



La taxe immobilière

Taxe de 3% due par certaines entités juridiques qui possèdent des immeubles en France.

1. Le bulletin officiel des impôts n°81 du 7 août 2008¹ commente la réforme de la taxe sur les immeubles par la loi de finances rectificative pour 2007², et exprime le dernier état de la doctrine de l'administration sur cette question. A notre tour nous allons présenter et commenter cette réforme et cette doctrine. Nous commencerons par dire que la manière dont les dispositions relatives à cette taxe sont présentées et ordonnées, dans la loi comme dans son commentaire, n'en facilite par la compréhension. L'ordre dans lequel nous allons aborder les choses diffère sensiblement de celui qu'adoptent le législateur, l'administration et la doctrine à leur suite.

Il est indispensable de rappeler que cette taxe est née dans le sillage de l'institution de l'Impôt sur les grandes fortunes (Impôt de solidarité sur la fortune, depuis le 1^{er} janvier 1989). Cet impôt date du 1^{er} janvier 1982, la taxe sur les immeubles de la loi de finances pour 1983³. Il s'agit d'une réaction du fisc devant le phénomène consistant, pour une personne potentiellement sujette à l'ISF, à céder des immeubles à une personne morale constituée à l'étranger. Cette perspective de lutte, entre le fisc d'un côté et les possédants de l'autre, explique de bout en bout l'histoire, pour ne pas dire l'épopée législative et jurisprudentielle, de cette taxe immobilière. L'on a parlé de dissuasion, d'évasion et parfois de fraude fiscale. Mais la manière la plus claire de présenter cette taxe consiste à dire qu'il s'agit d'une peine, fondée sur le soupçon. Par conséquent, à l'image de ce qui se fait en droit pénal spécial, nous distinguerons l'infraction et la sanction.

I. L'infraction.

Sans chercher à abuser du raffinement taxinomique, nous dirons que l'infraction comporte trois éléments. Il y a d'abord l'agent ou l'acteur de l'infraction, le possédant. On le verra d'emblée, il est difficile de donner un nom juridiquement pertinent aux notions utilisées par l'administration pour appréhender l'infraction. Il y a ensuite son bien, la possession. Il y a enfin et surtout l'opacité dont il fait montre vis-à-vis de l'administration, à laquelle il masque les personnes physiques réellement possesseur du bien, mais qui veulent échapper à l'impôt.

A. Le possédant.

La commission de l'infraction n'est pas à la portée de n'importe qui. La loi définit le profil du délinquant et elle exclut, en outre, une série de personnes bénéficiaires, en quelque sorte, d'une immunité.

a) Définition générale du possédant.

¹ BOI 7 Q-1-08, n°81 du 7 août 2008, « Réforme des articles 990 D à 990 H du Code général des impôts. Taxe de 3% due par certaines entités juridiques qui possèdent des immeubles en France. Commentaires du dispositif en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2008 » (cité BOI).

² Loi n°2007-1824 du 25 décembre 2007 (art. 20).

³ A l'origine articles 209 A et 885 B, actuellement 990 D à 990 H du Code général des impôts.

Une chose est sa nature, une autre le lieu de situation de son siège

α) Nature du possédant : de la personne à l'entité.

2. Il s'agit de la donnée la plus marquante de la loi nouvelle. L'on est passé de la personne morale à l'entité. La loi dit « entité » ou « entité juridique », et elle emploie ici et là le curieux syntagme suivant : « entité juridique : personne morale, organisme, fiducie ou institutions comparables »⁴. Le terme d'entité juridique désigne une catégorie générique qui englobe plusieurs espèces, parmi lesquelles figure la personnalité morale. L'administration mentionne les « Anstalten » et « Stiftungen » (loi du Liechtenstein) parmi les organismes⁵, tandis que jadis l'on *devait* les considérer *comme* ayant la personnalité morale (c'est-à-dire que l'on reconnaissait qu'en réalité ils ne l'avaient pas). La notion d'organisme comprend aussi les groupements⁶. Par fiducies sont *notamment* (*dixit* l'administration⁷) visées celles instituées en droit français (loi n°2007-211 du 19 février 2007). Enfin le terme d'institutions comparables viserait, toujours selon l'administration, « les institutions comparables aux fiducies et aux organismes »⁸. Et le commentaire mentionne le *trust*.

L'on peut désormais s'interroger sur les limites du champ de la taxe. Une succession, acceptée dans la limite de l'actif, n'est-elle pas une entité juridique ? une institution comparable aux fiducies et aux organismes ? Et une indivision successorale ? Un navire de commerce ? Etc. Cette formule est curieuse.

3. La notion d'entité juridique est choquante au regard de la doctrine française classique de la personnalité juridique. Elle l'est moins, en vérité, lorsqu'on la situe dans la perspective de la doctrine fiscale de toujours.

La notion est choquante *a priori*, parce que le droit français connaît deux types de personnes et ne connaît rien d'autre. Personne physique ou personne morale, *nihil est medium*. Les « entités », s'il ne s'agit pas de personnes morales, devraient donc nécessairement entrer dans la sphère des personnes physiques. Et c'est bien ce qui gêne la réception, en droit français, d'institutions telle que le *trust* (ou même la fiducie). Soumettre des « entités » à une taxe pourra sembler une hérésie juridique.

En vérité le fisc fait montre d'un réalisme de bon aloi. Il n'a jamais aimé la personnalité morale en soi. Il voit toujours, il cherche toujours à deviner, derrière l'écran de la personne morale, le personne physique, en réalité. Lorsque l'on analyse les institutions avec ce regard réaliste, il n'y a plus grande différence entre une société anonyme, par exemple, et une succession, un *trust* ou une indivision. Du point de vue technique des droits de « associés », de la hiérarchie entre leurs créanciers respectifs, personnalité ou non cela revient au même. Maitland déjà le notait éloquemment.

Si une personne physique parvient, par un procédé qui n'emprunte pas l'artifice de la personnalité morale, à constituer un écran opaque entre elle et son immeuble, comment reprocher au fisc de traiter également ce procédé et la personnalité morale ?

⁴ V. art. 990 D al. 1, cf. ancien art. 990 D; v. aussi art. 990 E 2°. Pour le commentaire de l'administration v. BOI, n°4 et 6 à 31.

⁵ BOI, n°7.

⁶ *Ibid.*

⁷ BOI, n°8.

⁸ BOI, n°9.

2. β) Lieu de situation du siège de l'entité.

Peu importe que l'entité ait son siège en France ou à l'étranger. Ce n'était pas le cas au départ, puisque la taxe visait les sociétés étrangères. Mais la France a été condamnée à cause du caractère discriminatoire de la disposition⁹.

3. Il n'empêche qu'il subsiste une discrimination entre les sociétés qui, en fonction du lieu où se trouve leur siège, peuvent bénéficier des immunités ou des exonérations que nous verrons, et les autres. Le nouvel article 990 E 3° al. 1^{er} généralise une formule qui vise à dresser la liste des lieux de situation favorables¹⁰. La loi donne :

- la France.

- un Etat membre de l'Union européenne (ce qui rend le point précédent superflu, et l'administration le passe sous silence¹¹). La question concernait surtout le Luxembourg, qui est dans l'Europe, mais avec lequel la France n'avait pas d'accord. Désormais, par soucis de non discrimination, les sociétés situées dans ce pays bénéficieront des mêmes avantages que celles situées en France.

- 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.

- un Etat ayant conclu avec la France un traité leur permettant de bénéficier du même traitement que les entreprises qui ont leur siège en France.

b) Les immunités.

Nous distinguerons deux types d'immunités. L'une, de droit public, les autres de droit privé.

4. α) Immunités de droit public (article 990 E 1° CGI)¹². Les organisations internationales et les Etats souverains¹³ sont immunisés contre la taxe. L'ancien article 990 E 5° ajoutait « les institutions publiques », l'article 990 E 1° comporte désormais :

- les subdivisions politiques et territoriales des Etats souverains.

- les personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables, que les Etats souverains contrôlent majoritairement. Par conséquent il suffit de céder un immeuble à une telle société pour échapper à l'ISF et la taxe.

β) Immunités de droit privé.

Nous donnerons une liste de quatre types d'entités immunisées.

5. 1° Les entités à but philanthropique (990 E 3° b)¹⁴.

Il s'agit de deux types d'entités :

⁹ Pour cette question, qui concerne surtout le Luxembourg, v. JCP ed. G, 2008.II.10120.

¹⁰ BOI, n°68 à 82. Cette liste est si longue qu'il serait plus clair de dresser celle des lieux défavorables.

¹¹ BOI, n°72.

¹² BOI n°45 et 46.

¹³ Nous ne nous appesantirons pas sur cette formule qui laisse entendre qu'il peut exister des Etats non souverains.

¹⁴ BOI, n°85.

D'abord celles « instituées en vue de gérer des régimes de retraite », ainsi que leurs groupements. L'ancien 990 E 6° parlait des « caisses de retraite ».

Ensuite celles « reconnues d'utilité publique ou dont la gestion est désintéressée ». L'ancien article 990 E 6° parlait « des organismes à but non lucratif qui exercent une activité désintéressée de caractère social, philanthropique, éducatif ou culturel ». A condition que « la propriété des immeubles ou droits immobiliers en cause » soit justifiée par leur activité ou leur financement. L'ancien article ne parlait pas de financement.