Aménagement de la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales : le cas de la Suisse

Autor(en): **Michaud, Serra**

Objekttyp: **Article**

Zeitschrift: **Revue économique franco-suisse**

Band (Jahr): **73 (1993)**

Heft 4

PDF erstellt am: **29.05.2024**

Persistenter Link: https://doi.org/10.5169/seals-886503

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.
Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.
Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

Ein Dienst der *ETH-Bibliothek*
ETH Zürich, Rämistrasse 101, 8092 Zürich, Schweiz, www.library.ethz.ch

http://www.e-periodica.ch

Aménagement de la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales : le cas de la Suisse

Serra Michaud et Associés,
Société d'avocats au Barreau de Paris

Depuis le 1er janvier 1993, les personnes morales françaises ou étrangères, qui possèdent en France directement ou par personnes interposées des immeubles, sont redevables d'une taxe de 3 % de la valeur vénale des immeubles, sauf si elles révèlent l'identité de leurs associés ou actionnaires.
Suivant la jurisprudence de la cour de cassation, le législateur a modifié les articles 990 D et suivants pour que, notamment, la convention fiscale franco-suisse puisse s'appliquer aux sociétés suisses propriétaires d'immeubles en France.
Ces nouvelles dispositions ont été commentées par l'administration française dans une instruction du 22 octobre 1993, 7Q-3-93, publiée au BOI du 8 novembre 1993.

Il a ainsi été précisé que la taxe de 3 % concerne toute personne morale, dès lors qu'elle est dotée, selon le droit du pays où se trouve son siège statutaire, d'une personnalité morale distincte de celle de ses membres.

Il est prévu divers cas d'exonération, dont notamment :

1er cas : la taxe n'est pas applicable aux personnes morales dont le siège est situé dans un pays ayant conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale. La Suisse ne fait pas partie des pays concernés par cette disposition.

2e cas : La taxe n'est pas applicable aux personnes morales dont le siège de direction effective est situé en France.

L'administration française a précisé, dans une instruction concernant l'ancien régime de la taxe de 3 % (instruction du 22 mai 1990, 7 Q 1-90), que le siège de direction effective s'entend du lieu où sont, en fait, principalement concentrés les organes de direction, d'administration et de contrôle de la personne morale.

3e cas : La taxe n'est pas applicable aux personnes morales qui sont couvertes par un accord conclu avec la France comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité. Parmi les États ayant conclu un tel accord figure la Suisse.

L'instruction administrative apporte un certain nombre de précisions concernant ce 3e cas d'exonération, qui concernent également le 2e cas d'exonération, étudié plus haut.

(*a*) La clause de traitement national doit être applicable aux nationaux, c'est-à-dire à la fois aux personnes physiques et aux personnes morales. La Suisse peut donc bénéficier de cette condition.

Cette clause de traitement national ne s'applique toutefois aux nationaux suisses que s'ils sont résidents au sens de la convention. Les personnes morales suisses qui demandent à bénéficier de cette exonération doivent donc justifier qu'elles sont résidentes, au sens de la convention franco-suisse, de la Suisse dont elles ont la nationalité.

L'article 4 de la convention définit la notion de résident pour les personnes morales : au sens de la convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (art. 4-1). Lorsqu'une personne morale est considérée comme résidente de chacun des deux États contractants, elle est réputée résidente de l'État contractant où se trouve son siège de direction effective (art. 4-3).

Il est important de noter que l'article 4-5 refuse la qualité de résident aux personnes morales qui, bien qu'en ayant la qualité au sens des alinéas 1 et 3 de cet article, ne sont en fait que les bénéficiaires apparents des revenus, lesdits revenus bénéficiant en réalité, directement ou par l'intermédiaire de personnes physiques ou morales interposées, à une personnes qui, elle, ne peut être considérée comme résidente d'un des deux États contractants.

L'administration française a précisé (D. Adm. 14 B 2211 n° 6 du 10 décembre 1972) qu'il faut entendre par bénéficiaire apparent toute personne qui n'a pas la jouissance réelle des revenus qu'elle encaisse pour le compte d'une autre personne, quelle que soit la nature des rapports fiduciaires existant entre elle et la personne qui a la jouissance définitive des revenus.

(*b*) Situation du siège : le siège réel ou le siège statutaire

L'article 1837 du Code civil français et l'article 3 de la loi du 24 juillet 1966

sur les sociétés commerciales prévoient que les tiers, dont l'administration fait partie, peuvent se prévaloir du siège statutaire d'une société, mais que celui-ci ne leur est pas opposable par la société si le siège réel est différent du siège statutaire. L'administration en a tiré les conséquences au plan fiscal, en précisant qu'elle pourra toujours invoquer le fait qu'une société a son siège réel dans un État non lié à la France par une clause de non-discrimination pour refuser l'exonération de la taxe, alors que le siège statutaire serait en Suisse.

Au contraire, si une société a son siège réel en Suisse, mais son siège statutaire dans un État avec lequel la France n'est pas liée par une clause de non-discrimination, cette personne ne pourra s'en prévaloir pour demander à être exonérée de la taxe de 3 %.

Il est donc indispensable, pour bénéficier de l'exonération de la taxe de 3 %, qu'une personne morale suisse ait dans cet État à la fois son siège statutaire et son siège réel.

(*c*) Les personnes morales pouvant bénéficier de la clause d'égalité de traitement sont exonérées de la taxe de 3 % si elles remplissent l'une ou l'autre des conditions suivantes.

Ces personnes morales doivent :

- soit prendre et respecter l'engagement sur l'honneur, pris au moment de l'acquisition ou dans les deux mois de celle-ci, de communiquer à l'administration fiscale sur sa demande, les renseignements suivants :
  - la situation et la consistance des immeubles qu'elles possèdent au 1er janvier directement ou par personnes morales interposées,
  - l'identité et l'adresse de leurs associés ou actionnaires,
  - le nombre des parts ou actions détenues par chacun d'eux,
  - la justification de la résidence fiscale de leurs actionnaires.
- soit communiquer chaque année, à l'administration fiscale, ces renseignements.

(*d*) Sociétés interposées

Ces obligations déclaratives sont justifiées par le fait que la taxe de 3 % concerne les personnes morales qui possèdent directement ou par personnes interposées des immeubles situés en France, ou des droits réels sur ces immeubles. Est donc réputée posséder des biens ou droits immobiliers en France par personnes interposées toute personne morale qui détient une participation, quelle qu'en soit la forme ou la quotité, dans une personne morale qui est propriétaire d'immeubles ou de droits réels sur des immeubles situés en France, ou détentrice d'une participation dans une autre personne morale qui est elle-même propriétaire d'immeubles ou de droits immobiliers en France (CGI art. 990 D al 2 et instruction 7 Q 3-93 n° 6 et 7). Ces dispositions sont applicables quel que soit le nombre de personnes interposées dans la chaîne de participation.

La taxe de 3 % est alors due par la personne morale la plus proche, dans cette chaîne, des immeubles ou droits immobiliers et qui n'est pas exonérée de la taxe. Il est important de noter que toute personne morale interposée entre le ou les débiteurs de la taxe et les immeubles ou droits immobiliers est solidairement responsable du paiement de cette taxe (Article 990 F du CGI).

(*e*) Autres cas d'exonération

- organisations internationales,
- États souverains,
- caisses de retraite et autres organismes sans but lucratif,
- sociétés cotées en bourse,
- personnes morales qui ne sont pas considérées comme étant à prépondérance immobilière.

(*f*) Dépôt de la déclaration - date - paiement

La déclaration doit être déposée au plus tard le 15 mai de chaque année. Le paiement de la taxe s'effectue lors du dépôt de la déclaration. L'administration peut inviter la personne morale imposable à la taxe de 3 % à désigner un représentant fiscal en France. Ce représentant n'a, à défaut de mandat spécial, pas qualité pour souscrire la déclaration et n'est pas solidairement responsable du paiement de la taxe (Instruction 7 Q 3-93 n° 74). Par contre, le représentant accrédité désigné à l'occasion de la cession de l'immeuble soumis à la taxe de 3 % en France est responsable du paiement de la plus-value réalisée lors de la cession, ainsi que du paiement de la taxe de 3 % due à la date de la cession (Article 990 F-5 du CGI). En revanche, il ne peut être recherché en paiement de la taxe éventuellement impayée au titre des années antérieures non prescrites (Instruction n° 69 et suivants).

(*g*) Incidences sur les autres impôts

- Impôt sur les sociétés :

La personne morale soumise à la taxe reste passible de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu en France. Toutefois, si elle se borne à laisser gratuitement à la disposition d'associés personnes physiques la jouissance des immeubles ayant fait l'objet de la taxe, elle ne sera pas imposable à l'impôt sur les sociétés ou sur le revenu sur la valeur de cet avantage en nature.

- Plus-value de cession :

La loi de finances rectificative pour 1993 (en cours de votation au 3 décembre 1993) va alourdir le régime d'imposition des plus-values réalisées par des sociétés étrangères en cas de cession de l'immeuble. (Art. 37 du projet).

- Impôt de Solidarité sur la Fortune et droits de mutation à titre gratuit :

Les personnes physiques, domiciliées fiscalement hors de France et actionnaires ou associées de sociétés soumises à la taxe de 3 %, sont assujetties en France à l'ISF et aux droits de mutation à titre gratuit, sous réserve de l'application de conventions internationales.

(*h*) Délai de régularisation : 8 janvier 1994

Les personnes morales, entrant dans le second cas d'exonération exposé plus haut, avaient jusqu'au 8 janvier 1994 pour prendre l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, certains renseignements ou déposer la déclaration afférente à la taxe de 3 %.

Les sociétés suisses, détenant directement des immeubles en France et respectant les obligations exposées plus haut, ne sont donc pas soumises à la taxe de 3 %, ce qui n'était pas le cas avant 1993. ■