

# Décision n° 2011 – 165 QPC

## Articles 990 D et 990 E du code général des impôts

*Exonération de la taxe forfaitaire sur les immeubles détenus par des personnes morales*

## Dossier documentaire

Source : services du Conseil constitutionnel © 2011

### Sommaire

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>3</b>
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée .....</b>	<b>23</b>

## Table des matières

<b>I. Dispositions législatives.....</b>	<b>3</b>
<b>A. Dispositions contestées .....</b>	<b>3</b>
<b>Code général des impôts.....</b>	<b>3</b>
- Article 990 D.....	3
- Article 990 E.....	3
<b>B. Évolution des dispositions contestées .....</b>	<b>4</b>
<b>1. Loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982 de finances pour 1983.....</b>	<b>4</b>
- Article 4-II .....	4
<b>2. Décret n° 83-897 du 6 octobre 1983 apportant aux dispositions du code général des impôts des adaptations rendues nécessaires par les dispositions de l'art. 2-VIII de la loi de finances pour 1983 relatif a la suppression de la notion de chef de famille .....</b>	<b>5</b>
- Article 1er.....	5
<b>3. Loi n° 89-936 du 29 décembre 1989 de finances rectificative pour 1989 .....</b>	<b>5</b>
- Article 105 .....	5
<b>4. Loi n° 92-1376 du 30 décembre 1992 de finances pour 1993.....</b>	<b>6</b>
- Article 29 .....	6
<b>5. Loi n°98-1267 du 30 décembre 1998 de Finances rectificative pour 1998 .....</b>	<b>6</b>
- Article 27- XI.....	6
<b>6. Loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 .....</b>	<b>7</b>
- Article 140- XII.....	7
<b>7. Loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007 .....</b>	<b>7</b>
- Article 20 .....	7
<b>C. Application des dispositions contestées .....</b>	<b>8</b>
<b>1. Jurisprudence .....</b>	<b>8</b>
a. Jurisprudence constitutionnelle .....	8
- Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, Loi de finances pour 1990.....	8
b. Jurisprudence communautaire .....	9
- CJCE, 11 octobre 2007, affaire C-451/05, Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) .....	9
- CJUE, 28 octobre 2010, affaire C-72/09, Établissements Rimbaud .....	10
- CJUE, 5 mai 2011 , affaire C-384/09, Prunus SARL .....	12
<b>2. Doctrine administrative .....</b>	<b>15</b>
- Instruction fiscale 7 Q-1-08, Réforme des articles 990 d à 990 h du code général des impôts .....	15
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée .....</b>	<b>23</b>
<b>A. Normes de référence.....</b>	<b>23</b>
<b>1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen .....</b>	<b>23</b>
- Article 1er .....	23
- Article 6 .....	23
- Article 13 .....	23
<b>B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....</b>	<b>23</b>
Jurisprudence relative à l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale.....	23
- Décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983, Loi de finances pour 1984.....	23
- Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, M. Philippe E. [Organismes de gestion agréés] .....	24
- Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, M. Pierre-Yves M. [Lutte contre l'évasion fiscale] .....	25

# I. Dispositions législatives

## A. Dispositions contestées

### Code général des impôts

#### Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt

##### Première Partie : Impôts d'État

##### Titre IV : Enregistrement, publicité foncière. Impôt de solidarité sur la fortune, timbre

##### Chapitre III : Autres droits et taxes

##### Section 0I bis : Taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques

#### - Article 990 D

*Modifié par Loi n°2007-1824 du 25 décembre 2007 - art. 20 (V)*

Les entités juridiques : 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.

Aux fins d'application du présent article, est réputée posséder des biens ou droits immobiliers en France par entité interposée toute entité juridique qui détient une participation, quelles qu'en soient la forme et la quotité, dans une personne morale, un organisme, une fiducie ou une institution comparable, autre qu'une entité juridique visée aux 1°, a et b du 2° et a, b et c du 3° de l'article 990 E, qui est propriétaire de ces biens ou droits ou détenteur d'une participation dans une troisième personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable lui-même propriétaire des biens ou droits ou interposé dans la chaîne des participations. Cette disposition s'applique quel que soit le nombre de ces entités juridiques interposées.

#### - Article 990 E

*Modifié par LOI n°2007-1824 du 25 décembre 2007 - art. 20 (V)*

La taxe prévue à l'article 990 D n'est pas applicable :

1° Aux organisations internationales, aux Etats souverains, à leurs subdivisions politiques et territoriales, ainsi qu'aux personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qu'ils contrôlent majoritairement ;

2° Aux entités juridiques : personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables,

a) Dont les actifs immobiliers, au sens de l'article 990 D, situés en France, représentent moins de 50 % des actifs français détenus directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs entités juridiques. Pour l'application de cette disposition, ne sont pas inclus dans les actifs immobiliers les actifs détenus directement ou indirectement que les entités juridiques définies à l'article 990 D ou les entités juridiques interposées affectent directement ou indirectement à leur activité professionnelle autre qu'immobilière ou à celle d'une entité juridique avec laquelle elles ont un lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 ;

b) Ou dont les actions, parts et autres droits font l'objet de négociations significatives et régulières sur un marché réglementé, ainsi qu'aux personnes morales dont ces entités détiennent directement ou indirectement la totalité du capital social ;

3° Aux entités juridiques : personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qui ont leur siège en France, dans un Etat 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 Etat ayant conclu avec la France un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités qui ont leur siège en France :

a) Dont la quote-part du ou des immeubles situés en France ou des droits réels détenus directement ou indirectement portant sur ces biens est inférieure à 100 000 euros ou à 5 % de la valeur vénale desdits biens ou autres droits ;

b) Ou instituées en vue de gérer des régimes de retraite, à leurs groupements, ainsi que ceux, reconnus d'utilité publique ou dont la gestion est désintéressée, et dont l'activité ou le financement justifie la propriété des immeubles ou droits immobiliers ;

c) Ou qui prennent la forme de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable ou de fonds de placement immobilier régis par les articles L. 214-89 et suivants du code monétaire et financier qui ne sont pas constitués sous la forme mentionnée à l'article L. 214-144 du même code ou ceux qui sont soumis à une réglementation équivalente dans l'Etat ou le territoire où ils sont établis ;

d) Ou qui communiquent chaque année ou prennent et respectent 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. L'engagement est pris à la date de l'acquisition par l'entité du bien ou droit immobilier ou de la participation mentionnés à l'article 990 D ou, pour les biens, droits ou participations déjà possédés au 1er janvier 2008, au plus tard le 15 mai 2008 ;

e) Ou qui déclarent chaque année au plus tard le 15 mai, au lieu fixé par l'arrêté prévu à l'article [990 F](#), 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.

## **B. Évolution des dispositions contestées**

### **1. Loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982 de finances pour 1983**

#### **- Article 4-II**

1. A compter du 1er janvier 1983, les personnes morales dont le siège est situé hors de France et qui, directement ou par personne 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 p. 100 de la valeur vénale de ces immeubles ou droits. La personne interposée est solidairement responsable du paiement de la taxe.

2. La taxe visée au 1 ci-dessus n'est pas applicable :

- aux personnes morales dont les immeubles situés en France, autres que ceux affectés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale, représentent moins de 50 p. 100 des actifs français ;

- aux 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, au plus tard le 15 mai, au lieu fixé par l'arrêté visé au 3 ci-dessous, 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 ;

- aux organisations internationales, aux États souverains étrangers, et aux institutions publiques étrangères ;

- aux caisses de retraite et aux autres organismes à but non lucratif qui exercent une activité désintéressée de caractère social, philanthropique, éducatif ou culturel et qui établissent que cette activité justifie la propriété des immeubles ou droits immobiliers.

(...)

## **2. Décret n° 83-897 du 6 octobre 1983 apportant aux dispositions du code général des impôts des adaptations rendues nécessaires par les dispositions de l'art. 2-VIII de la loi de finances pour 1983 relatif à la suppression de la notion de chef de famille**

(...)

Vu la loi de finances pour 1983 (n° 82-1126 du 29 décembre 1982), et notamment son article 2-VIII ;

(...)

### **- Article 1er.**

- Le Code général des impôts est, à la date du 10 juillet 1983, modifié et complété comme suit :

(...)

Au livre Ier, première partie, titre IV, chapitre III, il est créé une section OII (nouvelle) intitulée «**Taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales n'y ayant pas leur siège social**» et comprenant cinq articles **990 D à 990 H (nouveaux)** ainsi conçus :

«Art. 990 D. -- Les personnes morales dont le siège est situé hors de France et qui, directement ou par personne 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 p. 100 de la valeur vénale de ces immeubles ou droits. La personne interposée est solidairement responsable du paiement de la taxe.

«Art. 990 E. -- La taxe prévue à l'article 990 D n'est pas applicable :

«1° Aux personnes morales dont les immeubles situés en France, autres que ceux affectés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale, représentent moins de 50 p. 100 des actifs français ;

«2° Aux 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, au plus tard le 15 mai, au lieu fixé par l'arrêté prévu à l'article 990 F, la situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1er 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;

«3° Aux organisations internationales, aux États souverains étrangers, et aux institutions publiques étrangères ;

«4° Aux caisses de retraite et aux autres organismes à but non lucratif qui exercent une activité désintéressée de caractère social, philanthropique, éducatif ou culturel et qui établissent que cette activité justifie la propriété des immeubles ou droits immobiliers.

## **3. Loi n° 89-936 du 29 décembre 1989 de finances rectificative pour 1989**

### **- Article 105**

I. - 1. La dernière phrase de l'article 990 D du code général des impôts est supprimée.

**2. L'article 990 D du code général des impôts** est complété par deux alinéas ainsi rédigés :

« Les personnes morales dont le siège est situé hors de France s'entendent des personnes morales qui ont hors de France leur siège de direction effective, quelle que soit leur nationalité, française ou étrangère.

« Est réputée posséder des biens ou droits immobiliers en France par personne interposée, toute personne morale qui détient une participation, quelles qu'en soient la forme et la quotité, dans une personne morale qui est propriétaire de ces biens ou droits ou détentrice d'une participation dans une troisième personne morale, elle-même propriétaire des biens ou droits ou interposée dans la chaîne des participations. Cette disposition s'applique quel que soit le nombre des personnes morales interposées.

II. - Le 10 de l'**article 990 E du code général des impôts** est ainsi rédigé :

« 1° Aux personnes morales dont les actifs immobiliers au sens de l'article 990 D, situés en France, représentent moins de 50 p. 100 des actifs français. Pour l'application de cette disposition, ne sont pas inclus dans les actifs immobiliers les actifs que les personnes morales visées à l'article 990 D ou les personnes interposées affectent à leur propre activité professionnelle autre qu'immobilière. »

#### **4. Loi n° 92-1376 du 30 décembre 1992 de finances pour 1993**

##### **- Article 29**

I. - Les deux premiers alinéas de l'**article 990 D du code général des impôts** sont remplacés par un alinéa ainsi rédigé :

« Les personnes morales qui, directement ou par personne 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 p. 100 de la valeur vénale de ces immeubles ou droits. »

II. - A l'article 990 E du code général des impôts :

Au 3°, les mots : « étrangers » et « étrangères » sont supprimés ;

Les 3° et 4° deviennent respectivement 5° et 6° ;

Sont insérés les 3° et 4° ainsi rédigés :

« 3° Aux personnes morales qui ont leur siège de direction effective en France et aux autres personnes morales qui, en vertu d'un traité, ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde, lorsqu'elles communiquent chaque année, ou prennent et respectent l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, la situation et la consistance des immeubles possédés au 1er janvier, l'identité et l'adresse de leurs actionnaires, associés ou autres membres, le nombre des actions, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux et la justification de leur résidence fiscale. L'engagement est pris à la date de l'acquisition par la personne morale du bien ou droit immobilier ou de la participation visés à l'article 990 D ou, pour les biens, droits ou participations déjà possédés au 1er janvier 1993, au plus tard le 15 mai 1993 ;

<< 4° Aux sociétés dont les actions sont inscrites à la cote officielle ou à celle du second marché d'une bourse française ou d'une bourse étrangère régie par des règles analogues ; ».

(...)

#### **5. Loi n°98-1267 du 30 décembre 1998 de Finances rectificative pour 1998**

##### **- Article 27- XI**

XI. - Le 4o de l'article 990 E du code général des impôts est ainsi rédigé :

« 4o Aux sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un marché réglementé ; ».

## **6. Loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006**

### **- Article 140- XII**

XII. - **L'article 990 E du même code** est complété par un 7° ainsi rédigé :

« 7° Aux sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable régies par les articles L. 214-89 et suivants du code monétaire et financier qui ne sont pas constituées sous la forme visée à l'article L. 214-144 du même code et aux autres personnes morales soumises à une réglementation équivalente établies dans un autre Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. »

## **7. Loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 de finances rectificative pour 2007**

### **- Article 20**

I.-**L'article 990 D du code général des impôts** est ainsi rédigé :

Art. 990 D.-Les entités juridiques : 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.

Aux fins d'application du présent article, est réputée posséder des biens ou droits immobiliers en France par entité interposée toute entité juridique qui détient une participation, quelles qu'en soient la forme et la quotité, dans une personne morale, un organisme, une fiducie ou une institution comparable, autre qu'une entité juridique visée aux 1°, a et b du 2° et a, b et c du 3° de l'article 990 E, qui est propriétaire de ces biens ou droits ou détenteur d'une participation dans une troisième personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable lui-même propriétaire des biens ou droits ou interposé dans la chaîne des participations. Cette disposition s'applique quel que soit le nombre de ces entités juridiques interposées. »

II.-**L'article 990 E du même code** est ainsi rédigé :

Art. 990 E.-La taxe prévue à l'article 990 D n'est pas applicable :

1° Aux organisations internationales, aux Etats souverains, à leurs subdivisions politiques et territoriales, ainsi qu'aux personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qu'ils contrôlent majoritairement ;

2° Aux entités juridiques : personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables,

a) Dont les actifs immobiliers, au sens de l'article 990 D, situés en France, représentent moins de 50 % des actifs français détenus directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs entités juridiques. Pour l'application de cette disposition, ne sont pas inclus dans les actifs immobiliers les actifs détenus directement ou indirectement que les entités juridiques définies à l'article 990 D ou les entités juridiques interposées affectent directement ou indirectement à leur activité professionnelle autre qu'immobilière ou à celle d'une entité juridique avec laquelle elles ont un lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 ;

b) Ou dont les actions, parts et autres droits font l'objet de négociations significatives et régulières sur un marché réglementé, ainsi qu'aux personnes morales dont ces entités détiennent directement ou indirectement la totalité du capital social ;

3° Aux entités juridiques : personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qui ont leur siège en France, dans un Etat 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 Etat ayant conclu avec la France un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités qui ont leur siège en France :

a) Dont la quote-part du ou des immeubles situés en France ou des droits réels détenus directement ou indirectement portant sur ces biens est inférieure à 100 000 € ou à 5 % de la valeur vénale desdits biens ou autres droits ;

b) Ou instituées en vue de gérer des régimes de retraite, à leurs groupements, ainsi que ceux, reconnus d'utilité publique ou dont la gestion est désintéressée, et dont l'activité ou le financement justifie la propriété des immeubles ou droits immobiliers ;

c) Ou qui prennent la forme de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable ou de fonds de placement immobilier régis par les articles L. 214-89 et suivants du code monétaire et financier qui ne sont pas constitués sous la forme mentionnée à l'article L. 214-144 du même code ou ceux qui sont soumis à une réglementation équivalente dans l'Etat ou le territoire où ils sont établis ;

d) Ou qui communiquent chaque année ou prennent et respectent 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. L'engagement est pris à la date de l'acquisition par l'entité du bien ou droit immobilier ou de la participation mentionnés à l'article 990 D ou, pour les biens, droits ou participations déjà possédés au 1er janvier 2008, au plus tard le 15 mai 2008 ;

e) Ou qui déclarent chaque année au plus tard le 15 mai, au lieu fixé par l'arrêté prévu à l'article 990 F, 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. »

(...)

V.-Les I à IV s'appliquent à compter du 1er janvier 2008.

## C. Application des dispositions contestées

### 1. Jurisprudence

#### a. Jurisprudence constitutionnelle

#### - Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989, Loi de finances pour 1990

(...)

75. Considérant que **l'article 105 de la loi comporte quatre paragraphes qui précisent et complètent le régime juridique de cette imposition** et un paragraphe V qui confère aux aménagements apportés un caractère interprétatif ;

76. Considérant que les députés auteurs de la première saisine contestent l'article 105 pour un triple motif ; qu'il est soutenu tout d'abord, que le caractère interprétatif conféré aux paragraphes I à IV porte atteinte à l'indépendance constitutionnellement garantie du juge de cassation qui, sous l'empire de la loi du 29 décembre 1982, a précisé le sens à donner tant à la notion de " personne morale dont le siège est situé hors de France " qui est redevable de la taxe qu'à celle de personne morale " interposée " qui est solidairement responsable du paiement de cette taxe ; qu'ils font valoir également que l'article 105 " maintient ou rétablit un impôt confiscatoire et discriminatoire contraire aux articles 13 et 17 de la Déclaration des droits de l'homme " ; qu'ils soutiennent enfin que l'article 105 tend à faire échec à l'application de traités qui, en vertu de l'article 55 de la Constitution, ont une autorité supérieure à celle des lois ;

Quant au grief tiré de la violation des articles 13 et 17 de la déclaration de 1789 :

77. Considérant que le grief susvisé met en cause, à la faveur de dispositions législatives nouvelles qui précisent la définition des redevables d'une imposition, des dispositions antérieures relatives au taux de cette imposition et à ses règles d'assiette ;

78. Considérant que l'institution de la taxe forfaitaire de 3 p 100 sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales n'y ayant pas leur siège social tend, dans l'intention du législateur, à dissuader les contribuables assujettis initialement à l'impôt sur les grandes fortunes et présentement à l'impôt de solidarité sur la fortune d'échapper à une telle imposition en créant, dans des Etats n'ayant pas conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, des sociétés qui deviennent propriétaires d'immeubles situés en France ; qu'eu égard à l'objectif ainsi poursuivi le législateur a pu, sans méconnaître ni l'article 13 ni l'article 17 de la Déclaration des droits de l'homme, fixer le taux de la taxe mentionnée à l'article 990 D du code général des impôts à 3 p 100, alors même que le taux de l'impôt de solidarité sur la fortune est au maximum de 1,5 p 100 et retenir pour assiette de cette taxe la valeur vénale des immeubles possédés en France par des sociétés n'y ayant pas leur siège social, sous la seule réserve des exemptions énoncées à l'article 990 E du code précité et sans prévoir une possibilité de déduction du passif ; qu'ainsi, et sans qu'il soit besoin pour le Conseil constitutionnel de se prononcer sur la recevabilité du grief, l'article 105 n'a pas, en tout état de cause, pour conséquence d'affecter le champ d'application de dispositions législatives antérieures qui seraient inconstitutionnelles ;

(...)

#### b. Jurisprudence communautaire

- **CJCE, 11 octobre 2007, affaire C-451/05, Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)**

(...)

99 La législation française en cause au principal ne permet pas aux sociétés qui sont exclues du champ d'application d'une convention d'assistance administrative et ne relèvent pas d'un traité prévoyant une clause de non-discrimination en matière fiscale, mais qui investissent dans des immeubles situés en France, de fournir des pièces justificatives permettant d'établir l'identité de leurs actionnaires et toute autre information que les autorités fiscales françaises estiment nécessaires. En conséquence, cette législation fait obstacle, en toutes circonstances, à ce que ces sociétés prouvent qu'elles ne poursuivent pas un objectif frauduleux.

100 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.

101 Partant, la taxe litigieuse ne saurait être justifiée par la lutte contre cette fraude.

102 Il convient, par conséquent, de répondre à la première question posée que **l'article 73 B du traité doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui exonère les sociétés établies en France de la taxe litigieuse, alors qu'elle subordonne cette exonération, pour les sociétés établies dans un autre État membre, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre la République française et cet État en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales 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 État membre de fournir des éléments de preuve permettant d'établir l'identité de ses actionnaires personnes physiques.**

(...)

- **CJUE, 28 octobre 2010, affaire C-72/09, Établissements Rimbaud**

(...)

Il convient donc d'examiner si la restriction en cause est justifiée par la raison d'intérêt général de la lutte contre la fraude fiscale et la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux.

**Sur la justification tirée de la lutte contre la fraude fiscale et la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux**

33 S'agissant de la justification tirée de la lutte contre la fraude fiscale et la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux, il y a lieu de rappeler qu'une restriction à la libre circulation des capitaux ne saurait être admise à ce titre qu'à la condition qu'elle soit propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif (arrêts du 13 décembre 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, point 35; du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, point 47; du 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rec. p. I-2107, point 64, et du 18 décembre 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, point 55).

34 Ainsi, une justification tirée de la lutte contre la fraude fiscale n'est admissible 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. Partant, une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscale ne saurait suffire à justifier une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs du traité (voir, en ce sens, arrêts du 26 septembre 2000, Commission/Belgique, C-478/98, Rec. p. I-7587, point 45, ainsi que Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, précité, point 50 et jurisprudence citée).

35 En effet, un État membre peut appliquer des mesures qui permettent la vérification, de façon claire et précise, du montant dû par les contribuables (voir arrêt du 10 mars 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Rec. p. I-2057, point 24).

36 Concernant la réglementation nationale en cause, la Cour a déjà statué, dans l'arrêt ELISA, précité, que cette réglementation est appropriée à l'objectif consistant à lutter contre la fraude fiscale du fait qu'elle permet de lutter contre des pratiques qui ont pour seul but de faire échapper des personnes physiques au paiement de l'impôt sur la fortune en France, ou à tout le moins de rendre ces pratiques moins attrayantes.

37 La Cour a toutefois jugé que, en cas d'impossibilité pour les autorités fiscales françaises de solliciter, sur la base d'une convention conclue avec l'État membre sur le territoire duquel la personne morale concernée a son siège de direction, la coopération des autorités fiscales de cet État membre, rien n'empêcherait les autorités fiscales françaises d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour l'établissement correct des taxes concernées et, le cas échéant, de refuser l'exonération demandée si ces preuves ne sont pas fournies.

38 Il a été constaté que la réglementation française en cause au principal ne permet pas aux sociétés qui sont exclues du champ d'application d'une convention d'assistance administrative et ne relèvent pas d'un traité prévoyant une clause de non-discrimination en matière fiscale, mais qui investissent dans des immeubles situés en France, de fournir des pièces justificatives permettant d'établir l'identité de leurs actionnaires et toute autre information que les autorités fiscales françaises estiment nécessaires. En conséquence, la Cour a jugé que cette réglementation fait obstacle, en toutes circonstances, à ce que ces sociétés prouvent qu'elles ne poursuivent pas un objectif frauduleux. Elle a conclu que le gouvernement français aurait pu adopter des mesures moins restrictives pour atteindre l'objectif de lutte contre la fraude fiscale et, partant, que la taxe litigieuse ne saurait être justifiée par une telle lutte (voir arrêt ELISA, précité, points 99 à 101).

39 Il convient toutefois de rappeler que l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt ELISA, précité, portait sur des faits concernant des États membres de l'Union, à l'exclusion de tout État tiers. Par conséquent, ainsi qu'il a été indiqué au point 19 de cet arrêt, les réponses aux questions préjudicielles fournies par ledit arrêt ne concernent que des relations entre les États membres de l'Union.

40 Or, il y a lieu de rappeler que la jurisprudence relative aux restrictions à l'exercice des libertés de circulation au sein de l'Union ne saurait être intégralement transposée aux mouvements de capitaux entre les États membres et les États tiers, de tels mouvements s'inscrivant dans un contexte juridique différent (voir arrêts A, précité, point 60, et du 19 novembre 2009, Commission/Italie, C-540/07, Rec. p. I-10983, point 69).

41 Il convient de relever, à cet égard, que le cadre de coopération entre les autorités compétentes des États membres établi par la directive 77/799 n'existe pas entre celles-ci et les autorités compétentes d'un État tiers lorsque ce dernier n'a pris aucun engagement d'assistance mutuelle. (voir arrêt Commission/Italie, précité, point 70).

42 Certes, l'annexe XXII de l'accord EEE prévoit que les États membres de l'EEE sont tenus de transposer dans leur droit national les directives harmonisant le droit des sociétés, et notamment celles relatives à la comptabilité des sociétés. Ces mesures offrent au contribuable la possibilité de produire des données fiables et vérifiables concernant une société établie dans un État partie à l'accord EEE. En l'espèce, il est constant que la directive 77/799 ne trouve pas d'application entre les autorités compétentes des États membres et celles de la Principauté de Liechtenstein.

43 Dans l'affaire au principal, les autorités fiscales françaises se trouvent donc dans l'impossibilité d'obtenir de celles de la Principauté de Liechtenstein les renseignements nécessaires à l'exercice d'un contrôle effectif des éléments fournis par les sociétés assujetties.

44 Il s'ensuit que, lorsque la réglementation d'un État membre fait dépendre le bénéfice d'un avantage fiscal de la satisfaction de conditions dont le respect ne peut être vérifié qu'en obtenant des renseignements des autorités compétentes d'un État tiers membre de l'EEE, il est, en principe, légitime pour cet État membre de refuser l'octroi de cet avantage si, notamment en raison de l'absence d'une obligation conventionnelle de cet État tiers de fournir des informations, il s'avère impossible d'obtenir ces renseignements de ce dernier.

45 S'agissant, en particulier, de la question de savoir si, comme le soutient la Commission, les autorités fiscales françaises devraient procéder à un examen au cas par cas des éléments de preuve fournis par une société établie dans un État membre de l'EEE, il convient de relever qu'il ressort en effet de l'arrêt ELISA, précité, que, dans le cadre de l'Union, le refus catégorique de l'octroi d'un avantage fiscal n'est pas justifié puisque rien n'empêcherait les autorités fiscales d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour l'établissement correct des impôts et taxes concernés et, le cas échéant, de refuser l'exonération demandée si ces preuves ne sont pas fournies.

46 Toutefois, cette jurisprudence ne s'applique pas à la situation différente d'une société implantée dans la Principauté de Liechtenstein. En effet, même si, dans la situation faisant l'objet de l'arrêt ELISA, précité, les autorités luxembourgeoises n'ont pas été, en vertu de l'article 8, paragraphe 1, de la directive 77/799, en principe sous l'obligation de fournir des informations, il n'en reste pas moins que le cadre réglementaire diffère nettement.

47 Tout d'abord, en vertu de l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 77/799, les autorités compétentes des États membres échangent toutes les informations susceptibles de leur permettre l'établissement correct des impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi que toutes les informations relatives à l'établissement des taxes sur les primes d'assurance. Afin de mettre en œuvre cet échange d'informations, ladite directive instaure un cadre réglementaire prévoyant, à son article 3, l'échange automatique et, à son article 4, l'échange spontané. En outre, elle impose des délais de transmission (article 5), la collaboration d'agents des États (article 6) ainsi que des consultations (article 9) et la communication des expériences (article 10).

48 C'est ainsi seulement à titre dérogatoire que l'article 8 de la directive 77/799, intitulé «Limites de l'échange d'informations», prévoit des exceptions à l'échange d'informations. En tant que disposition dérogatoire, elle fait l'objet d'une interprétation stricte. En outre, en vertu du principe de coopération loyale, les États membres sont tenus de pratiquer effectivement l'échange d'informations, instauré par la directive 77/799.

49 Dans ce cadre réglementaire, la possibilité reconnue au contribuable, dans l'arrêt ELISA, précité, de produire des éléments de preuve devant être examinés par les autorités fiscales françaises s'avère donc comme une mesure visant à éviter que la limite instaurée par le système général d'échange d'informations telle qu'elle résulte de l'application dudit article 8 joue au détriment du contribuable.

50 Si, dès lors, cette possibilité est fondée sur l'existence d'un système général d'échange d'informations tel qu'instauré par la directive 77/799 et, par conséquent, dépendante d'un tel système, un tel droit ne saurait être reconnu au contribuable dans des circonstances, identiques à celles de l'affaire au principal, qui sont caractérisées par l'absence de toute obligation d'assistance de la part des autorités fiscales de la Principauté de Liechtenstein.

51 Dans ces conditions, une législation telle que celle en cause dans l'affaire au principal doit être considérée comme justifiée vis-à-vis de l'État partie à l'accord EEE par les raisons impérieuses d'intérêt général tenant à la lutte contre la fraude fiscale et à la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux et comme propre à garantir la réalisation de l'objectif en cause sans aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

52 Il résulte de ce qui précède que l'article 40 de l'accord EEE ne s'oppose pas à une législation nationale telle que celle en cause au principal qui exonère de la taxe litigieuse les sociétés qui ont leur siège social sur le territoire d'un État membre de l'Union et qui subordonne cette exonération, pour une société dont le siège social se trouve sur le territoire d'un État tiers membre de l'EEE, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre ledit État membre et cet État tiers en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies sur le territoire de cet État membre.

(...)

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

**L'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992, ne s'oppose pas à une législation nationale telle que celle en cause au principal qui exonère de la taxe sur la valeur vénale des immeubles situés sur le territoire d'un État membre de l'Union européenne les sociétés qui ont leur siège social sur le territoire de cet État et qui subordonne cette exonération, pour une société dont le siège social se trouve sur le territoire d'un État tiers membre de l'Espace économique européen, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre ledit État membre et cet État tiers en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies sur le territoire d'un État membre.**

- **CJUE, 5 mai 2011, affaire C-384/09, Prunus SARL**

(...)

#### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

11 Prunus, société ayant son siège en France, est détenue à 100 % par Polonium, société holding de droit luxembourgeois ayant son siège au Luxembourg. Cette dernière est elle-même détenue à 50 % par Lovett Overseas SA et Grebell Investments SA (ci-après «Lovett et Grebell»), sociétés immatriculées dans les Îles Vierges britanniques.

12 Au cours des années 1998 à 2002, Prunus a détenu directement ou indirectement plusieurs immeubles situés sur le territoire français.

13 Prunus et Polonium ont respecté leurs obligations déclaratives et ont été exonérées du paiement de la taxe de 3 % en application de l'article 990 E du CGI.

14 En revanche, Lovett et Grebell, derniers maillons de la chaîne de participation, ont été soumises à cette taxe assise sur la valeur vénale des immeubles détenus directement ou indirectement en France par Prunus, à concurrence de 50 % chacune, les conditions d'exonération posées à l'article 900 E, troisième alinéa, du CGI n'étant pas réunies à l'égard de ces deux sociétés.

15 Les 19 septembre 2005 et 24 janvier 2006, l'administration fiscale française a mis Prunus en demeure de payer les montants dont Lovett et Grebell étaient redevables au titre des redressements notifiés le 7 mai 2003, en sa qualité de débiteur solidaire de la taxe de 3 % due par ces sociétés. Les réclamations formées par Prunus, en date des 30 septembre 2005 et 8 février 2006, ayant été rejetées par une décision du 12 décembre 2006, Prunus a

fait appel de cette décision de rejet devant le tribunal de grande instance de Paris, afin d'obtenir la décharge de ladite taxe pour les années 2001 et 2002 en sa qualité de débiteur solidaire.

(...)

## **Sur les questions préjudicielles**

### **Sur la première question**

18 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le principe de la libre circulation de capitaux doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal qui exonère de la taxe sur la valeur vénale des immeubles situés sur le territoire d'un État membre de l'Union les sociétés qui ont leur siège social sur le territoire de cet État et qui subordonne cette exonération, pour une société dont le siège social se trouve sur le territoire d'un PTOM, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre ledit État membre et ce territoire en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon le lieu d'établissement, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies sur le territoire d'un État membre.

19 Les Îles Vierges britanniques, où Lovett et Grebell sont immatriculées, figurant dans la liste des PTOM de l'annexe II du traité FUE, il y a lieu d'examiner si l'article 63 TFUE s'applique aux mouvements de capitaux entre les États membres et les PTOM.

20 À cet égard, il doit être constaté que l'article 63 TFUE interdit «toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers». Eu égard au champ d'application territorial illimité de ladite disposition, il doit être considéré que celle-ci s'applique nécessairement aux mouvements de capitaux vers et en provenance des PTOM.

21 Dans ces conditions, il y a lieu d'examiner si une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, est susceptible d'entraver la libre circulation des capitaux.

22 Il y a lieu de rappeler que la réglementation nationale en cause au principal a déjà fait l'objet d'un examen par la Cour au regard de l'article 63 TFUE, dans l'arrêt du 11 octobre 2007, ELISA (C-451/05, Rec. p. I-8251), et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3) dans l'arrêt du 28 octobre 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, non encore publié au Recueil). Or, il ressort de l'arrêt ELISA, précité (point 60), qu'un investissement immobilier transfrontalier, tel que celui en cause au principal, constitue un mouvement de capitaux au sens de l'article 63 TFUE.

23 **Il a déjà été constaté, dans les arrêts précités ELISA et Établissements Rimbaud, qu'une réglementation telle que celle en cause au principal constitue une restriction au principe de libre circulation des capitaux, dans la mesure où les personnes morales n'ayant pas leur siège de direction en France sont, à la différence des autres assujettis, soumises, en vertu de l'article 990 E, points 2 et 3, du CGI, à une condition supplémentaire pour pouvoir bénéficier d'un avantage, à savoir celle liée à l'existence d'une convention ou d'un traité conclus entre la République française et l'État concerné. À défaut d'une telle convention, une personne morale qui n'a pas son siège de direction en France se trouve privée de la possibilité de demander utilement l'exonération de la taxe de 3 % en vertu des articles 990 D et 990 E, points 2 et 3, du CGI.** Cette condition supplémentaire est susceptible d'entraîner de facto, pour cette catégorie de personnes morales, un régime permanent de non-exonération de ladite taxe, rendant l'investissement immobilier en France moins attrayant pour ces sociétés non-résidentes.

24 Dans l'affaire au principal, il est constant qu'aucune convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou aucun traité en vertu duquel les personnes morales qui n'ont pas leur siège social en France ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que les personnes morales qui disposent d'un siège social dans cet État membre n'ont été signés entre la République française et les Îles Vierges britanniques.

25 Il s'ensuit que les personnes morales qui disposent d'un siège social aux Îles Vierges britanniques se trouvent privées de la possibilité de bénéficier de l'exonération de la taxe de 3 %. Par conséquent, ce régime rend l'investissement immobilier en France moins attrayant pour ces sociétés non-résidentes. Dès lors, la législation en cause au principal constitue, pour lesdites sociétés, une restriction à la libre circulation des capitaux, laquelle est, en principe, interdite par l'article 63 TFUE.

26 Toutefois, il y a lieu encore de vérifier si, comme le soutiennent le gouvernement français et la Commission européenne, une restriction telle que celle en cause au principal peut être considérée comme une restriction existant le 31 décembre 1993, en vertu de l'application de l'article 64, paragraphe 1, TFUE.

27 Aux termes de l'article 64, paragraphe 1, TFUE, l'interdiction des restrictions à la libre circulation des capitaux, au sens de l'article 63 TFUE, ne porte pas atteinte à l'application, aux États tiers, de restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union, en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de tels États lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers.

28 À cet égard, il y a lieu de déterminer, d'abord, si les PTOM, aux fins de l'application des dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, doivent être assimilés à des États membres ou à des États tiers.

29 Il doit être rappelé que la Cour a déjà jugé que les PTOM font l'objet d'un régime spécial d'association défini dans la quatrième partie du traité, de sorte que les dispositions générales du traité, dont le champ d'application territorial est en principe limité aux États membres, ne leur sont pas applicables sans référence expresse (voir arrêts du 12 février 1992, Leplat, C-260/90, Rec. p. I-643, point 10; du 28 janvier 1999, van der Kooy, C-181/97, Rec. p. I-483, point 37; du 22 novembre 2001, Pays-Bas/Conseil, C-110/97, Rec. p. I-8763, point 49, ainsi que du 12 septembre 2006, Eman et Sevinger, C-300/04, Rec. p. I-8055, point 46). Les PTOM ne bénéficient donc des dispositions du droit de l'Union d'une manière analogue aux États membres que lorsqu'une telle assimilation des PTOM aux États membres est expressément prévue par le droit de l'Union.

30 Or, il y a lieu de constater que les traités UE et FUE ne contiennent aucune référence expresse aux mouvements de capitaux entre les États membres et les PTOM.

31 Il s'ensuit que les PTOM bénéficient de la libéralisation des mouvements de capitaux prévue à l'article 63 TFUE en leur qualité d'États tiers.

32 Une telle interprétation est confortée par les dispositions de la septième décision PTOM, qui a été adoptée à un moment où la libéralisation des mouvements de capitaux à l'égard des États tiers avait été réalisée. En effet, l'article 47 de ladite décision énonce, à son paragraphe 2, que l'article 64 TFUE est applicable mutatis mutandis aux PTOM.

33 Il y a lieu d'examiner, ensuite, si une restriction telle que celle résultant de la législation en cause au principal, qui se rapporte à des investissements immobiliers, peut être considérée comme une restriction existant au 31 décembre 1993.

34 À cet égard, la Cour a déjà jugé que la notion de restriction existant le 31 décembre 1993 suppose que le cadre juridique dans lequel s'insère la restriction en cause ait fait partie de l'ordre juridique de l'État membre concerné d'une manière ininterrompue depuis cette date. En effet, s'il en était autrement, un État membre pourrait, à tout moment, réintroduire des restrictions aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance d'États tiers qui existaient dans l'ordre juridique national le 31 décembre 1993, mais qui n'ont pas été maintenues (arrêt du 18 décembre 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, point 48).

35 Il ressort du dossier qui a été soumis à la Cour que la réglementation en cause au principal a été adoptée par la loi n° 92-1376, du 30 décembre 1992, portant loi de finances pour 1993 (JORF n° 304 du 31 décembre 1992), qui est entrée en vigueur le 1er janvier 1993. La restriction à la libre circulation des capitaux en provenance des PTOM résultant de cette législation existait donc avant la date du 31 décembre 1993 prévue à l'article 64, paragraphe 1, TFUE.

**36 Par ailleurs, il n'est pas contesté que la version des dispositions de la réglementation en vigueur au 31 décembre 1993 et celle applicable pendant les années fiscales 2001 et 2002 en cause dans le litige au principal ne présentent que quelques différences rédactionnelles, qui n'affectent en rien la logique du cadre juridique qui a fait partie de l'ordre juridique de l'État membre concerné d'une manière ininterrompue depuis le 31 décembre 1993.**

37 Il s'ensuit que les restrictions résultant d'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal sont admises à l'égard des PTOM en vertu de l'article 64, paragraphe 1, TFUE.

38 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la première question posée que l'article 64, paragraphe 1, TFUE doit être interprété en ce sens **que l'article 63 TFUE ne porte pas atteinte à l'application d'une législation nationale, existant au 31 décembre 1993, qui exonère de la taxe sur la valeur vénale des**

**immeubles situés sur le territoire d'un État membre de l'Union les sociétés qui ont leur siège social sur le territoire de cet État et qui subordonne cette exonération, pour une société dont le siège social se trouve sur le territoire d'un PTOM, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre ledit État membre et ce territoire en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies sur le territoire de ce même État membre.**

(....)

## **2. Doctrine administrative**

### **- Instruction fiscale 7 Q-1-08, Réforme des articles 990 d à 990 h du code général des impôts**

*Bulletin officiel des Impôts, 7 août 2008*

#### **PRESENTATION**

L'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2007 a réformé la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France.

Le champ de la taxe est élargi à l'ensemble des entités qui détiennent directement ou indirectement des immeubles situés en France, que celles-ci soient dotées ou non de la personnalité morale.

Corrélativement, les cas d'exonération sont étendus et le nouveau dispositif s'accompagne d'un allègement des obligations déclaratives. Ainsi, de nouvelles exonérations sont créées au bénéfice des entités juridiques qui réalisent des investissements de portefeuille, tandis que sont aménagées les exonérations prévues au bénéfice des organisations internationales et des États, des caisses de retraites et autres institutions reconnues d'utilité publique, des entités juridiques qui ne sont pas à prépondérance immobilière au sens de la taxe de 3 %, et celles applicables aux entités cotées.

A l'exception de celles visées aux 1° et 2° de l'article 990 E du code général des impôts, les exonérations sont réservées à des entités juridiques établies dans l'Union européenne ou dans un pays ou territoire lié à la France par une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou dans un État lié à la France par un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités juridiques qui ont leur siège en France.

Afin de simplifier les obligations déclaratives, les d) et e) du 3° de l'article 990 E du code général des impôts dispensent les entités juridiques de déclarer leurs associés, actionnaires et autres membres qui détiennent moins de 1 % de leur capital. De plus, une exonération partielle de la taxe au prorata des associés, actionnaires et autres membres dont l'identité est révélée, est mise en place.

La présente instruction commente ce dispositif, applicable à compter du 1er janvier 2008.

#### **INTRODUCTION**

1. L'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2007 (loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007) codifié aux articles 990 D, 990 E, 990 F et 990 G du code général des impôts et dont le texte est joint en annexe III a modifié la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France, qui vise désormais toute entité juridique française ou étrangère, qu'elle dispose ou non de la personnalité morale. Corrélativement, les cas d'exonération ont été élargis. Ses conditions d'application ont été précisées par le décret n° 2008-354 du 15 avril 2008 (cf. annexe IV) et par l'arrêté du 15 avril 2008 publié au JORF n° 0091 du 17 avril 2008 page 6387, texte n° 20 (cf. annexe V).

2. La présente instruction a pour objet de commenter ce nouveau dispositif législatif et réglementaire qui a pris effet au 1er janvier 2008. Elle regroupe l'ensemble des commentaires de l'administration relatifs à l'application des articles 990 D et suivants du code général des impôts à compter du 1er janvier 2008. Elle annule et remplace l'ensemble des instructions mentionnées après le paragraphe 155 de la présente instruction.

#### **CHAPITRE 1 : CHAMP D'APPLICATION DE LA TAXE**

## **Section 1 : Entités juridiques redevables**

### **Sous-section 1 : Généralités**

4. La taxe s'applique à toutes les entités juridiques : personnes morales, organismes, fiducies ou toutes autres institutions comparables. Il n'y a pas lieu de distinguer selon la forme de l'entité en cause.

5. Par exception, les sociétés visées à l'article 1655 ter du code général des impôts ne sont pas soumises à la taxe de 3 % en vertu des dispositions expresses de cet article.

### **Sous-section 2 : Entités juridiques visées par la taxe de 3 %**

#### **A. PERSONNES MORALES**

6. Il s'agit des sociétés de capitaux, des sociétés de personnes ou "partnerships", des sociétés civiles, des fondations et de toute entité dotée de la personnalité morale dans l'Etat dans lequel elle est enregistrée.

#### **B. ORGANISMES**

7. Ce terme comprend notamment les entités, telles que les "Anstalten" et "Stiftungen" constituées en vertu de la législation du Liechtenstein, ainsi que les groupements. Le groupement s'entend d'une structure juridique, dotée ou non de la personnalité morale, dans laquelle plusieurs personnes morales et physiques s'associent en vue de poursuivre un objectif économique commun ; il s'agit notamment des G.I.E., des G.E.I.E. et des groupements assimilés, des associations en participation ou encore de simples contrats d'associations qui incluent des accords de diverses natures (syndicat, groupe, pool...).

#### **C. FIDUCIES**

8. Sont notamment visées les fiducies instituées par la loi n° 2007-211 du 19 février 2007.

#### **D. INSTITUTIONS COMPARABLES**

9. Ce terme vise les institutions comparables aux fiducies et aux organismes tels que des structures ou des arrangements comme les fondations de famille, les trusts ou les fonds d'investissement non dotés de la personnalité morale.

(...)

## **CHAPITRE 2 : ENTITES JURIDIQUES EXONEREES**

### **Section 1 : Entités juridiques exonérées par leur nature**

Sous-section 1 : Organisations internationales, Etats souverains et leurs subdivisions politiques et territoriales, personnes morales, organismes et institutions comparables qu'ils contrôlent majoritairement (art. 990 E 1°)

45. Les organisations internationales, les Etats souverains, leurs subdivisions politiques et territoriales sont exonérées de la taxe de 3 % en application du 1 de l'article 990 E du code général des impôts.

46. Les personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qui sont contrôlés majoritairement par un ou plusieurs Etats souverains sont également exonérés. Sont visées les personnes morales de droit public, les entités juridiques de droit privé dont le capital est détenu de manière directe ou indirecte à plus de 50 % par un Etat souverain mais également les entités juridiques constituées par les Etats et dont ces derniers sont les principaux bénéficiaires.

(...)

### **Sous-section 1 : Condition commune aux exonérations visées sous le 3° de l'article 990 E du CGI**

69. Les entités juridiques entrant dans le champ d'application de la taxe qui revendiquent le bénéfice d'une exonération visée sous le 3° de l'article 990 E du code général des impôts doivent à titre préalable satisfaire une condition liée au lieu de situation de leur siège.

70. Aux fins d'application des présentes dispositions, le siège s'entend comme le siège de direction effective.

71. Il est précisé qu'en vertu de l'article 1837 du code civil (article 3 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales), les tiers, parmi lesquels figure l'administration, peuvent se prévaloir du siège statutaire, mais celui-ci ne leur est pas opposable si le siège réel est situé en un autre lieu.

72. Pour bénéficier des exonérations visées au 3° de l'article 990 E du code général des impôts, les entités juridiques doivent avoir leur siège :

- au sein de l'Union européenne ou ;
- dans un pays ou territoire tiers qui a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales (cf. Annexe I) ou ;
- dans un Etat qui a conclu avec la France un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entités qui ont leur siège en France (cf. Annexe II).

73. Les entités juridiques de type fiducie, trust et fonds d'investissement (voir paragraphes 13 à 31 de la présente instruction) sont réputées être établies dans l'Etat ou le territoire de la loi à laquelle ils sont soumis.

#### **A. L'ENTITE JURIDIQUE A SON SIEGE AU SEIN DE L'UNION EUROPEENNE**

74. L'entité juridique dont le siège est situé dans un Etat membre de l'Union européenne au 1er janvier de l'année d'imposition peut bénéficier des exonérations prévues au 3° de l'article 990 E du code général des impôts. L'administration se réserve la possibilité d'exiger de l'entité juridique tout justificatif attestant de la réalité de son implantation.

#### **B. L'ENTITE JURIDIQUE A SON SIEGE DANS UN PAYS OU TERRITOIRE TIERS QUI A CONCLU AVEC LA FRANCE UNE CONVENTION D'ASSISTANCE ADMINISTRATIVE EN VUE DE LUTTER CONTRE LA FRAUDE ET L'EVASION FISCALES**

75. Les pays ou territoires avec lesquels la France a conclu une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative ou un accord particulier permettant l'échange de renseignement pour l'application de la taxe de 3 % figurent en annexe I (liste à jour au 1er janvier 2008).

76. Toutefois, pour les entités juridiques dépourvues de la personnalité morale qui entrent dans le champ d'application de la taxe, il conviendra de vérifier si la convention vise les entités sans personnalité morale ou la forme d'entité concernée. A défaut, il conviendra de s'assurer que la clause d'échange de renseignements incluse dans la convention d'assistance administrative n'est pas limitée aux seules personnes visées par la convention (article 1 : personnes visées).

Précision : Bien que la Suisse ne figure pas dans cette annexe, les personnes morales établies dans cet Etat peuvent bénéficier des exonérations visées sous le 3° de l'article 990 E du CGI, sur le fondement du point VII du Protocole additionnel à la convention fiscale liant la France à la Suisse du 9 septembre 1966, telle que modifiée par l'Avenant du 22 juillet 1997.

77. Une entité juridique dépourvue de la personnalité morale et établie dans un Etat lié à la France par une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ne visant pas ce type d'entités juridiques et contenant une clause d'échange de renseignements limitée aux seules personnes visées par la convention ne satisfera pas à cette première condition.

78. Une entité qui ne peut pas se prévaloir des dispositions des paragraphes précédents pourra néanmoins se prévaloir des dispositions prévues au A et C de cette sous-section.

#### **C. L'ENTITE JURIDIQUE A SON SIEGE DANS UN ETAT QUI A CONCLU AVEC LA FRANCE UN TRAITE LUI PERMETTANT DE BENEFICIER DU MEME TRAITEMENT QUE LES ENTITES QUI ONT LEUR SIEGE EN FRANCE**

79. L'entité juridique qui ne peut se prévaloir de l'établissement de son siège au sein de l'Union européenne ou dans un pays ou territoire tiers ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, peut néanmoins bénéficier des mêmes exonérations si elle est établie dans un pays ou territoire qui a conclu avec la France un traité contenant une clause de non-discrimination lui permettant de bénéficier du même traitement qu'une entité juridique établie en France. Une liste de ces Etats est dressée en annexe II (liste à jour au 1er janvier 2008).

80. La clause de non-discrimination selon la nationalité doit présenter les caractéristiques suivantes :

- la clause de traitement national doit être applicable aux nationaux et non aux seules personnes physiques ;

- les "nationaux" doivent être expressément définis dans la convention comme incluant la forme de l'entité concernée ;

- la clause de non-discrimination doit viser expressément les impôts de toute nature ou dénomination.

81. De plus, sauf stipulation contraire expresse de la convention, ces clauses ne s'appliquent aux nationaux de l'autre Etat contractant que s'ils sont également des résidents de cet autre Etat (cf. CE. 11 juin 2003 n° 221075, min. c/ Biso). Les entités qui souhaitent bénéficier de ces dispositions doivent pouvoir justifier qu'elles sont des résidents, au sens de la convention invoquée, du pays dont elles ont la nationalité.

82. Il en résulte qu'aucune entité dont le siège statutaire serait situé dans un Etat non lié à la France par une convention comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité ne peut se prévaloir d'une différence de situation entre son siège statutaire et son siège effectif pour obtenir le bénéfice d'une convention fiscale plus favorable, alors que l'administration peut se prévaloir, pour appliquer la taxe de 3 %, de la situation du siège effectif dans un pays avec lequel la France n'est pas liée par une clause de non-discrimination.

Sous-section 2 : Entités juridiques dont la quote-part du ou des immeubles situés en France ou des droits réels détenus directement ou indirectement portant sur ces biens est inférieure à 100 000 € ou à 5 % de la valeur vénale desdits biens ou autres droits (art. 990 E 3° a)

83. Toute entité juridique qui détient de manière directe ou indirecte des immeubles situés en France ou des droits réels portant sur ces biens dont la valeur vénale est inférieure à 100 000 € ou à 5 % de la valeur vénale desdits biens ou autres droits est exonérée de la taxe de 3 %.

En cas d'investissement indirect, la valeur vénale du bien ou droit immobilier est retenue, pour déterminer les seuils de 100 000 € ou 5 %, à hauteur du pourcentage de détention de l'entité juridique concernée dans le capital de celle détenant ledit bien ou droit.

Les seuils de 100 000 € et de 5 % ont un caractère alternatif. En conséquence tout investissement dont la valeur est en deçà de l'un ou l'autre de ces seuils peut donner lieu à une exonération de la taxe de 3 %, sous réserve des conditions développées ci-après.

84. Pour les besoins de cette exonération, la prise en compte des investissements immobiliers de l'entité juridique se fait de la manière suivante :

- Si l'entité juridique détient directement ou indirectement un immeuble en France ou des droits réels portant sur ce bien et si la valeur vénale de ce bien ou des droits qu'elle détient représente moins de 100 000 €, elle sera exonérée de la taxe de 3 %.

Il en sera de même si elle détient moins de 5 % de la valeur vénale de ce bien ou droit immobilier, quelle que soit la valeur dudit bien ou droit immobilier.

- Dans l'hypothèse où une entité détient directement ou indirectement une pluralité de biens immobiliers, l'analyse, et par suite l'application de l'exonération, est faite bien par bien.

En conséquence l'entité juridique qui ne détient pas plus de 5 % ou plus de 100 000 € de la valeur vénale d'un bien immobilier pourra se prévaloir du bénéfice de l'exonération prévue au a) du 3° de l'article 990 E du code général des impôts à raison de cette détention.

### **Sous-section 3 : Entités juridiques instituées en vue de gérer des régimes de retraite et leurs groupements, entités juridiques reconnues d'utilité publique ou dont la gestion est désintéressée, dont l'activité ou le financement justifie la propriété des immeubles ou droits immobiliers (art. 990 E 3° b)**

85. Cette exonération vise trois types d'entités juridiques :

- Les institutions de gestion de régime de retraites : caisses de retraites au sens strict, mais également l'ensemble des institutions qui administrent les régimes de sécurité sociale ou les retraites professionnelles et individuelles, ainsi que les groupements agissant pour le compte de ces institutions.

- Les entités juridiques reconnues d'utilité publique.

- Les entités juridiques dont la gestion est désintéressée (exemple : les charités de droit étranger) au sens de l'instruction 4 H-5-06 (§ 13 à 55).

86. Pour bénéficier de l'exonération prévue au 3° b) de l'article 990 E du code général des impôts, la détention d'actifs immobiliers français doit de plus être justifiée :

- soit par l'activité même de l'entité juridique ;

- soit par le financement de cette activité : sont concernés les immeubles ou droits immobiliers qui constituent une source de revenus ou de profits affectés à la réalisation de l'objet de l'entité juridique.

#### **Sous-section 4 Sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV), fonds de placement immobilier (FPI) et entités étrangères soumises à une réglementation équivalente dans l'Etat ou le territoire dans lequel elles sont établies (art. 990 E 3° c)**

87. Afin de prendre en compte les difficultés des futurs gestionnaires de SPPICAV "grand public" à connaître notamment l'identité et l'adresse de l'ensemble des actionnaires ou porteurs de parts, l'article 140 de la loi de finances rectificative pour 2006 (loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006) avait introduit un cas d'exonération spécifique, applicable à compter du 1er janvier 2007, au bénéfice des sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV) régies par les articles L.214-89 et suivants du code monétaire et financier qui ne sont pas constituées sous la forme visée à l'article L.214-144 du même code et aux autres personnes morales soumises à une réglementation équivalente établies dans un autre Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

L'article 20 de la loi de finances rectificative pour 2007 a maintenu ce cas d'exonération et a étendu sa portée aux Fonds de Placement Immobilier (FPI) régis par les articles L.214-89 et suivants du code monétaire et financier qui ne sont pas constitués sous la forme visée à l'article L.214-144 du même code et aux entités étrangères soumises à une réglementation équivalente.

Les commentaires suivants ont pour objet de préciser les conditions d'exonération de la taxe de 3 % réservée aux FPI, SPPICAV et à leurs équivalents étrangers sur le fondement du c) du 3° de l'article 990 E du code général des impôts. Ils sont applicables depuis le 1er janvier 2007 s'agissant des SPPICAV et des entités étrangères soumises à une réglementation équivalente.

#### **A. GENERALITES**

88. Les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable, les fonds de placement immobiliers et les entités juridiques étrangères soumises à une réglementation équivalente sont en principe redevables d'une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale des immeubles situés en France qu'elles détiennent et des droits réels sur de tels immeubles dont elles sont titulaires, que ces biens ou droits soient détenus de manière directe ou indirecte (article 990 D du CGI).

89. Il est fait observer que les critères de prépondérance immobilière prévus à l'article L.214.93 du code monétaire et financier pour les SPPICAV et les FPI ne sont pas identiques à ceux retenus pour déterminer si une société est considérée, ou non, comme étant à prépondérance immobilière au regard de la taxe de 3 %. En conséquence, il convient de préciser que les nouvelles dispositions ne concernent que les SPPICAV, FPI et les entités juridiques étrangères soumises à une réglementation équivalente qui sont à prépondérance immobilière au regard de la taxe de 3 % et qui n'ont pas pu bénéficier de l'exonération visée à l'article 990 E 2 a) du code général des impôts.

90. Elles peuvent toutefois en être exonérées, notamment dans les conditions prévues aux d) et e) du 3° de l'article 990 E du code précité.

#### **B. APPRECIATION DES CRITERES D'ELIGIBILITE A L'EXONERATION PREVUE PAR L'ARTICLE 990 E C) DU CGI. STRUCTURES ETRANGERES SOUMISES A UNE REGLEMENTATION EQUIVALENTE**

91. Pour déterminer si une structure étrangère est ou non soumise à une réglementation équivalente à celle prévue aux articles L.214-89 et suivants du Code monétaire et financier et R.214-160 et suivants de ce code, il sera tenu compte, pour l'application du présent dispositif, des éléments suivants :

##### **I. Critères**

a) Il s'agit d'un organisme de placement collectif ouvert<sup>2</sup>, constitué soit sous la forme d'une société à capital variable pour les entités étrangères soumises à une réglementation équivalente aux SPPICAV, soit d'une copropriété non dotée de la personnalité morale ouverte pour les entités étrangères soumises à une

réglementation équivalente aux FPI, respectant les critères définis aux articles 424-54 et 411-34 du Règlement Général de l'Autorité des marchés financiers :

2 au sens de l'article 2.g) de la directive 2004/109/CE du Parlement européen et du Conseil du 15 décembre 2004.

- dont l'objet est le placement collectif des capitaux recueillis auprès du public ainsi que l'investissement direct ou indirect dans des biens immobiliers en vue de leur location ou revente ;
- dont le fonctionnement est soumis au principe de la répartition des risques ;
- dont les parts ou actions ne sont pas réservées à des investisseurs qualifiés<sup>3</sup> ou à des investisseurs étrangers appartenant à une catégorie équivalente sur le fondement du droit du pays dans lequel est situé leur siège et sont, à la demande des porteurs, rachetées ou remboursées, directement ou indirectement, à la charge des actifs de la société ;

3 Le décret n° 2006-557 du 16 mai 2006, publié au J.O. du 18 mai 2006 (articles D 411-1 et D 411-4 du code monétaire et financier) définit l'investisseur qualifié.

b) Pour assurer la liquidité et permettre à tout moment le rachat de parts ou d'actions, l'actif doit être composé, à concurrence d'au moins 10 %, de liquidités ou d'instruments financiers à caractère liquide.

c) L'actif est composé pour au moins 60 % d'actifs immobiliers, et pour au moins 51 % d'actifs immobiliers n'ayant pas la nature de titres de sociétés cotées, sans toutefois dépasser 90 %.

d) La structure étrangère est soumise à l'agrément et au contrôle d'une autorité de surveillance dont les attributions et les modalités de fonctionnement sont équivalentes à celles de l'Autorité des Marchés Financiers.

## II. Calcul du ratio de prépondérance immobilière

92. En pratique le seuil de 60 % mentionné au c) du développement précédent doit être apprécié au 1er janvier de l'année d'imposition.

93. Concernant les entités étrangères soumises à une réglementation équivalente aux SPPICAV, le seuil de 60 % sera apprécié en faisant le rapport des deux ensembles suivants :

1) Au numérateur, pour leur valeur réelle, les actifs immobiliers situés en France ou dans un Etat de l'Union européenne ou dans un Etat (hors de l'Union européenne) lié à la France par une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

L'actif immobilier est composé :

- des immeubles et droits réels immobiliers ;
- des parts ou actions de sociétés à prépondérance immobilière non cotées, dont les actifs immobiliers sont principalement destinés à la location ;
- des actions de sociétés d'investissement immobilier cotées et de sociétés étrangères dont l'objet est équivalent, admises à la cotation d'un marché réglementé au sens de la Directive 93/22 du Conseil de l'Union européenne du 10 mai 1993 modifiée<sup>4</sup>, concernant les services d'investissement dans le domaine des valeurs mobilières, aux fins de reconnaissance mutuelle desdits "marchés réglementés" par les Etats membres de l'Union européenne.

### **4 Directive remplacée par la directive 2004/39/CE modifiée par la directive 2006/31/CE qui est entrée en vigueur le 1er novembre 2007.**

Seront également prises en compte les actions ou parts cotées sur une bourse située hors de l'Union européenne régie par des règles analogues.

- des parts ou actions d'organismes de placement collectif immobiliers et d'organismes de droit étranger ayant un objet équivalent quelle que soit leur forme.

2) Au dénominateur, la valeur réelle de l'ensemble des actifs de la société situés en France, dans un Etat de l'Union Européenne ou dans un Etat (hors de l'Union européenne) lié à la France par une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Le seuil de 51 % mentionné au c) du I ci-dessus est calculé selon les mêmes modalités que le seuil de 60 %, déduction faite, au numérateur, des actions de SIIC ou de sociétés étrangères dont l'objet est équivalent, cotées sur un marché réglementé, au sein de l'Union Européenne ou hors de celle-ci.

La notion de marché réglementé doit être appréciée de la même manière que celle concernant l'application du b) du 2° de l'article 990 E (paragraphe n° 61 et suivants de la présente instruction).

94. Concernant les entités étrangères soumises à une réglementation équivalente aux FPI, le seuil de 60 % sera apprécié en faisant le rapport entre deux ensembles :

1) Au numérateur, pour leur valeur réelle, les actifs immobiliers situés en France, dans un Etat de l'Union Européenne ou dans un Etat (hors de l'Union européenne) lié à la France par une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

L'actif immobilier est composé :

- des immeubles et droits réels immobiliers détenus directement ;
- des parts ou actions des sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés et non cotées, dont l'actif est principalement composé d'actifs immobiliers de même nature (immeubles et sociétés de personnes à prépondérance immobilière) et ne détenant pas de droits en qualité de crédit-preneur ;
- les parts de FPI ou équivalents étrangers contrôlés au sens de l'article R.214-162 du code monétaire et financier<sup>5</sup>.

5 Créé par Décret n° 2006-1542 du 6 décembre 2006- art. 1 () JORF 8 décembre 2006.

2) Au dénominateur, la valeur réelle de l'ensemble des actifs du fonds situés en France ou dans un Etat (hors de l'Union européenne) lié à la France par une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

### **C. MODALITES PRATIQUES**

95. Le bénéfice de l'exonération prévue au c) du 3° de l'article 990 E du code général des impôts comme l'ensemble des exonérations prévues à l'article 990 E dudit code à l'exception de celles visées aux d) et e) du 3° de l'article 990 E, n'est soumis à aucune obligation déclarative. Toutefois, les entités bénéficiant de cette exonération pourront être tenues, dans le cadre de l'exercice du droit général de contrôle de l'administration (article L.10 du LPF), de justifier de leur nature de SPPICAV, FPI ou entité étrangère soumise à une réglementation équivalente, selon le cas.

96. Les entités juridiques qui, de bonne foi, se seraient placées à tort sous le bénéfice de l'exonération prévue au c) du 3° de l'article 990 E du code général des impôts au titre des années 2007 et 2008, pourront régulariser leur situation.

Elles conserveront la possibilité de remplir les obligations déclaratives leur permettant de bénéficier des exonérations prévues au d) et e) du 3° de l'article 990 E du code général des impôts hors des délais légaux, dans les soixante jours suivant la publication de la présente instruction.

#### **Sous-section 5 : Entités juridiques qui respectent certaines obligations déclaratives ou qui prennent et respectent l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, un certain nombre de renseignements (art. 990 E 3° d et e)**

97. Les entités visées à l'article 990 D du code général des impôts ont également la possibilité de s'exonérer totalement de la taxe de 3 % si elles prennent l'engagement de communiquer sur demande de l'administration un certain nombre d'informations sur leurs actionnaires, associés ou autres membres ou si elles souscrivent annuellement la déclaration n° 2746.

98. Elles peuvent également obtenir le bénéfice d'une exonération partielle au prorata des actionnaires, associés ou autres membres dont elles auront révélé l'identité et l'adresse sur une déclaration n° 2746.

99. De manière commune aux deux dispositions prévues aux d) et e) de l'article 990 E 3° du code général des impôts, l'entité juridique qui rentre dans le champ d'application de la taxe et qui pour s'en exonérer totalement ou partiellement souscrit la déclaration n° 2746 est dispensée de déclarer les actionnaires, associés ou autres membres qui ne détiennent pas plus de 1 % des actions, parts ou autres droits.

Précisions : Ces associés, actionnaires ou autres membres sont exonérés de ladite taxe à hauteur des participations qui ne représentent pas plus de 1 % du capital de l'entité concernée (compte tenu des paragraphes 81 et 82 de la présente instruction) mais restent redevables de la taxe de 3 % s'ils détiennent directement ou indirectement d'autres droits réels immobiliers.

100. Ainsi, dans l'hypothèse d'une exonération partielle en application du e) de l'article 990 E du code général des impôts, l'entité juridique est également exonérée à hauteur du total des actions, parts ou autres droits non révélés qui représentent pas plus de 1 % du capital.

## **A. CONDITIONS**

### **I. Exonération totale de la taxe de 3 %**

101. Les entités juridiques qui rentrent dans le champ d'application de la taxe peuvent bénéficier d'une exonération totale sur le fondement du d) du 3° de l'article 990 E du code général des impôts si elles remplissent l'une ou l'autre des deux conditions suivantes :

- communiquer chaque année à l'administration fiscale certains renseignements,
- prendre et respecter l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, un certain nombre de renseignements.

(...)

## II. Constitutionnalité de la disposition contestée

### A. Normes de référence

#### 1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen

- Article 1er

Les hommes naissent et demeurent libres et égaux en droits. Les distinctions sociales ne peuvent être fondées que sur l'utilité commune.

- Article 6

La Loi est l'expression de la volonté générale. Tous les Citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs Représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse

- Article 13

Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

### B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

Jurisprudence relative à l'objectif à valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale

- Décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983, Loi de finances pour 1984

(...)

25. Considérant que, selon les députés et certains sénateurs auteurs de la saisine, l'article 89 est rédigé de façon imprécise et générale en ce qui concerne la nature des infractions poursuivies et les pouvoirs qu'il confère aux agents de l'administration des impôts ; qu'en outre, il laisse les perquisitions qu'il prévoit à la discrétion de fonctionnaires qui peuvent y procéder alors même qu'il n'existe aucun indice d'infraction ; qu'en conséquence ils estiment ces dispositions contraires à la liberté individuelle dont l'article 66 de la Constitution confie la garde à l'autorité judiciaire ;

26. Considérant que l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen proclame : "Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés" ;

27. Considérant qu'il découle nécessairement de ces dispositions ayant force constitutionnelle que **l'exercice des libertés et droits individuels ne saurait en rien excuser la fraude fiscale ni en entraver la légitime répression ; qu'ainsi, dans leur principe, les dispositions de l'article 89 ne peuvent être critiquées ;**

(...)

- **Décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010, M. Philippe E. [Organismes de gestion agréés]**

(...)

5. Considérant que le 1° du 7 de l'article 158 du code général des impôts, dans sa rédaction issue du 4° du paragraphe I de l'article 76 de la loi du 30 décembre 2005 susvisée, prévoit une majoration de 25 % du revenu professionnel lorsque celui-ci est réalisé par des contribuables qui n'adhèrent pas à un centre ou à une association de gestion agréé ;

6. Considérant que ces organismes de gestion agréés ont été institués pour procurer à leurs adhérents une assistance technique en matière de tenue de comptabilité et favoriser une meilleure connaissance des revenus non salariaux, **afin de mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, comme l'a jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision du 29 décembre 1989 susvisée, le législateur, tenant compte de la spécificité du régime juridique des adhérents à un organisme de gestion agréé, a pu en contrepartie encourager l'adhésion à un tel organisme par l'octroi d'avantages fiscaux, et notamment d'un abattement correspondant, avant le 1er janvier 2006, à 20 % du bénéfice imposable ;**

7. Considérant que la majoration, à compter du 1er janvier 2006, de 25 % de la base d'imposition des non-adhérents est intervenue dans le cadre d'une réforme globale de l'impôt sur le revenu qui a concerné tous les contribuables ; que cette mesure est la contrepartie, arithmétiquement équivalente, de la suppression de l'abattement de 20 % dont bénéficiaient, avant cette réforme de l'impôt, les adhérents à un organisme de gestion agréé ; qu'ainsi, la différence de traitement entre adhérents et non adhérents demeure justifiée à l'instar du régime antérieur et ne crée donc pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité doit être rejeté ;

(...)

- **Décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, M. Pierre-Yves M. [Lutte contre l'évasion fiscale]**

(...)

4. Considérant, en premier lieu, que l'article 155 A précité prévoit, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'é luder l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger ; qu'ainsi, **le législateur a entendu mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale ; que, pour ce faire, il s'est fondé sur des critères objectifs et rationnels ; que, toutefois, dans le cas où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse en France au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations réalisées par ce dernier, la disposition contestée ne saurait conduire à ce que ce contribuable soit assujetti à une double imposition au titre d'un même impôt ; que, sous cette réserve, l'article 155 A ne crée pas de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;**

5. Considérant, en second lieu, que l'article 155 A n'institue ni une peine ni une sanction ayant le caractère d'une punition ; que, dès lors, le grief tiré d'une atteinte au principe de nécessité des peines doit être rejeté ; qu'il en est de même du grief tiré de la méconnaissance des droits de la défense ;

(...)