



La Revue Fiscale Notariale n° 2, Février 2008, comm. 34

## La nouvelle parure de la taxe de 3 %

Commentaire par Nicolas MELOT

et Maxime BUCHET

### TAXE DE 3 % SUR LES IMMEUBLES

#### Sommaire

L'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2007 a profondément réformé la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales dite « taxe de 3 % ». Le législateur est ainsi intervenu afin, d'une part, de lever l'obstacle que peut représenter cette taxe aux investissements des résidents fiscaux étrangers dans l'immobilier français et, d'autre part, de recentrer ce dispositif créé dans un but de lutte contre l'évasion fiscale afin de le rendre compatible avec le droit communautaire. Ce nouveau dispositif qui entre en vigueur à compter du 1er janvier 2008 a étendu le champ d'application de la taxe de 3 % (1) et en a modifié les conditions d'exonération (2).

L. fin. rect. 2007, n° 2007-1824, 25 déc. 2007, art. 20 : Journal Officiel 28 Décembre 2007

#### Note :

### 1. Un champ d'application étendu

Le législateur a étendu considérablement le champ d'application de la taxe de 3 %. En effet, le nouvel article 990 D du CGI dispose désormais que les « *personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qui, directement ou par entité interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens sont redevables d'une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles ou droits* ».

Ainsi, le nouveau dispositif a vocation à s'appliquer à des entités possédant des biens immobiliers en France et non plus exclusivement à des personnes morales. Par cette réforme, le législateur élargit le dispositif en visant en particulier les *trusts* et contrats fiduciaires mis en place par des résidents fiscaux français et, qui sur la base des anciennes dispositions, pouvaient être considérés comme n'entrant pas dans le champ d'application de la taxe de 3 %.

### 2. Des conditions d'exonération remaniées

Le législateur a étendu les conditions d'exonération de la taxe de 3 % dont peuvent bénéficier certaines entités afin de lever ce qu'il estime être un « obstacle aux investissements étrangers ».

Ainsi, sont désormais exonérées, sans condition déclarative particulière :

- les organisations internationales, les États souverains, leurs subdivisions politiques et territoriales, ainsi que les personnes morales, organismes, fiducies ou institutions

- comparables qu'ils contrôlent majoritairement (*CGI, art. 990 E, 1°*). Une telle exonération n'existait pas auparavant ;
- les entités juridiques dont les actions, parts et autres droits font l'objet de négociations significatives et régulières sur un marché réglementé (*CGI, art. 990 E, 2°*). Dans le cadre de l'ancien dispositif seules les sociétés dont les actions étaient admises sur un marché réglementé pouvaient bénéficier d'une exonération. La nouvelle condition tenant aux « négociations significatives et régulières » apparaît ambiguë dans la mesure où elle pourra être source de difficultés d'interprétation.
  - les entités juridiques n'étant pas considérées comme à prépondérance immobilière. Aux termes de l'article 990 E, 2°, a du CGI, pour remplir cette condition, les entités doivent détenir des actifs immobiliers situés en France représentant moins de 50 % des actifs français détenus directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs entités juridiques. Ainsi, tous les actifs immobiliers et non immobiliers quelles que soient les modalités de leur détention sont désormais pris en compte au dénominateur pour déterminer le seuil de 50 %. De plus, le législateur a également indiqué que ne sont plus à retenir au numérateur les actifs immobiliers affectés à l'activité non immobilière d'une entité liée. En pratique, il s'agira essentiellement des immeubles loués par l'entité entrant dans le champ d'application du dispositif à des entités apparentées au sens de l'article 39, 12 du CGI.

Le législateur français a également pris en considération la récente décision rendue par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) du 11 octobre 2007 (*CJCE, 11 oct. 2007, aff. C-451/05, Elisa : RFN 2007, prat. 9*) qui avait considéré, dans le cas d'une société de droit luxembourgeois (holding de 1929), que le dispositif de la taxe de 3 % était contraire au droit communautaire, et plus précisément contraire au principe de liberté de circulation des capitaux (*Traité CE, art. 56 et s.*), dès lors que de telles holdings (de 1929) ne pouvaient en être exonérées.

En conséquence, les conditions d'exonération des entités juridiques ayant « leur siège en France, dans un État membre de l'Union européenne ou 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 ou dans un État ayant conclu avec la France un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités qui ont leur siège en France » (*CGI, art. 990 E, II, 3°*) ont été aménagées. Ces entités bénéficient désormais de conditions d'exonération identiques.

Ainsi, sont désormais exonérées sans aucune condition particulière :

- les entités qui détiennent des biens immobiliers ou des droits immobiliers de faible valeur, c'est-à-dire inférieure à 100 000 EUR ou à 5 % de la valeur vénale desdits biens. Les opérateurs qui investissent de manière très minoritaire dans le domaine immobilier pourront donc à présent bénéficier de cette nouvelle exonération ;
- les entités qui sont instituées en vue de gérer des régimes de retraite ;
- les entités qui ont une gestion désintéressée et dont l'activité justifie la possession de biens immobiliers ou de droits immobiliers ;
- les entités constituées sous la forme de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPICAV régies par les articles L. 214-89 et suivants du Code monétaire et financier) et les fonds de placement immobilier (FPI régis par l'article L. 214-44 du Code monétaire et financier).

En dehors de ces cas, les entités implantées en France, dans l'Union européenne ou dans un pays ayant signé avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative ou d'égalité de traitement peuvent également bénéficier d'une exonération sous réserve de remplir certaines obligations de communication auprès de l'administration fiscale. Ces obligations sont aujourd'hui élargies et surtout uniformisées. Les entités concernées ont désormais le choix entre deux voies pour bénéficier d'une exonération.

La première voie consiste pour ces entités à communiquer chaque année à l'administration fiscale ou prendre et respecter l'engagement de communiquer à « l'administration fiscale, sur sa demande, la situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1er janvier, l'identité et l'adresse de l'ensemble des actionnaires, associés ou autres membres qui détiennent, à quelque titre que ce soit, plus de 1 % des actions, parts ou autres droits, ainsi que le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux » (*CGI, art. 990, I, 3°, d*). Cet engagement doit être pris selon les termes du nouvel article à la date de l'acquisition par l'entité du bien ou du droit immobilier. Il convient de souligner que, dans le cadre de l'ancien dispositif, l'administration fiscale (*Instr. 22 oct. 1993 : BOI 7 Q-3-93*) avait admis que cet engagement soit pris dans le délai de deux mois suivant la date d'acquisition du bien, du droit ou de la participation. Espérons que l'administration fiscale maintienne cette possibilité. S'agissant des entités possédant déjà des biens immobiliers, elles pourront remplir leurs obligations déclaratives jusqu'au 15 mai 2008.

La seconde voie consiste pour ces entités à déclarer, chaque année au plus tard le 15 mai, « *la situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1er janvier, l'identité et l'adresse des actionnaires, associés ou autres membres qui détiennent plus de 1 % des actions, parts ou autres droits dont ils ont connaissance à la même date, ainsi que le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux, au prorata du nombre d'actions, parts ou autres droits détenus au 1er janvier par des actionnaires, associés ou autres membres dont l'identité et l'adresse ont été déclarées* » (CGI, art. 990, I, 3°, e). Pour bénéficier de cette exonération, les entités concernées devront annuellement déposer l'imprimé n° 2746 soit au service des impôts de leur siège social soit au service des impôts compétents pour les entreprises étrangères.

Le dispositif de communication exclut désormais toute obligation d'information pour les actionnaires, associés ou détenteurs de droit immobilier qui ont une participation inférieure ou égale à 1 % de l'entité pouvant entrer dans le champ d'application du dispositif. C'est une heureuse simplification du dispositif qui permet d'alléger les obligations déclaratives des entités pouvant bénéficier d'une exonération.

La réforme opérée par le législateur n'a pas suscité de nombreux débats parlementaires. À vrai dire, cette réforme était devenue incontournable suite à sa condamnation sur le terrain communautaire (CJCE, 11 oct. 2007, aff. C-451/05, *Elisa*, préc.). À cet égard, l'objectif principal du législateur qui était d'appliquer de manière uniforme la taxe de 3 % quel que soit le lieu d'implantation des entités concernés pour celles implantées en France, dans l'Union européenne ou dans un pays ayant signé avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative ou d'égalité de traitement, apparaît en l'occurrence bel et bien rempli. L'objectif secondaire qui était de lever l'obstacle que représente cette taxe aux investissements immobiliers français des étrangers aurait mérité plus d'attention.

**Taxe de 3 % sur les immeubles des sociétés étrangères. - Champ d'application. - Organismes, fiducies ou institutions comparables**  
**Taxe de 3 % sur les immeubles des sociétés étrangères. - Exonérations. - Clarification et extension des cas**