

Le : 18/11/2011

Cour de cassation

chambre commerciale

Audience publique du 2 novembre 2011

N° de pourvoi: 10-14466

Publié au bulletin

Rejet

Mme Favre (président), président

SCP Gatineau et Fattaccini, SCP Thouin-Palat et Boucard, avocat(s)

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, a rendu l'arrêt suivant :

Statuant tant sur le pourvoi principal formé par la société Opuhi, que sur le pourvoi incident relevé par le directeur général des finances publiques ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Chambéry, 27 octobre 2009), que la société Opuhi (la société), dont le siège était à Papeete, en Polynésie française, a acquis en 1999 un bien immobilier à Val-d'Isère ; qu'elle a fait l'objet, pour les années 2000 et 2001, d'une procédure de taxation d'office au titre de la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par les personnes morales ; qu'elle a déposé le 20 mai 2005 une déclaration pour l'année 2005 et, après avoir été mise en demeure le 13 juin 2005, a souscrit le 12 juillet 2005 des déclarations pour chacune des années 2002 à 2005, exprimant l'intention d'être exonérée en remplissant le cadre réservé aux personnes bénéficiant des dispositions de l'article 990 E 2° du code général des impôts ; que l'administration lui a refusé le bénéfice de l'exonération, et lui a notifié le 1er août 2005 une proposition de rectification ; qu'après mise en recouvrement des impositions et rejet de sa réclamation, la société a saisi le tribunal de grande instance ;

Sur le pourvoi incident :

Attendu que le mémoire déposé au greffe de la Cour ne contient aucun moyen à l'appui du pourvoi incident ; qu'il s'ensuit que la déchéance de ce pourvoi est encourue ;

Sur le moyen unique du pourvoi principal, après avertissement délivré aux parties :

Attendu que la société fait grief à l'arrêt d'avoir rejeté son recours, alors, selon le moyen :

1° que l'article 73 du traité CE, devenu article 56 CE, s'oppose à une législation nationale telle que celle qui résulte des articles 990 D et suivants du code général des impôts, dans sa rédaction antérieure à la loi n°2007-1824 du 25 décembre 2007, qui exonère les sociétés établies en France de la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales, cependant qu'elle subordonne cette exonération, pour les sociétés établies dans un autre État ou territoire, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre la République française et ce dernier en vue de lutter contre la fraude et à l'évasion fiscale ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces sociétés ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies en France et ne permet à la société établie dans cet autre État ou territoire de fournir des éléments de preuve permettant d'établir l'identité de ses actionnaires personnes physiques autrement qu'en souscrivant chaque année une déclaration en ce sens ou en prenant l'engagement de fournir à l'administration fiscale de tels éléments ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a refusé de décharger la société Opuhi de l'assujettissement à ladite taxe au titre des années 2002 à 2005, au prétexte que l'assistance administrative mutuelle entre la France et les administrations financières des territoires d'outre-mer, dont la Polynésie française où cette société avait son siège, autorisait cette société à bénéficier d'une exonération de cette taxe à condition de déposer des déclarations annuelles au plus tard le 15 mai de chaque année, ce qu'elle n'avait fait que postérieurement ; qu'en statuant ainsi, quand le seul fait de soumettre à une taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France une société qui n'a procédé aux déclarations en cause qu'après cette date limite, cependant que les autorités fiscales auraient pu se borner à exiger du contribuable les preuves qu'elles jugeaient nécessaires pour l'établissement correct de cette taxe au moment de l'établissement de l'impôt et qu'elles pouvaient obtenir un échange d'informations appropriées avec les autorités compétentes de la Polynésie française, la cour d'appel a violé l'article 73 du traité CE, devenu article 56 CE ;

2° que la CJUE a été saisie par le tribunal de grande instance de Paris d'une question préjudicielle portant sur la question de droit en litige (affaire Prunus c/ France n°C-384/09), qu'il appartient à la Cour de cassation, soit de poser à son tour une question préjudicielle, soit de surseoir à statuer dans l'attente de la décision de la CJUE ;

3° qu'une violation du droit communautaire peut découler de l'existence d'une pratique administrative qui méconnaît celui-ci, quand bien même la législation nationale serait conforme à ce droit ; que l'arrêt attaqué a constaté que l'administration fiscale avait refusé à la société Opuhi le bénéfice de l'exonération prévue par l'article 990 E 2° du code général des impôts, dans sa rédaction alors en vigueur, au prétexte que la Polynésie française où cette société avait son siège n'avait pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ; qu'il en

résultait que cette position de l'administration fiscale n'autorisait pas la société à fournir des éléments de preuve permettant d'établir l'identité de ses actionnaires personnes physiques de manière à être exonérée de cette taxe ; qu'en déboutant néanmoins cette société de sa demande de dégrèvement de cette taxe, au motif inopérant que l'assistance administrative mutuelle entre la France et les administrations financières des territoires d'outre-mer autorisait cette société à bénéficier d'une exonération de cette taxe à condition de déposer des déclarations annuelles au plus tard le 15 mai de chaque année, ce qu'elle n'avait fait que postérieurement, la cour d'appel a violé l'article 73 du traité CE, devenu article 56 CE ;

4° que le contribuable qui n'a pas souscrit une déclaration n°2746 n'est redevable de la taxe prévue par l'article 990 D du code général des impôts que s'il n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la mise en demeure que l'administration fiscale lui adresse à cet effet ; qu'en l'espèce, il était acquis aux débats que la société Opuhi avait déposé spontanément une déclaration n°2746 le 20 mai 2005 pour l'année 2005 et qu'à la suite d'une mise en demeure du 13 juin 2005, l'administration fiscale lui avait enjoint de déposer les déclarations afférentes aux années 2002 à 2004, lesquelles avaient été souscrites le 12 juillet 2005 ; qu'en refusant de décharger la société Opuhi de cette taxe pour les années 2002 à 2005, au prétexte qu'elle avait déposé ses déclarations après le délai légal annuel fixé au 15 mai, après s'être enquis des conditions d'exonération de la taxe à la suite d'une taxation d'office antérieure, sans constater que la société Opuhi n'avait régularisé sa situation que plus de trente jours après la mise en demeure que l'administration fiscale avait pris l'initiative de lui adresser, la cour d'appel a violé les articles 990 D et 990 E du code général des impôts ;

Mais attendu, en premier lieu, que par arrêt du 5 mai 2011 (affaire C-384/09), la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit 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 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 pays et territoire d'outremer, 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 ;

Attendu, en second lieu, qu'ayant constaté que le dépôt des déclarations avait été fait tardivement, après le 15 mai, alors que la société ne s'était enquis des conditions d'exonération de la taxe qu'après avoir fait l'objet d'une taxation d'office au titre des années 2000 et 2001, la cour d'appel, qui a fait ressortir qu'elle n'entrait pas dans le champ d'application de la régularisation ouverte par la réponse ministérielle du 13 mars 2000, laquelle est réservée à la première demande de régularisation faite par les contribuables de bonne foi, en a exactement déduit que son recours devait être rejeté ;

D'où il suit que le moyen n'est fondé en aucune de ses branches ;

PAR CES MOTIFS :

CONSTATE LA DECHEANCE du pourvoi incident ;

REJETTE le pourvoi principal ;

Condamne la société Opuhi aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette sa demande ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du deux novembre deux mille onze.

MOYEN ANNEXE au présent arrêt

Moyen produit au pourvoi principal par la SCP Gatineau et Fattaccini, avocat aux Conseils pour la société Opuhi.

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt confirmatif attaqué d'AVOIR rejeté le recours de la société civile OPUHI à l'encontre de la décision prise par l'administration fiscale le 4 juillet 2007 rejetant sa réclamation contentieuse du 9 mai 2006 ;

AUX MOTIFS PROPRES QUE « la société OPUHI dont le siège social est situé à Nouméa et qui possède depuis 1999 un immeuble à Val d'Isère, a fait l'objet d'une procédure de taxation d'office au titre de la taxe de 3 % sur la valeur vénale de cet immeuble institué par l'article 990 D du code général des impôts, pour les années 2000 et 2001, taxation qu'elle n'a pas contestée et dont elle a acquitté le montant ; En revanche, au titre des années 2002 à 2005, elle a contesté cet assujettissement et formé un recours contre la décision de rejet de cette contestation en date du 04-07-2007 devant le tribunal de grande instance d'Albertville en revendiquant, à l'appui de sa demande de dégrèvement total, le bénéfice de l'exonération prévue par l'article 990 E 2° du code général des impôts que l'administration fiscale lui a refusé au motif que la Polynésie française n'a pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, la seule convention signée portant exclusivement sur l'impôt sur le revenu ; (...) l'article 990 D ancien du code général des impôts, dans sa version antérieure à l'entrée en vigueur de la loi du 25-12-2007, applicable à la date des faits, dispose que 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 % de la valeur vénale de ces immeubles ; Qu'en l'espèce la société OPUHI, qui détient un immeuble en France et se trouve donc soumise à la taxe de 3% instituée par l'article 990 D, a revendiqué le bénéfice de l'article 990 E 2° ancien de ce même code qui exonère

de ladite taxe les personnes morales qui, ayant leur siège dans un pays ou un 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, 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 des parts détenues par chacun d'entre eux ; Que l'existence d'une convention d'assistance administrative, au sens de l'article 990 E 2°, implique que l'administration française puisse obtenir de l'administration de l'autre Etat ou Territoire concerné les renseignements nécessaires pour appliquer, non seulement les dispositions de la convention, mais aussi les dispositions de la législation française relatives aux impositions en cause ; Que l'assistance administrative mutuelle que l'article L. 114 du livre des procédures fiscales instaure entre la France et les administrations financières des territoires d'outre-mer conduit à admettre que les sociétés dont le siège est situé dans un de ces territoires puisse prétendre au bénéfice de l'exonération conditionnelle instaurée par l'article 990 E 2° précité ; Qu'il s'ensuit que c'est à juste titre que le premier juge a considéré qu'ayant son siège en Nouvelle Calédonie, la société OPUHI pouvait revendiquer le bénéfice de l'exonération prévue par ces dispositions sous réserve de se soumettre, dans les conditions de forme et délai prescrites par le texte, à l'obligation déclarative exigée pour y prétendre, dont il a, à bon droit, écarté le caractère prétendument discriminatoire et incompatible avec le droit communautaire ; Qu'en effet l'arrêt ELISA c/ France qu'invoque la société OPUHI pour contester l'assujettissement à la taxe litigieuse, n'a considéré le dispositif s'y rapportant comme étant contraire au principe de la libre circulation des capitaux que dans la mesure où il aboutissait à priver, en toutes circonstances, certaines personnes morales, qui n'entraient pas dans le champ d'application d'une convention d'assistance administrative ou d'un traité prévoyant une clause de non discrimination en matière fiscale, de la possibilité d'être exonérées du paiement de ladite taxe, ce qui n'est pas le cas des sociétés implantées dans un territoire d'outre-mer ; Qu'il s'ensuit que la société OPUHI, qui ne conteste pas avoir déposé tardivement les déclarations annuelles 2746, soit postérieurement au 15 mai, alors pourtant qu'elle s'était enquis des conditions d'exonération de la taxe après la taxation d'office dont elle avait fait l'objet au titre des années antérieures, a été à juste titre déboutée de son recours ; Que le jugement déféré sera donc confirmé en toutes ses dispositions » ;

ET AUX MOTIFS ADOPTÉS QUE « l'arrêt de la Cour de Justice des Communautés Européennes a considéré comme contraire au principe de libre circulation des capitaux de l'article 73 B du traité CE devenu article 56 CE les dispositions des articles 990 E points 2 et 3 du CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS en ce qu'ils exonèrent les sociétés établies en France de la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales lorsqu'elles satisfont au but jugé légitime de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale en fournissant les renseignements requis sur leurs associés tout en subordonnant cette exonération pour toute société établie dans un autre Etat membre de l'Union Européenne à l'exigence supplémentaire de l'une ou l'autre des conventions visées par ces textes sans lui offrir, à défaut d'une telle convention conclue ou non à la discrétion de la France, la possibilité de fournir des éléments de preuve permettant d'établir l'identité de ses actionnaires personnes physiques, excédant ainsi les impératifs de lutte contre la fraude fiscale. Il s'applique donc à toutes personnes morales concernées par les textes nationaux en cause et, l'article 56 CE concernant aussi bien la libre circulation des capitaux entre Etats membres qu'entre ces derniers et des Etats tiers, sa solution doit être étendue à ces derniers en l'absence de texte opposé en sens contraire. A contrario, l'imposition appliquée, soit le refus d'exonération, en cas de violation d'une disposition fiscale permettant à une société établie dans un autre Etat d'établir l'identité de

ses actionnaires est proportionnée au but recherché par la taxation de lutte contre la fraude fiscale et en conséquence compatible avec l'article 56 CE. Or, la société civile OPUHI s'est elle-même placée sous le régime d'une telle disposition en justifiant de l'identité de ses associés dans les termes de l'article 990 E 2° du Code Général des Impôts après un premier rappel de droits pour les années antérieures et consultation favorable de la Direction de la Législation Fiscale, non démentie par le défendeur, puisque aussi bien, si l'ancienne doctrine a été officiellement rapportée, l'interprétation qui avait été faite de l'exigence d'une convention d'assistance administrative à l'égard des Territoires d'Outre-Mer demeure valable en l'absence de modification législative sur ce point en ce que l'article L. 114 du LIVRE DES PROCÉDURES FISCALES offre des possibilités de contrôle similaires à l'égard de territoires placés d'une façon plus générale sous tutelle française et avec lesquels il n'a pas été estimé nécessaire de conclure des accords permettant un contrôle accru. En conséquence, si la société civile OPUHI ne pouvait être exclue a priori du dispositif d'exonération de l'article 990 E 2° du CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS, encore eut-il fallu qu'elle adressât la déclaration exigée par ce texte dans les délais prescrits, soit avant le 15 mai de chaque année d'imposition, ce qui n'a pas été fait, de sorte qu'elle ne peut prétendre à l'exonération soumise à cette condition non incompatible avec le droit communautaire. La contestation de la décision de rejet de la réclamation contentieuse doit donc être rejetée, ainsi que par suite la demande fondée sur l'article 700 du code de procédure civile » ;

1. ALORS QUE l'article 73 du traité CE, devenu article 56 CE, s'oppose à une législation nationale telle que celle qui résulte des articles 990 D et suivants du Code général des impôts, dans sa rédaction antérieure à la loi n°20 07-1824 du 25 décembre 2007, qui exonère les sociétés établies en France de la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales, cependant qu'elle subordonne cette exonération, pour les sociétés établies dans un autre État ou territoire, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre la République française et ce dernier en vue de lutter contre la fraude et à l'évasion fiscale ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces sociétés ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies en France et ne permet à la société établie dans cet autre État ou territoire de fournir des éléments de preuve permettant d'établir l'identité de ses actionnaires personnes physiques autrement qu'en souscrivant chaque année une déclaration en ce sens ou en prenant l'engagement de fournir à l'administration fiscale de tels éléments ; qu'en l'espèce, la Cour d'appel a refusé de décharger la société OPUHI de l'assujettissement à ladite taxe au titre des années 2002 à 2005, au prétexte que l'assistance administrative mutuelle entre la France et les administrations financières des territoires d'outre-mer, dont la Polynésie française où cette société avait son siège, autorisait cette société à bénéficier d'une exonération de cette taxe à condition de déposer des déclarations annuelles au plus tard le 15 mai de chaque année, ce qu'elle n'avait fait que postérieurement ; qu'en statuant ainsi, quand le seul fait de soumettre à une taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France une société qui n'a procédé aux déclarations en cause qu'après cette date limite, cependant que les autorités fiscales auraient pu se borner à exiger du contribuable les preuves qu'elles jugeaient nécessaires pour l'établissement correct de cette taxe au moment de l'établissement de l'impôt et qu'elles pouvaient obtenir un échange d'informations appropriées avec les autorités compétentes de la Polynésie française, la Cour d'appel a violé l'article 73 du traité CE, devenu article 56 CE,

2. ALORS QUE la CJUE a été saisie par le Tribunal de grande instance de Paris d'une question préjudicielle portant sur la question de droit en litige (affaire Prunus c/ France n° C-384/09), qu'il appartient à la Cour de cassation, soit de poser à son tour une question préjudicielle, soit de surseoir à statuer dans l'attente de la décision de la CJUE ;

3. ALORS subsidiairement QU'une violation du droit communautaire peut découler de l'existence d'une pratique administrative qui méconnaît celui-ci, quand bien même la législation nationale serait conforme à ce droit ; que l'arrêt attaqué a constaté que l'administration fiscale avait refusé à la société OPUHI le bénéfice de l'exonération prévue par l'article 990 E 2° du Code général des impôts, dans sa rédaction alors en vigueur, au prétexte que la Polynésie française où cette société avait son siège n'avait pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ; qu'il en résultait que cette position de l'administration fiscale n'autorisait pas la société à fournir des éléments de preuve permettant d'établir l'identité de ses actionnaires personnes physiques de manière à être exonérée de cette taxe ; qu'en déboutant néanmoins cette société de sa demande de dégrèvement de cette taxe, au motif inopérant que l'assistance administrative mutuelle entre la France et les administrations financières des territoires d'outre-mer autorisait cette société à bénéficier d'une exonération de cette taxe à condition de déposer des déclarations annuelles au plus tard le 15 mai de chaque année, ce qu'elle n'avait fait que postérieurement, la Cour d'appel a violé l'article 73 du traité CE, devenu article 56 CE ,

4. ALORS QUE le contribuable qui n'a pas souscrit une déclaration n°2746 n'est redevable de la taxe prévue par l'article 990 D du Code général des impôts que s'il n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la mise en demeure que l'administration fiscale lui adresse à cet effet ; qu'en l'espèce, il était acquis aux débats que la société OPUHI avait déposé spontanément une déclaration n° 2746 le 20 mai 2005 pour l'année 2005 et qu'à la suite d'une mise en demeure du 13 juin 2005, l'administration fiscale lui avait enjoint de déposer les déclarations afférentes aux années 2002 à 2004, lesquelles avaient été souscrites le 12 juillet 2005 ; qu'en refusant de décharger la société OPUHI de cette taxe pour les années 2002 à 2005, au prétexte qu'elle avait déposé ses déclarations après le délai légal annuel fixé au 15 mai, après s'être enquis des conditions d'exonération de la taxe à la suite d'une taxation d'office antérieure, sans constater que la société OPUHI n'avait régularisé sa situation que plus de trente jours après la mise en demeure que l'administration fiscale avait pris l'initiative de lui adresser, la Cour d'appel a violé les articles 990 D et 990 E du Code général des impôts.

Publication :

Décision attaquée : Cour d'appel de Chambéry du 27 octobre 2009