



La Revue Fiscale Notariale n° 12, Décembre 2007, 9

La taxe de 3 % sur les biens immobiliers doit à nouveau plier

Fiche pratique par Nicolas MELOT
Maître de conférences

Directeur du Master II Juriste d'affaires internationales - Faculté de droit de Rennes
Avocat - Cabinet Melot Buchet Avocats

et Maxime BUCHET
Avocat - Cabinet Melot Buchet Avocats

Sommaire

1. CONTEXTE

Par un arrêt du 11 octobre 2007, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) a répondu aux questions préjudicielles qui lui étaient posées par la Cour de cassation sur la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales, dite taxe de 3 %.

2. COMMENTAIRES

La taxe de 3 % pèse peu dans le budget de l'État (environ 40 millions d'euros pour l'année 2006) mais a un fort effet symbolique. Cette disposition a en effet été instituée pour combattre la fraude fiscale et plus particulièrement la fraude en matière d'impôt sur la fortune. Sont notamment visés les montages aboutissant à sortir des biens immobiliers de la base taxable à l'impôt sur la fortune en les faisant porter par des sociétés étrangères.

L'article 990 E du Code général des impôts prévoit néanmoins que les personnes morales peuvent être exonérées de la taxe sous certaines conditions.

Ainsi, sont notamment exonérées : (i) les personnes morales qui ont leur siège de direction effective en France et (ii) les personnes morales dont le siège est situé dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, dès lors que ces personnes morales fournissent un certain nombre d'informations telles l'identité et l'adresse des actionnaires et le nombre des actions ou parts détenues par chacun d'eux.

Au cas d'espèce, la société Elisa, une société de droit luxembourgeois constituée sous la forme d'un holding de 1929, avait transmis ces informations, mais s'était vue réclamer ladite taxe de 3 % par l'administration fiscale française. Rappelons que le régime des holdings de 1929 avait été identifié par le rapport *Primarolo* comme étant une mesure fiscale préjudiciable et la Commission européenne a demandé au Luxembourg de supprimer ce régime. Une loi du 22 décembre 2006 a abrogé la loi du 31 juillet 1929 créant le régime en cause et instauré une période transitoire jusqu'au 31 décembre 2010 pour les holdings de 1929 existants. La société Elisa ne pouvait bénéficier des cas d'exonération dans la mesure où un échange de lettres datant du 8 septembre 1970 entre la France et le Luxembourg avait exclu ces sociétés holding de 1929 du champ d'application de la convention fiscale du 1er avril 1958 conclue entre la France et le Luxembourg (convention fiscale comportant pourtant une clause d'assistance administrative).

Les juges de Luxembourg étaient principalement interrogés par la Cour de cassation sur la compatibilité de ladite taxe avec le Traité CE protégeant la liberté d'établissement et la liberté de circulation des capitaux.

La liberté d'établissement implique la possibilité pour un ressortissant communautaire de participer, de façon

stable et continue, à la vie économique d'un État membre autre que son État d'origine, et d'en tirer profit. En cas d'acquisition et de possession de biens immobiliers, les juges de Luxembourg conditionnent l'application des dispositions régissant cette liberté à une gestion active de ces biens. Or, au cas d'espèce, cette condition n'était pas remplie. Seule pouvait donc être invoquée la liberté de circulation des capitaux.

Rappelons que cette liberté définie aux articles 56 et suivants du Traité CE (*ancien art. 73 B*) est une liberté ancienne qui, alors qu'elle était en retrait par rapport aux autres libertés instaurées par le Traité CEE, a été pleinement consacrée par les dispositions combinées de l'acte unique européen (*art. 8 A*) et de la directive du 24 juin 1988 (*art. 1er*). Le Traité CE a par la suite étendue cette liberté en instaurant un principe de libre circulation des capitaux (et de paiements) non seulement au sein de la Communauté européenne mais également entre les États membres et les pays tiers. Il résulte de la jurisprudence de la CJCE que les mesures interdites par l'article 56 du Traité CE (*ancien art. 73 B, § 1*), en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États.

Au cas particulier, la Cour constate que l'exigence supplémentaire tenant au bénéfice d'une convention fiscale pour les personnes morales étrangères afin d'être exonérées de la taxe de 3 % rend les investissements immobiliers des personnes morales luxembourgeoises moins attractifs que ceux réalisés par des sociétés françaises.

Dès lors, en rendant impossible le bénéfice de toute exonération aux sociétés constituées sous la forme d'un holding de 1929, ces sociétés subissent une restriction de leur droit à la libre circulation des capitaux.

Une telle restriction peut néanmoins être justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, telle que la lutte contre la fraude fiscale. Au cas particulier, le législateur français avait le souci, par le biais de l'instauration de la taxe de 3 %, de préserver ses ressources fiscales et de prévenir des montages aboutissant à minorer la charge d'impôt sur la fortune. L'objectif de cette législation était clair, la prévention de la fraude fiscale. Mais la mesure adoptée n'allait-elle pas au-delà de ce qui était nécessaire pour réaliser cet objectif ? La Cour répond à cette question par l'affirmative. Elle considère en effet que la lutte contre la fraude fiscale ne saurait être admise que si elle vise des montages purement artificiels dont le but est de contourner la loi fiscale, ce qui exclut toute présomption générale de fraude. Or, au cas d'espèce, le régime de la taxe de 3 % tel qu'appliqué aux sociétés holding de 1929 était basé sur une telle présomption. Ainsi, malgré l'impossibilité pratique à laquelle était confrontée l'administration fiscale française de pouvoir user de son pouvoir d'investigation sur les sociétés constituées sous la forme de holding de 1929, la CJCE conclut que la taxe de 3 % est contraire au droit communautaire.

Si la solution rendue est favorable au requérant, le mécanisme de la taxe de 3 % n'en demeure par moins préservé. En effet, la condamnation de la Cour est en substance fondée sur le fait que le régime de la taxe de 3 % repose sur une présomption de fraude ou d'évasion fiscale qui ne peut être combattue.

Les juges de Luxembourg indiquent ainsi implicitement dans leur décision les voies que pourrait prendre une réforme législative de la taxe de 3 % afin de la rendre compatible avec le droit communautaire. Une telle réforme devrait permettre aux ressortissants communautaires de s'exonérer de la taxe de 3 % dès lors qu'ils prouvent qu'ils ne poursuivent pas un objectif frauduleux en fournissant les pièces justificatives permettant d'établir l'identité de leurs actionnaires.

D'après nos dernières informations, le législateur français s'apprête à tirer les conséquences de cet arrêt dans la loi de finances rectificative pour 2007. Ainsi, devraient bénéficier de cas d'exonération identiques les sociétés françaises et les personnes morales ayant leur siège dans un État membre de l'Union européenne. Toutefois, dans les autres hypothèses, le projet prévoit une restriction des cas d'exonération. En effet, seules les entités ayant leur siège dans un État qui dispose avec la France d'un traité fiscal contenant une clause d'assistance administrative ou une clause d'échange de renseignement pourraient être exonérées. Une telle modification pourrait notamment affecter les investisseurs suisses. Précisons néanmoins que le Traité CE a consacré un principe de libre circulation des capitaux (et de paiements) non seulement au sein de la Communauté européenne mais également entre les États membres et les pays tiers. Ainsi la question peut-elle se poser de savoir si ce projet est conforme au droit communautaire.

Encyclopédies : Fiscalité immobilière, Fasc. 515-40, 595