer la déclaration de taxe de 3 %? », interroge l'avocat. « Dans les cas où l'administration tolère que ce soit la société de gestion qui dépose les déclarations, le grand nombre des actionnaires présents dans ce type de société complique la tâche ».

« En outre, la taxe de 3 % nuit à la fluidité des transactions immobilières », précise Éric Ginter. Lors de l'acquisition d'un bien immobilier détenu par une chaîne complexe de participations, c'est à l'ensemble des éléments de la chaîne que s'applique l'obligation de déclaration.

La prescription de la taxe de 3 % s'étendant à dix ans, c'est alors une masse de déclarations qui doivent être vérifiées dans le cadre des dues diligences préalables à l'acquisition ou bien encore préparées et adressées à l'administration lorsque la société cible a négligé ces obligations déclaratives. « Dans la pratique cela peut prendre plusieurs jours de travail », s'exclame Éric Ginter.

**La taxe de 3 %, un dispositif dissuasif**

La taxe de 3 % (7) a pour objet de décourager l'acquisition de propriétés immobilières en France sous couvert de personnes morales établies dans des États à fiscalité privilégiée ou tout au moins d'États n'ayant pas conclu avec la France de conventions d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. À l'origine, « le texte visait un montage classique », commente Éric Ginter avocat associé du cabinet Lefèvre Pelletier & Associés. « Il s'agissait pour des personnes physiques résidentes de France de faire acheter l'appartement parisien où elles allaient résider par le biais d'une société dont le siège était généralement en Suisse ou au Lichtenstein. Deux avantages à l'opération frauduleuse, poursuit l'avocat, contourner la loi de contrôle des changes utilisant des comptes à l'étranger pour acquérir l'appartement et faire remonter de l'argent sur ces mêmes comptes par le biais des loyers versés aux sociétés écrans ».

Dans ces circonstances, il était très difficile pour l'administration, de connaître l'identité des associés afin de les assujettir à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF). Par ailleurs, en cas de revente du bien, les droits de mutation n'étaient pas non plus recouverts par l'administration. « Selon Éric Ginter, la taxe de 3 % agissait donc comme un impôt de substitution à l'ISF, notamment. Cependant son coût était supérieur : 3 % au lieu de 1,5 % maintenant 1,8 %. En outre, contrairement au dispositif de l'ISF aucune possibilité de déduction d'un passif éventuel n'était prévue ».

Afin de faire échec à une jurisprudence de la Cour de cassation (8) qui avait jugé la taxe de 3 % discriminatoire à l'égard des sociétés étrangères, il a été décidé en 1993 d'étendre la taxe aux sociétés françaises, mais en prévoyant suffisamment de mécanismes d'exonérations pour que cette extension reste théorique. « Jusqu'à l'affaire Elisa, la législation était restée stabilisée. Si on observait très peu de redressements, en revanche d'un point de vue dissuasif, la loi avait rempli son objectif. Rares étaient les clients que cet arsenal ne décourageait pas », commente Éric Ginter.

(7) Articles 990 D et 990 E du CGI

(8) Cass. civ. 27 décembre 1990, SA Rayn, n° 322 P



~~CONFIDENTIEL~~  
~~CONFIDENTIEL~~

~~CONFIDENTIEL~~

4

### Les options qui s'offrent à Bercy

Pour réformer, plusieurs options sont possibles. « L'administration ne s'orientera certainement pas vers une suppression de la taxe », poursuit l'avocat. « Cependant, on peut imaginer de supprimer l'obligation générale de déclaration pour ne la réserver qu'aux seuls cas où il y aurait présomption de détention par une ou des personnes physiques de l'identité ne serait pas connue des services fiscaux et dont le lieu de résidence ne serait couvert par une convention d'assistance administrative ».

La société concernée aura alors le choix : préserver l'anonymat de ses membres et payer 5 % de la valeur vénale de l'immeuble possédé ou bien révéler l'identité de ses associés lesquels s'exposeront à acquitter l'ISE. « Tant que le nouveau texte ne sera pas public, on se confronte à une certaine incertitude juridique », conclut Eric Ginter.

Frédérique PERROY

# VIENT DE PARAITRE

LA RÉFORME DES  
PROCÉDURES COLLECTIVES  
LA LOI DE SAUVEGARDE  
ARTICLE PAR ARTICLE

DROIT DES AFFAIRES

L.G.D.J.

Disponible  
sur **Librairie Lgdj.fr**  
[www.lgdj.fr](http://www.lgdj.fr)