

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 92 DU 10 NOVEMBRE 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

## 7 Q-2-09

INSTRUCTION DU 29 OCTOBRE 2009

COUR DE CASSATION – CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIERE ET ECONOMIQUE  
ARRETS DU 8 AVRIL 2008 (N° 495 FS-P+B+R+I) ET DU  
29 SEPTEMBRE 2009 (N° 810 F-P+B)  
TAXE de 3 % SUR LA VALEUR VENALE DES IMMEUBLES POSSEDES EN FRANCE

(C.G.I., articles 990 D et suivants ; Traité CE, article 56)

NOR : BCF Z 09 00076 J

Bureau JF-1B

### PRESENTATION

Le régime de la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales a été modifié par les articles 20-I à V de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007.

Par un arrêt du 8 avril 2008, la Cour de cassation adoptant l'interprétation de la Cour de justice des Communautés européennes (C.J.C.E., 11 octobre 2007, affaire C-451/05) considère que le régime de la taxe de 3% antérieur à la loi du 25 décembre 2007 précitée n'est contraire au principe de libre circulation des capitaux posé par l'article 56 du Traité CE que dans la mesure où il aboutit à priver, en toutes circonstances, les personnes morales qui n'entrent pas dans le champ d'application d'une convention d'assistance administrative ou ne relèvent pas d'un traité prévoyant une clause de non-discrimination en matière fiscale, de la faculté de démontrer qu'elles ne poursuivent pas un objectif frauduleux.

Précisant sa jurisprudence par un arrêt du 29 septembre 2009, la Cour de cassation ajoute, qu'en revanche, s'agissant des personnes morales qui ont leur siège dans un Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative ou un traité de non-discrimination, le dispositif instituant la taxe de 3% ne porte pas atteinte à l'article 56 du traité CE dès lors qu'il permet à ces personnes, en toutes circonstances, d'obtenir le bénéfice de l'exonération en justifiant soit du dépôt des déclarations de taxe de 3% visée par l'article 990 E 2° du code général des impôts, soit de l'engagement prévu à l'article 990 E 3° du même code.

D.B. liée 7 Q 2111 § 1 ;  
7 Q 2112 n° 1, 12, 16  
BOI lié : 7 Q-1-08

Le chef de service

Jean-Pierre LIEB

- 1 -

10 novembre 2009

3 507092 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : ENT-CNDT

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

1. Le Traité instituant la Communauté européenne (Traité CE) prévoit en son article 56 (ancien article 73 B) l'interdiction de toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres et entre les Etats membres et les pays tiers.

S'agissant de la compatibilité de l'ancien dispositif instituant la taxe de 3%<sup>1</sup> au regard des principes communautaires, la Cour de justice des Communautés européennes a considéré dans une décision du 11 octobre 2007 (considérants n° 87 à 89) que la taxe litigieuse porte une atteinte justifiée à la liberté de circulation des capitaux prévue par l'article 56 du traité en raison de l'objectif de lutte contre la fraude fiscale poursuivi par le dispositif en cause.

Néanmoins, selon la C.J.C.E., cette atteinte à la libre circulation des capitaux est disproportionnée lorsque le dispositif national aboutit à priver, en toutes circonstances, les personnes morales qui n'entrent pas dans le champ d'application d'une convention d'assistance administrative ou ne relèvent pas d'un traité prévoyant une clause de non-discrimination en matière fiscale, de la faculté de démontrer qu'elles ne poursuivent pas un objectif frauduleux.

Cette jurisprudence est limitée aux seuls Etats membres de l'Union européenne à l'exclusion des sociétés ayant leur siège hors Union européenne (considérant n° 19), les mouvements de capitaux entre les Etats membres et les pays tiers s'inscrivant dans un contexte juridique différent.

2. Se fondant sur la décision précitée de la C.J.C.E., la Cour de cassation a, par un arrêt du 8 avril 2008 (annexe 1), décidé que la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France porte atteinte à la liberté de circulation des capitaux prévue par l'article 56 du traité CE lorsque le dispositif national prive, en toutes circonstances, les personnes morales du bénéfice de l'exonération.

Tel est le cas des sociétés holding luxembourgeoises régies par la loi du 31 juillet 1929, qui, faute d'une convention ou d'un traité visé par les anciens articles 990 E 2° et 990 E 3° du CGI, ne peuvent jamais s'exonérer de taxe de 3 %, quand bien même elles apporteraient des informations sincères sur leurs associés et leurs immeubles et ne poursuivraient pas un objectif frauduleux.

3. Précisant sa jurisprudence par un arrêt du 29 septembre 2009 (annexe 2), la Cour de cassation ajoute qu'en revanche, pour les sociétés ayant leur siège dans un Etat lié à la France par une convention d'assistance administrative (ancien article 990 E 2°) ou relevant d'un traité comportant une clause de non discrimination fiscale (ancien article 990 E 3°), le dispositif est conforme au principe communautaire de liberté de circulation des capitaux.

Ces sociétés ne rencontrent, en effet, aucun obstacle extérieur ou indépendant de leur volonté de nature à les exclure du bénéfice de l'exonération et sont à même de l'obtenir en toutes circonstances en s'acquittant de leurs obligations déclaratives.

Tel est le cas, notamment, de l'ensemble des sociétés ayant leur siège dans un pays de l'Union européenne à l'exception des sociétés luxembourgeoises précitées relevant du régime des holdings 1929.



---

<sup>1</sup> Le régime de la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales a été modifié par les articles 20-I à V de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007.

**ANNEXE 1****Cour de cassation, arrêt du 8 avril 2008**

« [...]

Vu l'article 73 B, devenu article 56, du Traité instituant la Communauté européenne ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que la société E., société holding de droit luxembourgeois, relevant de la loi du 31 juillet 1929, est propriétaire de plusieurs biens immobiliers sur le territoire français ; que, le 18 décembre 1997, l'administration des impôts lui a notifié des redressements au titre de la taxe sur la valeur vénale des immeubles situés en France par les personnes morales, instituée par les articles 990 D et suivants du code général des impôts, puis, le 10 juin 1998, des avis de mise en recouvrement ; que sa réclamation ayant été rejetée, la société E. a fait assigner le directeur général des impôts devant le tribunal de grande instance afin d'obtenir la décharge des taxes litigieuses ; que par arrêt du 13 décembre 2005, la chambre commerciale, financière et économique a saisi la Cour de justice des communautés européennes d'une question préjudicielle ;

Attendu que pour rejeter la demande de la société E. tendant à se voir exonérer de cette taxe, l'arrêt après avoir constaté qu'elle a souscrit les déclarations prescrites par la loi, retient, par motifs propres et adoptés, qu'elle ne peut se prévaloir ni des dispositions de l'article 990 E 2° du code général des impôts, les sociétés holding luxembourgeoises ayant été par échange de lettres du 8 septembre 1970 exclues du champ d'application de la convention fiscale du 1<sup>er</sup> avril 1958, ni de celles de l'article 990 E 3°, en l'absence de convention ou de traité répondant aux conditions exigées par ce texte ;

Attendu que la cour de justice des Communautés européennes a dit pour droit (CJCE 11 octobre 2007 affaire C-451/05) que l'article 56 du Traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale, telle que celle résultant des dispositions des articles 990 D et suivants du code général des impôts, qui exonère les sociétés établies en France de la taxe sur la valeur des immeubles possédés en France par des personnes morales, alors qu'elle subordonne cette exonération, pour les sociétés établies dans un autre Etat membre, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre la République française et cet Etat en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces sociétés ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies en France et ne permet pas à la société établie dans un autre Etat membre de fournir des éléments de preuve permettant d'établir l'identité de ses actionnaires personnes physiques ;

Attendu qu'en statuant comme elle a fait, la cour d'appel a violé le texte susvisé ;

[...]

PAR CES MOTIFS, [...] :

CASSE ET ANNULE,

[...] »



**ANNEXE 2**

**Cour de cassation, arrêt du 29 septembre 2009**

« [...]

«Sur le premier moyen :

Vu les articles 990 D, 990 E 2° du code général des impôts et 73 B du Traité CE ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué, que la société T (la société) ayant son siège social en Belgique, a acquis le 4 mars 1997 l'usufruit d'un immeuble situé en France ; que ces deux pays ayant conclu une convention contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, l'administration fiscale a, le 2 décembre 2002, mis en demeure la société de déposer ses déclarations au titre de la taxe annuelle de 3% sur l'immeuble en cause par l'envoi de deux avis, l'un à l'adresse de l'immeuble en France, l'autre au siège social en Belgique ; que ce dernier avis ayant été retourné avec la mention « absent, avis remis le 6.12.02 », l'administration a assujéti la société à la taxe de 3% au titre des années 1998 à 2002 ;

Attendu que pour annuler la procédure d'imposition, l'arrêt retient que la Cour de justice des communautés européennes dans son arrêt du 11 octobre 2007 (société luxembourgeoise E. / directeur général des impôts France) n'a pas dit que la taxe de l'article 990 D du code général des impôts était contraire au droit européen mais que le régime d'exonération dépendant de la nationalité lui était contraire de sorte que toute société devait être en mesure de prouver qu'elle ne poursuivait pas un but frauduleux ;

Attendu qu'en statuant ainsi, alors que, s'agissant des personnes morales qui ont leur siège social dans un Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative ou un traité de non-discrimination, le dispositif litigieux ne porte pas atteinte à l'article 73 B du traité CE dès lors qu'il permet à ces personnes, en toutes circonstances, d'obtenir le bénéfice de l'exonération en justifiant soit du dépôt des déclarations de taxe de 3% visées par l'article 990 E 2° du code général, soit de l'engagement prévu à l'article 990 E 3° du même code, la cour d'appel a violé ensemble les textes susvisés ;

PAR CES MOTIFS [...] :

CASSE ET ANNULE,

[...] »