Zeitschrift: Revue économique franco-suisse
Herausgeber: Chambre de commerce suisse en France
Band: 69 (1989)
Heft: 2

Artikel: Le point sur la taxe de 3%
Autor: Michaud, Patrick
DOI: https://doi.org/10.5169/seals-887179

Nutzungsbedingungen
Die ETH-Bibliothek ist die Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften auf E-Periodica. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Zeitschriften und ist nicht verantwortlich für deren Inhalte. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern beziehungsweise den externen Rechteinhabern. Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen sowie auf Social Media-Kanälen oder Webseiten ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Mehr erfahren

Conditions d'utilisation
L'ETH Library est le fournisseur des revues numérisées. Elle ne détient aucun droit d'auteur sur les revues et n'est pas responsable de leur contenu. En règle générale, les droits sont détenus par les éditeurs ou les détenteurs de droits externes. La reproduction d'images dans des publications imprimées ou en ligne ainsi que sur des canaux de médias sociaux ou des sites web n'est autorisée qu'avec l'accord préalable des détenteurs des droits. En savoir plus

Terms of use
The ETH Library is the provider of the digitised journals. It does not own any copyrights to the journals and is not responsible for their content. The rights usually lie with the publishers or the external rights holders. Publishing images in print and online publications, as well as on social media channels or websites, is only permitted with the prior consent of the rights holders. Find out more

Download PDF: 08.07.2025

ETH-Bibliothek Zürich, E-Periodica, https://www.e-periodica.ch

Le point sur la taxe de 3 %

Patrick Michaud,
Avocat au Barreau de Paris

La Cour de Cassation, dans 4 arrêts des 28 février et 7 mars 1989, a jugé que la taxe patrimoniale annuelle de 3 % ne s'appliquait pas à l'encontre des sociétés suisses qui possédaient des immeubles en France.

Il convient de rappeler qu'une loi de 1976 a introduit dans le Code Général des Impôts Français, une disposition (Art. 209 A C.G.I.) permettant à l'administration d'imposer les sociétés étrangères possédant des immeubles en France à l'Impôt sur les Sociétés, sur une assiette forfaitaire évaluée à 3 fois la valeur locative des immeubles et ce, si le loyer payé était inférieur à la valeur locative réelle.

Plusieurs jugements de tribunaux administratifs (AFF. La Perdrix rouge T.A. Bordeaux 18.2.1986, AFF. Degoma T.A. Nice 2.4.1986, AFF. Le Beau logis T.A. Nice 24.6.1986) ont précisé que dans les cadres de conventions fiscales internationales, en particulier les conventions suisses et belges, cette taxation forfaitaire ne pouvait pas s'appliquer car elle était contraire aux dites conventions, et en particulier, aux clauses d'égalité de traitement.

Toutefois, dans la pratique cette imposition pouvait constituer un moyen déguisé de transférer des fonds à l'étranger.

Le texte litigieux

Le législateur a donc abrogé cette imposition forfaitaire en 1982, et a substitué une taxe patrimoniale annuelle égale à 3 % de la valeur brute des immeubles.

Le texte codifié sous l'article 990 du Code Général des Impôts dispose :

« Les personnes morales, dont le siège « est situé en France, et qui, directement « ou par personnes interposées, possèdent un ou plusieurs immeubles en « France sont redevables d'une taxe « annuelle égale à 3 % de la valeur vénale « de ces immeubles. »

L'article 990-E prévoit des exceptions, il est stipulé en particulier que *« la taxe de 3 % n'est pas applicable 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 fiscale, « déclarent chaque année la situation et la « valeur des immeubles, ainsi que « l'identité et l'adresse de leurs « associés. »*

L'application de la loi aux sociétés suisses

Dès la publication de la loi, il est apparu raisonnable aux praticiens que les sociétés suisses possédant des immeubles en France pouvaient bénéficier de l'exonération de la taxe si elles faisaient une déclaration en précisant l'identité des actionnaires ; mais les praticiens ont très rapidement déchanté, car l'administration fiscale française a publié le 13 avril 1983 l'instruction d'application en précisant une liste de 62 États dont les ressortissants pouvaient être exonérés de la taxe en vertu de l'article 990-E.

Il n'est pas envisageable de penser que l'éviction de la Suisse de cette liste soit due à une simple erreur involontaire de rédaction alors que des États dont les relations économiques avec la France sont d'une grande importance pour notre pays tels que le Bénin, l'Ile Maurice, la Zambie, le Zimbabwe pouvaient bénéficier d'exonération, de même que des États, dont les relations politiques avec notre pays sont empruntes de la plus grande cordialité, tels la Nouvelle Zélande ou même des États dont les clauses d'assistances administratives sont similaires à celles figurant dans la convention franco--suisse tels le Luxembourg ou l'Inde.

Les ressortissants suisses de bonne foi qui auraient pu bénéficier de l'exonération en révélant l'identité de leurs associés ont donc été exclus du texte légal, alors que les ressortissants d'autres États en bénéficiaient, et cela contrairement au principe de courtoisie internationale ou de la clause de la nation la plus favorisée.

Les moyens de droit

Deux moyens de défense ont alors été soulevés :

☐ Les sociétés suisses qui avaient révélé l'identité de leurs associés pouvaient demander purement et simplement l'application de la convention franco-suisse dans le cadre de la clause d'assistance administrative (art. 28).

☐ Toutes les sociétés suisses pouvaient aussi demander d'être soumises au même traitement que les sociétés françaises qui sont exonérées de la taxe de 3 % en utilisant la clause d'égalité de traitement prévue par la convention de 1966 (art. 26-1).

L'administration fiscale a constamment répondu que l'article 990 du Code Général des Impôts ne faisait pas de discrimination particulière à l'encontre de la Suisse car elle ne visait que les personnes morales qui avaient leur siège à l'étranger et ce quelle que soit leur nationalité.

Ce débat a pu permettre de mieux cerner la notion de siège des sociétés en matière internationale.

L'administration française distinguait dans ses conclusions la résidence d'une société qui se situe au lieu de sa direction effective, et la nationalité d'une personne morale qui était fonction de la législation sous laquelle elle a été constituée.

Cette distinction reprenait en fait celle qui existe pour une personne physique : celle-ci peut en effet avoir sa résidence fiscale dans un état différent de celui de sa nationalité.

Cette distinction permettait aussi à l'administration française de se rapprocher de la notion britannique des sociétés anglaises non résidentes.

Elle permettait aussi de faire échapper à la taxe de 3 %, des sociétés étrangères ayant leur siège de direction effective en France.

La Cour de Cassation, dans ses 3 arrêts du 28 février 1989, n'a pas suivi l'administration fiscale, et a précisé que la clause de non discrimination, figurant dans la convention franco-suisse et qui est conforme au modèle de convention OCDE, comporte une définition de nationaux applicable aux personnes morales qui renvoie à la législation des États contractants ; dans le cas des relations franco-suisses, la Cour de Cassation a précisé que c'est parce que l'article 3 de la loi du 24 juillet 1966 soumet à la Loi française les sociétés qui ont leur siège en France, que ces dernières sont des nationaux et que c'est parce que la loi interne suisse prévoit que les sociétés sont régies par le droit de l'État en vertu duquel elles sont organisées qu'une société organisée selon le droit suisse est une nationale de suisse ; en conséquence elle ne peut donc pas être soumise à une imposition plus lourde qu'une société ayant son siège en France.

Ayant défini la nationalité d'une société, la Cour de Cassation a essayé de définir l'expression « se trouvant dans la même situation » afin que la clause de non discrimination puisse s'appliquer.

La Cour de Cassation a décidé qu'à l'égard de la taxe de 3 % les sociétés possédant des immeubles en France étaient placées dans les mêmes circonstances de droit ou de fait au regard de l'application fiscale française de droit commun et ce quelle que soit la localisation de leur siège.

Conclusion pratique

En droit

Ces arrêts sont d'une portée pratique considérable, car ils peuvent être appliqués à l'ensemble des sociétés étrangères possédant des immeubles en France, à condition que les sociétés propriétaires puissent bénéficier d'une clause de non discrimination prévue par un traité fiscal.

Le texte français ne trouverait alors à s'appliquer que dans les cas où il n'y aurait aucun traité fiscal ne prévoyant pas d'égalité de traitement.

De plus on peut se poser la question de savoir si les sociétés étrangères bénéficiant d'une clause de non discrimination doivent continuer à faire une déclaration annuelle, alors que cette déclaration n'est pas imposée aux sociétés françaises.

Dans la pratique

Pour le passé, les sociétés suisses peuvent demander, par voie de réclamation, le remboursement de la taxe de 3 % indûment payée en 1987 et 1988.

Pour l'avenir, et sous réserve du vote d'une nouvelle loi, non contraire au Traité, les sociétés suisses qui possèdent des immeubles en France n'auraient plus à payer la taxe de 3 % en suivant la jurisprudence de la Cour de Cassation, et à condition que l'Administration suive cette jurisprudence pour les litiges en cours ou futurs.

Les associés de ces sociétés ne sont pas non plus assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune – ISF – (instruction du 28 avril 1989, § 21, dernier alinéa).

Cependant, ces sociétés restent assujetties en France à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et doivent, en particulier, tenir une comptabilité alors même que les associés pourraient jouir gratuitement d'un immeuble en France, cet avantage en nature serait alors imposable en France à l'impôt sur les sociétés (CE 19 juin 1963 requ. 55396, CE 27 mars 1981 12792, CE 18 mars 1985 requ. 39104).

En ce qui concerne les sociétés civiles immobilières non transparentes et non imposées à l'impôt sur les sociétés, détenues par les résidents suisses, l'administration fiscale française considère que les résidents suisses sont assujettis à l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et ce en vertu de l'article 24.4 du traité de 1966 (7.RI.89 § 21).

Cette position de l'administration, qui paraît être particulière à la Suisse, est, à notre avis, contestable, car les parts des SCI peuvent être assimilées à des biens meubles assujettis à l'impôt sur la fortune dans l'État du domicile du résident (7.RI. 89 § 21 in fine).

Enfin, et surtout, il n'apparaît pas, à ce jour, que l'Administration française entende appliquer les quatre arrêts récemment rendus aux autres affaires en cours ou futures qui seront poursuivies dans le cadre de la procédure judiciaire propre à chaque cas d'espèce.

Notre position personnelle est que si la taxe de 3 % doit continuer à être perçue, il faudrait qu'elle soit considérée comme une taxe frappant la propriété anonyme d'un immeuble (similaire à celle applicable pour les bons de caisse) et non comme une taxe discriminatoire frappant des résidents effectifs d'un État qui entretient des relations importantes avec la France. ■

BANQUE LOUIS-DREYFUS EN SUISSE SA

* Gestion de patrimoines personnalisée
* Toutes opérations de banque
* Création et gestion de sociétés

98, BAHNHOFSTRASSE 8023 ZURICH TÉLÉPHONE (01) 229 61 11 TÉLEX 812 006