



INFORMATION relative à l'avis de l'avocat général

Dans les pourvois et requêtes dont est saisie la Cour de cassation, l'avocat général rend des avis dans l'intérêt de la loi et du bien commun. Il éclaire la Cour sur la portée de la décision à intervenir.

N° M 25-12.737	
Décision attaquée : 04 décembre 2024 de la cour d'appel d'Aix-en-Provence	

La SAS Le Bois Dormant c/ Directeur Régional des Finances Publiques de Provence-Alpes- Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône	
Jean-Pierre Bonthoux, avocat général	AVIS de l'avocat général

Avis de rejet

1 - Faits et procédure :

La société Le Bois Dormant, initialement constituée sous la forme d'une société anonyme, transformée en société par actions simplifiée le 23 février 2012, détenait une villa sise [Adresse 1] à [Localité 1], vendue le 24 avril 2014.

Le 29 mai 2015, la direction générale des finances publiques a adressé à la société Le Bois Dormant une demande de renseignements n° 751-SD concernant la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles détenus en France édictée à l'article 990 D du code général des impôts, au titre des années 2009 à 2014, demande à laquelle la société a répondu par courrier daté du 24 juin 2015.

Par courrier du 4 août 2015, l'administration fiscale a mis en demeure la société Le Bois Dormant de déposer les déclarations n° 2746 pour les années 2009 à 2014, accompagnées du paiement de la taxe, dans un délai de trente jours. Le 29 septembre 2015, la société Le Bois Dormant a adressé à l'administration fiscale les déclarations, et payé la taxe réclamée à hauteur de 2 418 062 € en contestant son assujettissement à celle-ci.

Par courrier daté du 21 octobre 2015, l'administration fiscale a notifié à la société Le Bois Dormant l'application des intérêts de retard prévus à l'article 1727 du code général des impôts, et la majoration de 10 % prévue à l'article 1728-1 de ce même code. La réclamation contentieuse de la société Le Bois Dormant a été rejetée par décision du 30 mars 2018.

Le 8 juin 2018, la société Le Bois Dormant a fait assigner la direction générale des finances publiques devant le tribunal de grande instance, devenu tribunal judiciaire, de Nice.

Par jugement du 12 mars 2020, le tribunal judiciaire de Nice a, notamment : déclaré irrégulière la procédure de taxation d'office mise en oeuvre par l'administration suivant mise en demeure du 4 août 2015 ; ordonné, par conséquent, la décharge de la taxe de 3 % payée par la Société Le Bois Dormant pour un montant de 2 418 062 € au titre des années 2009 à 2014 et des pénalités correspondantes et leur remboursement.

Par arrêt du 04 décembre 2024, la cour d'appel d'Aix-en-Provence a notamment débouté la société Le Bois Dormant de sa demande d'irrecevabilité de la demande formée par la Direction Générale des Finances publiques de réformation du jugement en ce qu'il a « ordonné le remboursement de la taxe de 3% payée par la société « le Bois Dormant » pour un montant de 2 418 062 € au titre des années 2009 à 2014 et des pénalités correspondantes » ; infirmé le jugement rendu le 12 mars 2020 par le tribunal judiciaire de Nice en toutes ses dispositions soumises à l'appréciation de la cour ; statuant à nouveau, déclaré régulière la procédure de recouvrement entreprise par la direction régionale des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et des Bouches du Rhône à l'encontre de la Société Le Bois Dormant, relative aux rappels de taxe de 3% au titre des années 2009 à 2014, et confirmé la décision de rejet de la réclamation de la société Le Bois Dormant en date du 30 mars 2018.

C'est la décision attaquée par un pourvoi de la société Le Bois Dormant formé le 14 mars 2025.

2 - Les moyens :

Par un **premier moyen, en une branche**, la société Le Bois Dormant fait grief à l'arrêt d'infirmé le jugement rendu le 12 mars 2020 en toutes ses dispositions soumises à l'appréciation de la cour alors que méconnaît l'objet du litige la cour d'appel qui infirme un chef de dispositif du jugement inclus dans les limites de la dévolution opérée par la déclaration d'appel mais ne figurant pas dans l'énumération des chefs de dispositif dont l'appelant a choisi de demander l'infirmer dans le dispositif de ses conclusions ; que, dans ce dispositif, la Direction Générale des Finances Publiques demandait à la cour d'appel d'« infirmer le jugement rendu par le tribunal judiciaire de Nice du 12 mars 2020 en ce qu'il déclare irrégulière la procédure de taxation d'office mise en oeuvre par l'administration suivant mise en demeure du 4 août 2015 ; ordonne le remboursement de la taxe de 3% payée par la société le Bois Dormant pour un montant de 2 418 062 euros au titre des années 2009 à 2014 et des pénalités correspondantes ; - dit que la direction générale des finances publiques supportera les frais mentionnés à l'article R207-1 du livre des procédures fiscales », énumérant ainsi les chefs de dispositif du jugement critiqués sans comprendre dans cette énumération le chef de dispositif du jugement qui « ordonne, par conséquent, la décharge de la taxe de 3% payée par la société « le Bois Dormant » pour un montant de 2 418 062 euros au titre des années 2009 à 2014 et des pénalités correspondantes » ;.../...

.../...qu'en infirmant le jugement rendu le 12 mars 2020 par le tribunal judiciaire de Nice en toutes ses dispositions soumises à son appréciation, en ce compris le chef de dispositif ordonnant la décharge de la taxe de 3%, dont elle avait constaté qu'il lui était dévolu, cependant que celui-ci ne faisait pas partie de ceux dont l'appelante avait choisi de demander l'infirmité dans le dispositif de ses conclusions, la cour d'appel d'Aix-en-Provence a violé les articles 4 et 954 du code de procédure civile.

Par un **deuxième moyen, en trois branches** (**1^{re} branche**) la société Le Bois Dormant fait grief à l'arrêt de déclarer régulière « la procédure de recouvrement » entreprise par la direction régionale des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et des Bouches du Rhône à l'encontre de la Sas Le Bois Dormant, relative aux rappels de taxe de 3% au titre des années 2009 à 2014, de confirmer la décision de rejet de la réclamation de la Sas Le Bois Dormant en date du 30 mars 2018 et de la débouter du surplus de ses demandes, alors que par une instruction publiée le 18 mars 2013 sous la référence BOI-PAT-TPC-30-20130318, n° 20, l'administration fiscale a précisé que : « Les contribuables qui peuvent bénéficier d'une exonération de taxe en application des d et e du 3 de l'article 990 E du CGI mais qui n'ont pas, suivant les cas, souscrit les déclarations n° 2746 ou pris l'engagement prévu au d, doivent être mis en demeure par l'administration de régulariser leur situation dans les trente jours. Si les contribuables remplissent leurs obligations dans ce délai, le paiement de la taxe n'est pas exigé. Cette mesure de tolérance ne s'applique qu'à la première demande de régularisation et pour l'ensemble des années non prescrites » ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a constaté, d'une part, que l'engagement souscrit en 1993 par la société Le Bois Dormant en application de l'article 990 E du code général des impôts était devenu caduc le 16 mai 2008 en conséquence de la modification de ce texte intervenue par l'effet de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 et que la société n'avait souscrit aucun nouvel engagement, ni rempli aucune déclaration annuelle n° 2746 à compter de 2008 et, d'autre part, qu'après avoir formé le 29 mai 2015 une simple demande de renseignement non-contraindante en application de l'article L. 10 du livre des procédures fiscales, à laquelle la société Le Bois Dormant avait répondu le 24 juin 2015, l'administration l'avait mise en demeure le 4 août 2015 de déposer dans les trente jours les déclarations n° 2746 des années 2009 à 2014 « accompagnées du paiement de la taxe » ; qu'en jugeant néanmoins, par infirmité du jugement entrepris, que cette mise en demeure n'était pas irrégulière, sans rechercher ainsi qu'elle y était invitée, si l'administration ne s'était pas obligée, en vertu de sa propre doctrine, qui lui était opposable, à ménager aux sociétés se trouvant dans la situation de la société Le Bois Dormant, la possibilité de régulariser leur situation et d'échapper ainsi au paiement de la taxe de 3 % sur la valeur de leurs immeubles détenus en France, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, ensemble l'article 990 E du code général des impôts ;

- (**2^e branche**) que si le contribuable qui a acquitté spontanément un impôt sans faire application d'une doctrine étendant le champ légal d'une exonération n'est plus en droit de se prévaloir de cette doctrine, sur le fondement de l'article L 80 A du LPF, à l'appui d'une réclamation tendant à la restitution de l'imposition, il en va différemment lorsque le paiement effectué n'a pas été spontané, mais accompli à la suite d'une injonction délivrée par l'administration assortie de la menace d'infliction d'une pénalité ; qu'il s'ensuit que le contribuable qui a acquitté la taxe instituée par les articles 990 D et suivants du code général des impôts en se conformant à la mise en demeure de payer, assortie de la menace d'infliction d'une pénalité, que l'administration lui avait délivrée est fondé, pour en obtenir la restitution, à se prévaloir de l'inobservation par l'administration de sa propre doctrine prévoyant qu'elle mettrait le contribuable en demeure de régulariser sa situation et

d'échapper ainsi au paiement de la taxe ; qu'en l'espèce, il ressortait de la doctrine administrative publiée le 18 mars 2013 sous la référence BOI-PAT-TPC-30-20130318, n° 20, laquelle n'avait pas été rapportée à la date du 4 août 2015, qu'à l'égard des contribuables ayant omis de prendre l'engagement prévu par le d) du 3 de l'article 990 E du code général des impôts ou de déposer les déclarations annuelles n° 2746 prévues au e du 3 du même article, l'administration avait énoncé qu'avant d'exiger le paiement de la taxe de 3%, une mise en demeure de régulariser leur situation pour l'ensemble des années non prescrites leur serait délivrée et que le paiement de la taxe ne serait pas exigé de ceux qui s'y conformeraient dans le délai imparti par la mise en demeure ; qu'en l'espèce, la société Le Bois Dormant faisait valoir que faute de l'avoir préalablement mise en demeure de régulariser sa situation, comme l'imposait pourtant sa propre doctrine, l'administration l'avait irrégulièrement mise en demeure le 4 août 2015 d'acquitter immédiatement cette taxe sous la menace d'une majoration de 40 % et qu'il devait en résulter la décharge des impositions acquittées sous cette menace, dès lors que la société n'avait jamais pu bénéficier d'une faculté de régularisation ; qu'en jugeant néanmoins que l'irrégularité de cette mise en demeure n'aurait pu être soulevée de manière opérante que si l'administration avait engagé une procédure de taxation d'office, ce que l'administration n'avait pas fait en l'espèce puisque la société avait payé la taxe après mise en demeure, cependant que ce moyen était pleinement opérant dans le cadre du contentieux ouvert par la réclamation du contribuable contre la taxe acquittée dans de telles conditions, la cour d'appel a violé les articles L. 80 A du livre des procédures fiscales, 990 E du code général des impôts et 1376 ancien du code civil.

-3^e branche : que l'objet du litige est déterminé par les prétentions respectives des parties et par le contenu de la réclamation contentieuse adressée à l'administration ; qu'en se prononçant sur la procédure de recouvrement des rappels de taxe de 3% cependant qu'elle était saisie d'un litige d'assiette, c'est à dire relatif à l'établissement de l'impôt, et non pas d'un litige de recouvrement, la cour d'appel a violé l'article 4 du code de procédure civile et l'article L 199 du livre des procédures fiscales.

Par un **3^e moyen développé en sept branches**, la SAS Le Bois Dormant fait grief à l'arrêt infirmatif de la cour d'appel d'Aix-en-Provence attaqué de confirmer la décision de rejet de la réclamation de la Sas Le Bois Dormant en date du 30 mars 2018 et de la débouter du surplus de ses demandes,

- 1^{re} branche : alors que la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques n'est pas applicable aux entités juridiques qui communiquent chaque année à l'administration fiscale certaines informations, en particulier relatives à leurs actionnaires ; que par une instruction publiée le 18 mars 2013 sous la référence BOI-PAT-TPC-30-20130318, n° 20, l'administration fiscale a précisé que « les contribuables qui peuvent bénéficier d'une exonération de taxe en application des d et e du 3 de l'article 990 E du CGI, mais qui n'ont pas, suivant les cas, souscrit les déclarations n° 2746 ou pris l'engagement prévu au d, doivent être mis en demeure par l'administration de régulariser leur situation dans les trente jours. Si les contribuables remplissent leurs obligations dans ce délai, le paiement de la taxe n'est pas exigé. Cette mesure de tolérance ne s'applique qu'à la première demande de régularisation et pour l'ensemble des années non prescrites » ; - qu'en l'espèce, la cour d'appel a constaté que l'engagement souscrit en 1993 par la société Le Bois Dormant en application de l'article 990 E du code général des impôts dans sa version alors applicable était devenu caduc le 16 mai 2008 et que la société n'avait ni souscrit un nouvel engagement, ni rempli aucune déclaration annuelle n° 2746 à compter de 2008 (arrêt, p. 7) ; que la cour a ensuite relevé, d'une part, qu'en

réponse à la mise en demeure qui lui avait été délivrée le 4 août 2015, « la société Le Bois Dormant a mentionné sur les déclarations n° 2746 déposées le 29 septembre 2015 que son capital composé de 9450 actions était intégralement détenu par M. [O] [I] au 1^{er} janvier des années 2009 à 2014. Pour les années 2009, 2010 et 2011, la société intimée appose la mention manuscrite suivante : "détenteur fiduciaire = M. [R] [M]" sur les déclarations n° 2746. Cette mention n'est pas reproduite sur les déclarations n° 2746 des années 2012, 2013 et 2014 » et, d'autre part, qu'en réponse à la demande de renseignement du 29 mai 2015, la société avait communiqué la convention de fiducie du 15 octobre 1991 désignant M. [R] [M] en qualité de seul fiduciaire, la copie d'une lettre datée du 15 octobre 1991 confirmant la qualité de fiduciaire de M. [O] [I], et un document daté du 20 décembre 2011 prévoyant la fin de la convention de fiducie, aux termes d'un accord conclu entre M. [O] [I] et M. [R] [M] ; - qu'en énonçant, pour rejeter les demandes de la société, que celle-ci avait fourni des informations « inexactes » à l'administration fiscale, cependant qu'il s'évinçait de ses propres constatations que les réponses données par la société, tant à la demande de renseignement non-contraignante du 29 mai 2015 qu'à la mise en demeure du 4 août 2015 renfermaient l'ensemble des informations permettant à l'administration de connaître l'existence, le commencement et la fin du contrat de fiducie, ainsi que les identités et résidences tant du fiduciaire que du constituant bénéficiaire de cette fiducie, la cour, qui n'a précisé en quoi les informations ainsi communiquées auraient été « inexactes » s'agissant des années 2009 à 2014, seules concernées par le litige, et donc inaptes à permettre à la société Le Bois Dormant de bénéficier de l'exonération de la taxe prévue par l'article 990 E du code général des impôts et de la doctrine administrative lui offrant la possibilité de régulariser sa situation, a privé sa décision de base légale au regard du texte susvisé, ensemble l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

- **2^e branche :** qu'en l'état du droit antérieur à la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008, les fiducies, trusts ou institutions comparables dépourvues de personnalité morale détenant directement ou par personne interposée des immeubles en France ne figuraient pas au nombre des redevables de la taxe prévue par l'article 990 D du code général des impôts, de sorte qu'aucune disposition légale n'imposait aux sociétés détentrices de tels immeubles d'indiquer à l'administration si leurs associés ou actionnaires détenaient eux-mêmes les parts ou actions de la société pour leur compte propre ou en qualité de fiduciaire ou de trustee ; qu'en reprochant néanmoins à la société Le Bois Dormant de ne pas avoir mentionné l'existence de la fiducie dans sa réponse à la demande d'information que l'administration fiscale lui avait fait parvenir le 20 septembre 1994, pour en déduire que « jusqu'à la révélation de la fiducie, la société avait fourni des informations inexactes à l'administration fiscales en indiquant que son capital était détenu par des personnes physiques », la cour d'appel, qui a par-là inventé une obligation d'information que les articles 990 D et 990 E du code général des impôts ne prévoyait pas dans leur version applicable en 1994, a violé les textes susvisés.

- **3^e branche :** que la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques n'est pas applicable aux entités juridiques qui communiquent chaque année à l'administration fiscale certaines informations, en particulier relatives à leurs actionnaires ; que, dans l'état du droit antérieur à l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2011, la loi fiscale ne renfermait aucune présomption réputant le constituant d'une fiducie propriétaire des biens qui y étaient placés, et il y avait lieu de s'en tenir au droit commun ; qu'en vertu du droit commun, les actionnaires d'une société sont les propriétaires de ses actions, en sorte qu'un fiduciaire, qui est propriétaire, peut avoir la qualité d'actionnaire ; qu'en déduisant de ce qu'un fiduciaire ne peut jamais agir pour son propre intérêt que M. [R] [M] ne pouvait pas recevoir la qualité d'actionnaire de la SAS Le

Bois Dormant au titre des années 2009, 2010 et 2011, ce dont elle a conclu que la société avait fourni des informations inexactes à l'administration fiscale et était dès lors privée du bénéfice de l'exonération de la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles, la cour d'appel a violé l'article 990 E du code général des impôts.

- **4^e branche** que la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques n'est pas applicable aux entités juridiques qui communiquent chaque année à l'administration fiscale certaines informations, en particulier relatives à leurs actionnaires ; que les actionnaires d'une société sont ceux qui disposent des pouvoirs les plus étendus sur ses actions, en sorte qu'un fiduciaire, qui est réputé disposer des pouvoirs les plus étendus sur le patrimoine fiduciaire, peut avoir la qualité d'actionnaire ; qu'en déduisant de ce qu'un fiduciaire ne peut jamais agir pour son propre intérêt que M. [R] [M] ne pouvait pas recevoir la qualité d'actionnaire de la SAS Le Bois Dormant au titre des années 2009, 2010 et 2011, ce dont elle a conclu que la société avait fourni des informations inexactes à l'administration fiscale et était dès lors privée du bénéfice de l'exonération de la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles, la cour d'appel a violé l'article 990 E du code général des impôts, ensemble l'article 2023 du code civil.

- **5^e branche** : que la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques n'est pas applicable aux entités juridiques qui communiquent chaque année à l'administration fiscale certaines informations, en particulier relatives à leurs actionnaires ; que l'entité juridique n'est pas tenue de justifier de la modification de son actionnariat ; qu'en se déterminant par la circonstance inopérante selon laquelle, pour les années 2012, 2013 et 2014, la SAS Le Bois Dormant a désigné M. [O] [I] en qualité d'actionnaire unique alors que la modification de son actionnariat n'était pas justifiée puisqu'aucune formalité relative à l'enregistrement des cessions de titres n'avait été effectuée en France quand les actions en cause représentaient une propriété de très grande valeur et alors que toute cession devait faire l'objet d'une des formalités prévues aux articles 635-2-7 bis, 718 et 750 ter du code général des impôts, ce dont elle a conclu que la société avait fourni des informations inexactes à l'administration fiscale et était dès lors privée du bénéfice de l'exonération de la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles, la cour d'appel, qui n'a pas recherché si M. [O] [I] était effectivement actionnaire unique de la SAS Le Bois Dormant au titre des années 2012, 2013 et 2014, a privé son arrêt de base légale au regard de l'article 990 E du code général des impôts.

- **6^e branche** : que, pour l'application de l'article 990 E du code général des impôts, la réalité de la détention des titres par les personnes que la société propriétaire de l'immeuble a désignées comme ses actionnaires se prouve par tout moyen ; que, dans ce cadre probatoire, les actes de droit privé sont opposables à l'administration fiscale, sous la seule réserve de la simulation et de la fraude ; qu'en l'espèce, la SAS Le Bois Dormant avait produit l'acte du 20 décembre 2011, apostillé le 29 décembre 2011 par un notaire suédois (notary public), par lequel M. [O] [I], lui-même fiduciaire et bénéficiaire de la fiducie, et M. [R] [M], fiduciaire, étaient convenus de mettre fin, à effet immédiat, à la fiducie dans laquelle les actions de la SAS Le Bois Dormant avaient été placées en 1991 ;

- que, pour juger néanmoins que la SAS Le Bois Dormant n'avait pas valablement justifié de l'identité de ses actionnaires pour les années 2012 à 2014 et ne pouvait donc bénéficier de l'exonération visée par l'article 990 E 3 du code général des impôts, la cour d'appel retient que pour les années 2012, 2013 et 2014, cette société a désigné en qualité d'actionnaire unique M. [O] [I] alors que la modification de son actionnariat n'était pas justifiée, aucune formalité relative à l'enregistrement des cessions de titres n'ayant été

effectuée en France, alors que les actions en cause représentaient une propriété de très grande valeur, et que toute cession devait faire l'objet d'une des formalités prévues aux articles 635-2-7 bis, 718 et 750 ter du code général des impôts ; qu'en se prononçant par de tels motifs, cependant que la preuve de la réalité de la détention des actions en cause pouvait être administrée par tout moyen, de sorte qu'il importait peu que l'acte apostillé par un notaire étranger ayant mis fin à la fiducie et restauré M. [I] dans la plénitude de ses droits de propriétaire sur les actions litigieuses n'ait pas fait l'objet de formalités d'enregistrement en France, la cour d'appel a violé l'article 990 E du code général des impôts, ensemble le principe susvisé d'opposabilité à l'administration fiscale des actes et situations de droit privé.

- **7^e branche** : subsidiairement, que la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques n'est pas applicable aux entités juridiques qui communiquent chaque année à l'administration fiscale certaines informations, en particulier relatives à leurs actionnaires ; qu'en l'espèce, la cour d'appel a relevé que sur les déclarations n° 2746 déposées par la SAS Le Bois Dormant, cette société avait déclaré que son capital était intégralement détenu par M. [O] [I] au 1^{er} janvier des années 2009 à 2014, tout en précisant, par une mention manuscrite portée sur les déclarations relatives aux années 2009 à 2011, que le détenteur fiduciaire de ce capital était M. [R] [M], mention qui n'avait plus été reproduite dans ses déclarations relatives aux années 2012 à 2014, un document daté du 20 décembre 2011, versé aux débats, prévoyant la fin du contrat de fiducie aux termes d'un accord entre MM. [I] et [M] ; que, pour juger que les déclarations faites au titre des années 2012, 2013 et 2014 désignant M. [O] [I] en qualité d'actionnaire étaient inexactes, la cour d'appel retient d'une part, que M. [R] [M] avait été déclaré en qualité d'actionnaire au titre des années précédentes et, d'autre part, que la société n'a pas justifié d'une modification de son actionnariat survenue avant le 1^{er} janvier 2012 ; qu'en se prononçant de la sorte, cependant qu'elle venait d'énoncer que M. [R] [M], simple fiduciaire, ne pouvait pas recevoir la qualité d'actionnaire au titre des années 2009 à 2011 dès qu'un fiduciaire ne peut agir pour son propre compte, ce dont il découlait que M. [O] [I] n'avait jamais cessé d'être actionnaire et qu'il n'y avait donc pas à justifier d'une modification d'actionnariat, la cour d'appel, qui n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres énonciations, a violé l'article 990 E du code général des impôts.

Par un **4^e moyen développé en une branche**, la SAS Le Bois Dormant fait grief à l'arrêt de confirmer la décision de rejet de la réclamation de la Sas Le Bois Dormant en date du 30 mars 2018 et de la débouter du surplus de ses demandes ; alors que l'impôt constitue en principe une atteinte au droit au respect des biens ; que, pour écarter le moyen selon lequel la taxe de 3% et sa coexistence avec l'impôt de solidarité sur la fortune constituent une atteinte disproportionnée au droit au respect des biens, la cour d'appel d'Aix-en-Provence s'est contentée d'énoncer que les articles 990 E et D du code général des impôts n'édicte pas une sanction mais posent les conditions d'une exonération fiscale ; qu'en se déterminant ainsi, par un motif inopérant, sans vérifier que l'ingérence dans le droit au respect des biens de la requérante ménageait un juste équilibre entre les impératifs de l'intérêt général et ceux de la sauvegarde des droits fondamentaux, elle a privé son arrêt de base légale au regard du 1^{er} article du 1^{er} Protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales.

3 - Sur les propositions de rejet non spécialement motivé, il est souscrit à l'ensemble des propositions de Monsieur le conseiller rapporteur de faire application de l'article 1014 du code de procédure civile sur les 2^e et 3^e branches du 2^e moyen, le 3^e moyen en ses 7 branches et le 4^e moyen.

4 - Discussion :

Il est demandé à la chambre de statuer principalement sur deux questions.

En premier lieu, il lui appartiendra de statuer sur la méconnaissance, alléguée par le 1^{er} moyen, de l'objet du litige en ce qu'il aurait infirmé un chef de dispositif ne figurant pas dans l'énumération des chefs de dispositif dont l'appelant a choisi de demander l'infirmerie dans le dispositif de ses conclusions (I) .

En outre, elle devra décider du bien-fondé de la 1^{re} branche du 2^e moyen tiré de l'irrégularité d'une mise en demeure de payer la taxe de 3 % au regard de la doctrine administrative ouvrant aux redevables une faculté de régularisation (II) .

I - Sur le 1^{er} moyen :

Conformément aux dispositions des articles 562 et 901 du code de procédure civile, « l'appel défère à la cour la connaissance des chefs du dispositif de jugement qu'il critique expressément et de ceux qui en dépendent » et « la déclaration d'appel est faite par acte comportant le cas échéant une annexe contenant notamment : 4° les chefs du jugement expressément critiqués auxquels l'appel est limité, sauf si l'appel tend à l'annulation du jugement ou si l'objet du litige est indivisible ».

Mais surtout, l'article 954 du même code dispose que « les conclusions d'appel contiennent en tête les indications prévues à l'article 961. Elles doivent formuler expressément les prétentions des parties et les moyens de fait et de droit sur lesquels chacune de ces prétentions est fondée. Un bordereau récapitulatif des pièces est annexé. Les conclusions comprennent distinctement un exposé des faits et de la procédure, l'énoncé des chefs de jugement critiqués, une discussion des prétentions et des moyens ainsi qu'un dispositif récapitulant les prétentions. Si, dans la discussion, des moyens nouveaux par rapport aux précédentes écritures sont invoqués au soutien des prétentions, ils sont présentés de manière formellement distincte. La cour ne statue que sur les prétentions énoncées au dispositif et n'examine les moyens au soutien de ces prétentions que s'ils sont invoqués dans la discussion. Les parties doivent reprendre, dans leurs dernières écritures, les prétentions et moyens précédemment présentés ou invoqués dans leurs conclusions antérieures. A défaut, elles sont réputées les avoir abandonnés et la cour ne statue que sur les dernières conclusions déposées. La partie qui conclut à l'infirmerie du jugement doit expressément énoncer les moyens qu'elle invoque sans pouvoir procéder par voie de référence à ses conclusions de première instance. La partie qui ne conclut pas ou qui, sans énoncer de nouveaux moyens, demande la confirmation du jugement est réputée s'en approprier les motifs. »

La circulaire de présentation du décret portant simplification de la procédure d'appel en matière civile indique que « lorsque l'infirmerie est demandée, les chefs du dispositif du jugement, qui devaient, avant le décret, être contenus dans les conclusions, distinctement des autres éléments des conclusions, mais n'avaient pas à être repris dans le dispositif des conclusions , devront désormais obligatoirement être mentionnés dans ce dispositif.

Dans le dispositif de ses conclusions, l'appelant souhaitant l'infirmerie du jugement devra ainsi indiquer qu'il demande l'infirmerie du jugement». Sous réserve du pouvoir d'interprétation des cours d'appel, la sanction pourrait se déduire de l'alinéa 3 de l'article 954. Si, dans le dispositif de ses dernières conclusions, l'appelant omet des chefs, la cour ne devrait pas pouvoir, en application du troisième alinéa de l'article 954, réformer le

jugement sur ces chefs, faute pour l'appelant d'avoir, dans le dispositif de ses conclusions, demandé l'infirmerie du jugement relativement à ces chefs ».

Est ainsi censurée, une cour d'appel qui retient que le dispositif des conclusions de l'appelant n'indique pas les dispositions du jugement dont il est sollicité la réformation de sorte qu'elle n'est pas saisie de demande d'infirmerie par l'appelant principal, alors que ce dernier, dans le dispositif de ses conclusions, ne se bornait pas à demander à la cour d'appel de réformer la décision entreprise, mais formulait plusieurs prétentions, et qu'il n'était pas tenu de reprendre, dans le dispositif, les chefs de dispositif du jugement dont il demandait l'infirmerie » ¹.

La 2^e chambre civile décide cependant que « selon l'article 562, alinéa 1^{er}, du code de procédure civile, l'appel ne défère à la cour d'appel que la connaissance des chefs de jugement qu'il critique expressément et de ceux qui en dépendent, **lesquels s'entendent de tous ceux qui sont la conséquence des chefs de jugement expressément critiqués** . Il appartient à la cour d'appel de rechercher s'il existe un lien de dépendance entre les chefs de jugement et dont l'appelant invoque l'existence. Dès lors, encourt la cassation un arrêt qui retient que ce moyen est inopérant, dès lors que l'appelant s'est abstenu de critiquer la disposition du jugement déféré » ².

En l'espèce, la cour indique à bon droit que « la dévolution s'est opérée du chef du jugement ayant « - déclaré irrégulière la procédure de taxation d'office mise en oeuvre par l'administration suivant mise en demeure du 4 août 2015 ; » expressément critiqué dans la déclaration d'appel. Le chef suivant qui a « - ordonné, **par conséquent**, la décharge de la taxe de 3% payée par la Sas Le Bois Dormant pour un montant de 2 418 062 € au titre des années 2009 à 2014 et des pénalités correspondantes ; » dépend nécessairement du précédent, comme le montre la locution « **par conséquent** » employée à bon droit par le premier juge, et a été dès lors dévolu à la cour, le remboursement d'une imposition ne pouvant être que la conséquence du prononcé de sa décharge.

Il n'est pas requis de l'appelant qu'il énumère dans la déclaration d'appel l'intégralité des chefs du dispositif du jugement qu'il entend critiquer lorsque l'objet du litige est indivisible ce qui est le cas en l'espèce. Dès lors, le fait que l'administration fiscale n'ait pas choisi d'énumérer dans le dispositif de ses conclusions, tous les chefs du jugement dont elle demande l'infirmerie n'exclut en aucun cas ceux qui sont la conséquence de ceux expressément critiqués. La cour d'appel était donc régulièrement saisie de l'entiereté du litige.

On ne peut que souscrire à sa motivation qui applique avec rigueur les articles 562 et 901 du code de procédure civile tels qu'interprétés par la Cour de cassation qui prévoient que l'effet dévolutif s'opère non seulement des chefs de jugement critiqués expressément mais également de ceux qui en dépendent. Elle a explicitement recherché et mis en évidence, conformément à la jurisprudence précitée, le lien de dépendance entre la déclaration d'irrégularité de la procédure de taxation d'office mise en oeuvre par l'administration et le fait que le tribunal en ait tiré la conséquence en ordonnant la décharge de la taxe.

Je conclus donc au rejet du 1^{er} moyen.

Sur le 2^e moyen, pris en sa 1^{re} branche :

L'article 990 D du code général des impôts, issu de la loi de finances pour 1983, pose le principe de l'imposition de toutes les personnes morales, remplacées depuis le 1^{er} janvier

2008 par « les entités juridiques » : personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables, dont le domicile fiscal se situe à l'étranger à une taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles ou droits réels immobiliers qu'elles possèdent en France, directement ou par personnes interposées.

Son objectif est de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales en matière d'impôt sur la fortune car elle incite ces personnes morales à fournir des informations relatives à l'identité de leurs actionnaires et, ainsi, à dissuader les personnes physiques de se dissimuler derrière elles pour échapper à cet impôt.

Afin d'inciter à la transparence recherchée, l'article 990 E du CGI dans sa rédaction applicable au litige s'agissant des taxes réclamées au titre des années 2009 à 2014, issu de la loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007, dispose que « la taxe prévue à l'article 990 D n'est pas applicable notamment : **c)** 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 ; **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. »

S'agissant de la taxe au titre de l'année 2014, l'article 990 E du CGI a été modifié par l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013, laquelle n'a modifié que la rédaction du c du 3 de l'article qui n'a pas vocation à s'appliquer en l'espèce.

En effet, des exonérations sont prévues à l'article 990 E du code général des impôts, notamment lorsque la personne morale a son siège effectif en France, lorsque la France est liée par une convention d'assistance administrative avec le pays du siège de la société ou encore lorsqu'elle a signé avec ce pays une convention fiscale comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité. Pour en bénéficier effectivement de l'une de ces dérogations, la personne morale doit fournir annuellement à l'administration fiscale une liste de renseignements nominatifs notamment quant aux modalités de répartition du capital social.

En l'espèce, une convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune a été signée entre la France et la Suisse le 9 septembre 1966, modifiée. Elle s'applique au présent litige.

En outre, l'article L.80 A du LPF dispose qu'« il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportées à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales ». Il s'agit de la version applicable du 1^{er} janvier 2009 au 12 août 2018, à l'époque des faits.

Enfin, l'article L.23 B1 du livre des procédures fiscales dispose que « : 1. Lorsqu'en application du d du 3 de l'article 990 E du code général des impôts, une demande de renseignements et de justifications est faite à une entité juridique, celle-ci dispose d'un délai de soixante jours pour fournir à l'administration l'ensemble de ces renseignements et justifications. 2. Lorsque l'entité juridique a répondu de façon insuffisante à la demande de l'administration, celle-ci lui adresse une mise en demeure de compléter sa réponse dans un délai de trente jours en précisant les compléments de réponse à fournir. 3. En l'absence de réponse ou en cas de réponse insuffisante, dans le délai prévu au 1 prorogé le cas échéant du délai prévu au 2, l'entité juridique doit déposer dans un délai de trente jours la déclaration mentionnée à l'article 990 F du code général des impôts au titre de l'année au cours de laquelle l'engagement prévu au d du 3 du 990 E du même code n'a pas été respecté o ainsi qu'au titre des années antérieures non prescrites. Il s'agit de la version en vigueur depuis le 7 avril 2009. La mesure de tolérance ne s'applique cependant qu'à la première demande de régularisation

A cet égard, la jurisprudence considère que « Pour dire que la société Lupa n'était pas redevable de la taxe prévue à l'article 990 D du code général des impôts, l'arrêt énonce que, dans l'hypothèse d'un dépôt tardif de la déclaration, les seules sanctions applicables sont celles prévues aux articles 1727 et 1728 de ce code, soit un intérêt de retard et une majoration du montant des droits mis à la charge du contribuable. Relevant ensuite que cette société avait communiqué, tardivement, le 25 août 2005, les renseignements et informations établissant qu'elle n'était pas redevable de la taxe de 3 %, l'arrêt retient que la société Lupa n'étant pas, en l'espèce, redevable de cette taxe, elle ne saurait en être tenue au paiement, ni à celui de l'intérêt de retard. En statuant ainsi, alors que la société Lupa, dont il était acquis qu'elle avait, précédemment, bénéficié d'une tolérance de l'administration fiscale et ne pouvait disposer d'une nouvelle possibilité de régulariser tardivement sa déclaration, n'avait pas, au titre de l'année 2005, accompli, dans les conditions fixées par l'article 990 E du code général des impôts, l'obligation déclarative imposée par ce texte pour être exonérée de la taxe annuelle de 3 % prévue à l'article 990 D du même code, ce dont il résulte qu'elle en était redevable, la cour d'appel a violé le texte susvisé » [3](#).

De même, à propos de « L'obligation de mise en demeure imposée à l'administration des impôts par la réponse ministérielle du 13 mars 2000 ayant pour objet la régularisation de la situation des contribuables qui n'ont pas souscrit les déclarations n° 2746 ou pris l'engagement prévu aux articles 990 E 2° ou 990 E 3° du code général des impôts et non de ceux qui ont souscrit des déclarations incomplètes ou erronées, c'est à bon droit qu'une cour d'appel, qui constate que les déclarations déposées par une société contiennent des omissions et des erreurs, décide que cette société ne peut invoquer le bénéfice de

l'exonération de taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales, prévue à l'article 990 E 2° précité » [4](#).

En application de l'article 990 D du CGI, les entités juridiques qui possèdent, directement ou indirectement, des immeubles situés en France ou des droits réels portant sur de tels biens sont redevables d'une taxe annuelle égale à 3 % de leur valeur vénale. Les dispositions des d et e du 3° de l'article 990 E du CGI prévoient cependant une exonération totale ou partielle de la taxe subordonnée au respect de certaines obligations déclaratives. Ainsi, le d du 3° de l'article 990 E du CGI ne permet une exonération totale de taxe annuelle de 3 % que lorsque les entités entrant dans le champ d'application de cette taxe soit communiquent chaque année à l'administration certaines informations soit prennent l'engagement de communiquer à l'administration certaines informations. En outre, le e du 3° de l'article 990 E du CGI prévoit une exonération partielle et proportionnelle aux informations communiquées par les entités. Par méconnaissance, certaines sociétés omettent de remplir des formalités simples qui leur auraient permis de s'exonérer de la taxe. Aussi, une mesure de tempérament prévoyant une procédure de régularisation a été mise en place par la réponse ministérielle n° 39 372 du 13 mars 2000. Celle-ci ne concerne que les contribuables de bonne foi et ne s'applique qu'à la première demande de régularisation et pour l'ensemble des années prescrites [5](#).

Notre chambre considère que « la mesure prévue par la réponse ministérielle du 13 mars 2000 a pour seul objet la régularisation de la situation des seuls contribuables n'ayant pas souscrit les déclarations n° 2746 ou pris l'engagement prévu par la loi et non de celle des contribuables ayant souscrit des déclarations incomplètes ou erronées » [6](#). Cette distinction repose sur le critère objectif de la méconnaissance de bonne foi, de l'obligation déclarative prévue par l'article 990 E 3° e du CGI.

Cette distinction repose sur le critère objectif de la méconnaissance, de bonne foi, de l'obligation déclarative prévue aux d et e du 3 de l'article 990 E du CGI. En cas de déclaration incomplète ou inexacte, et s'agissant des erreurs ou omissions commises de bonne foi, le contribuable peut bénéficier, conformément aux dispositions du V de l'article 1727 du code général des impôts ou de l'article L. 62 du livre des procédures fiscales, d'une réduction des intérêts de retard de 50 %, en cas de régularisation spontanée, ou de 30 %, en cas de régularisation en cours de contrôle.

Enfin, « après avoir relevé que le non-respect des obligations déclaratives ne pouvait être régularisé par une déclaration tardive, l'arrêt retient, par motifs adoptés, qu'en n'ayant pas souscrit les déclarations dans les trente jours de la mise en demeure qui lui avait été adressée, la société s'était placée en situation de taxation d'office, en application de l'article L. 66 4 du livre des procédures fiscales, ce qui avait eu pour conséquence de la rendre imposable à la taxe de 3 %, aux intérêts de retard et à la majoration de 40 % pour non-dépôt de déclaration dans les délais, dès lors que les articles 990 D et E du Code général des impôts n'édicte pas une sanction mais suppriment une exonération fiscale » [7](#).

Il ne saurait être soutenu que la caducité de l'engagement souscrit en 1993 en raison de l'instauration du nouvel article 990 E du CGI modifié par la loi du 25 décembre 2007 dispensait le contribuable d'avoir à renouveler son engagement et, au-delà, à se mettre en conformité avec des obligations déclaratives redéfinies. Au contraire, le contribuable était tenu de s'y soumettre dans l'hypothèse où il comptait toujours bénéficier de l'exonération concernée.

En l'espèce, la Sas Le Bois Dormant a pris l'engagement, le 10 décembre 1993 de communiquer, à la première demande de l'administration fiscale et pour chacune des années pour lesquelles ces renseignements seront demandés la situation et la consistance des immeubles situés en France possédés directement ou par personne interposée par la société, ainsi que l'identité et l'adresse de ses actionnaires.

Le 1^{er} janvier 2008, l'article 990 D du code général des impôts a été modifié et la doctrine administrative BOI 7Q-1-08 du 7 août 2008 a précisé expressément en son paragraphe 118 que « les engagements qui auraient été souscrits avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative pour 2007 devront être renouvelés ».

L'engagement souscrit en 1993 par la Sas Le Bois Dormant est dès lors devenu caduc le 16 mai 2008, et il n'est pas contesté qu'elle n'a souscrit aucun engagement ni rempli aucune déclaration n° 2746 à compter de 2008, alors qu'il lui appartenait d'exercer une des options prévues par l'article 990 du code général des impôts, c'est-à-dire soit souscrire les déclarations n° 2746, soit prendre l'engagement prévu à l'article 990 D du code général des impôts.

La demande de renseignements adressée le 29 mai 2015 par l'administration fiscale était non-contraignante, s'inscrivant dans le cadre des dispositions de l'article 10 du livre des procédures fiscales, la société intimée y répondant par courrier du 24 juin 2015, sans toutefois déposer de déclaration n° 2746.

Par courrier du 4 août 2015, l'administration fiscale a mis en demeure la Sas Le Bois Dormant de déposer dans les trente jours à compter de sa réception, les déclarations n° 2746 des années 2009 à 2014 accompagnées du paiement de la taxe, conformément aux dispositions de l'article 990 F du code général des impôts, étant précisé qu'à défaut de dépôt des déclarations dans ce délai, la Sas Le Bois Dormant fera l'objet d'une taxation d'office sur le fondement des articles L66-4 et L68 du livre des procédures fiscales.

La cour d'appel a constaté que qu'aux termes des dispositions précitées, le défaut de déclaration autorise l'administration fiscale à mettre en oeuvre la procédure de taxation d'office sous réserve que le redevable défaillant n'ait pas régularisé sa situation dans les trente jours de la notification d'une mise en demeure préalable à cette procédure, le paiement de la taxe n'étant alors plus exigé.

Elle en déduit à bon droit et sans équivoque que, contrairement à ce qu'à retenu le premier juge, cette mise en demeure n'est pas irrégulière, l'irrégularité ne pouvant être constatée qu'au regard de la procédure de taxation d'office, laquelle n'a pas été engagée en l'espèce, la société intimée ayant déposé des déclarations et payé ses contributions après mise en demeure.

Je conclus donc au rejet de cette première branche du moyen.

Sur la 2^e branche du 2^e moyen :

L'article L 990 - E 3° d et e du code général des impôts prévoit une alternative pour le contribuable qui choisit librement soit de déposer chaque année une déclaration contenant les renseignements relatifs à la situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1^{er} janvier, l'identité et l'adresse de leurs associés à la même date ainsi que le nombre des actions ou parts détenues par eux, soit de prendre l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, la situation et la consistance des

immeubles possédés au 1^{er} janvier, l'identité et l'adresse de leurs actionnaires, associés ou autres membres, le nombre des actions, part ou autre droit détenu par chacun d'eux et la justification de leur résidence fiscale.

La société qui choisit de communiquer spontanément à l'administration des informations doit remplir et faire parvenir au service des impôts avant le 16 mai de chaque année une déclaration n° 2746, contenant l'ensemble des renseignements visés à l'article 990 E 3° e du CGI. La déclaration déposée doit être exacte sincère et complète.

Afin de s'assurer du bien fondé de l'exonération, l'administration fiscale peut demander à l'entité juridique de justifier des renseignements portés sur la déclaration, relatif à l'identité et à l'adresse de ses actionnaires, associés ou porteurs de parts ainsi qu'au nombre des actions, part ou droit détenu par chacun d'eux [8](#).

Les déclarations inexactes ou rendues opaques quant à la réalité, la qualité et l'adresse des associés, à la date de la déclaration et au nombre des actions ou parts détenues par chacun d'eux ne respectent pas les dispositions de l'article 990 E 3° e du code général des impôts et font échec au bénéfice de l'exonération. Ainsi, « une société étrangère qui a déposé ses déclarations relatives à la taxe sur les immeubles possédés en France en désignant une personne physique comme unique actionnaire est valablement notifiée lorsqu'il apparaît que son capital est en réalité détenu à plus de 99% par une société et à moins de 1% par une personne physique désignée ». [9](#)

De la même manière, « la circonstance que les actions concernées soient aux porteurs n'interdit pas à la société de mettre en place un mécanisme lui permettant d'identifier les porteurs de ses titres Cette dernière devant donc se donner tous les moyens pour remplir complètement la déclaration prévue par l'article 990 E 3° e du CGI » [10](#).

Notre chambre rejette également la demande de décharge de la taxe de 3% « dès lors que le juge a constaté que la société s'était placée sous le régime prévu par l'article 990 E 3° e du CGI en ayant souscrit une déclaration ne comportant pas la mention de la résidence fiscale des associés et que la société elle-même avait reconnu ne pas avoir souscrit dans les délais impartis la déclaration nécessaire pour bénéficier de l'exonération prévue par ce texte ». [11](#)

Les contribuables qui peuvent bénéficier d'une exonération de taxe en application des d et e du 3° de l'article 990 E du CGI mais qui n'ont pas, suivant les cas, souscrit les déclarations n° 2746 ou pris l'engagement prévu au d, doivent être mis en demeure par l'administration de régulariser leur situation dans les trente jours.

S'ils remplissent leurs obligations dans ce délai, le paiement de la taxe n'est pas exigé, sauf si l'exonération est obtenue en application du 3° de l'article 990 E du CGI. Dans cette hypothèse, la taxe est due à hauteur des actions, parts ou autres droits détenus par des associés, actionnaires ou autres membres pour lesquels les informations nécessaires à l'obtention du bénéfice de l'exonération partielle n'ont pas été révélées, et aucune sanction n'est appliquée.

Cette mesure de tolérance ne s'applique cependant qu'à la première demande de régularisation et pour l'ensemble des années non prescrites. L'administration régularise, dans les mêmes conditions, la situation des entités qui, sans recevoir la première mise en demeure évoquée ci-dessus, souscrivent ou prennent spontanément, suivant les cas, les

déclarations ou l'engagement prévus respectivement aux d et e du 3 de l'article 990 E du CGI.

La doctrine administrative considère que « le contribuable qui a acquitté l'impôt conformément aux dispositions législatives ne peut invoquer une interprétation administrative et se prévaloir des dispositions de l'article 1649 quinquies E deuxième alinéa pour demander la restitution de l'impôt ainsi acquitté » [12](#).

Le Conseil d'Etat à cet égard, de manière constante, sur le fondement de l'article L 80 A du LPF, que le contribuable qui a acquitté spontanément un impôt sans faire application d'une doctrine étendant le champ légal d'une exonération n'est plus en droit de se prévaloir de cette doctrine à l'appui d'une réclamation tendant à la restitution de l'imposition [13](#).

En l'espèce, par courrier du 4 août 2015, l'administration fiscale a mis en demeure la Sas Le Bois Dormant de déposer dans les trente jours à compter de sa réception, les déclarations n° 2746 des années 2009 à 2014 accompagnées du paiement de la taxe, conformément aux dispositions de l'article 990 F du code général des impôts, étant précisé qu'à défaut de dépôt des déclarations dans ce délai, la Sas Le Bois Dormant ferait l'objet d'une taxation d'office sur le fondement des articles L66-4 et L68 du livre des procédures fiscales.

Aux termes de ces textes, le défaut de déclaration autorise en effet l'administration fiscale à mettre en oeuvre la procédure de taxation d'office, sous réserve néanmoins que le redevable défaillant n'ait pas régularisé sa situation dans les trente jours de la notification d'une mise en demeure préalable à cette procédure, le paiement de la taxe n'étant alors plus exigé.

La cour en déduit à bon droit que « contrairement à ce qu'a retenu le premier juge, cette mise en demeure n'est pas irrégulière, l'irrégularité ne pouvant être constatée qu'au regard de la procédure de taxation d'office, laquelle n'a pas été engagée en l'espèce, la société intimée ayant déposé les déclarations et payé ses contributions après mise en demeure ».

Le Conseil d'Etat considère en outre : d'une part qu'« en instituant les sanctions mentionnées aux articles 1728 et 1758 A du code général des impôts, cités au point 2, le législateur a entendu, pour assurer l'égalité devant les charges publiques, améliorer la prévention et renforcer la répression des défauts ou retards volontaires de déclaration de base d'imposition ou des éléments retenus pour la liquidation de l'impôt ; d'autre part qu'en privant le contribuable qui a manqué à ses obligations déclaratives de la possibilité d'utiliser les réductions d'impôt dont il bénéficie pour diminuer le montant de l'impôt dû et des pénalités correspondantes, la disposition prévue à l'article 1731 bis du code général des impôts, cité au même point 2, confère une effectivité renforcée à la prévention et à la répression de ces manquements déclaratifs. Il s'ensuit que, pour l'application des dispositions des articles 1728 et 1758 A du code général des impôts, le montant des droits mis à la charge du contribuable ayant manqué à ses obligations déclaratives, qui constitue l'assiette des sanctions instituées par ces dispositions, correspond au montant des droits dus tel que mentionné au rôle [14](#).

Enfin, le Conseil constitutionnel décide « qu'en ce qui concerne l'application combinée des dispositions contestées du 1 de l'article 1728 et de l'article 1741 du code général des impôts : les omissions relatives à la déclaration d'éléments servant à la détermination de l'assiette de l'impôt et à sa liquidation sont réprimées par les dispositions contestées de

l'article 1728 et de l'article 1741, qui précise que les sanctions s'appliquent indépendamment des sanctions fiscales applicables. Par conséquent, une personne sanctionnée sur le fondement de l'article 1728 est susceptible de faire également l'objet de poursuites pénales sur le fondement de l'article 1741. Les dispositions contestées de l'article 1728 du code général des impôts permettent à l'administration fiscale d'infliger des sanctions pécuniaires aux contribuables en cas de défaut de dépôt ou de dépôt tardif de la déclaration ou de l'acte demandé, que ces manquements soient ou non intentionnels. Ces sanctions, dont le niveau varie selon la nature de l'infraction et en proportion des droits éludés, s'ajoutent à l'impôt dû et sont recouvrées suivant les mêmes règles. Elles visent à garantir la perception de la contribution commune et à préserver les intérêts financiers de l'État. Elles assurent le bon fonctionnement du système fiscal, qui repose sur la sincérité et l'exactitude des déclarations souscrites par les contribuables." [15](#)

En l'espèce, la cour n'assimile le paiement de l'impôt effectué par le contribuable, ni à un paiement spontané, ni à un paiement effectué sous la contrainte exercée par la menace d'une pénalité de 40 %. Elle constate simplement qu'il y a paiement après mise en demeure, que celle-ci était non contraignante, conformément aux dispositions de l'article 10 du LPF. En effet, la société Le Bois Dormant a certes répondu à au courrier initial de l'administration fiscale par courrier du 24 juin 2015 mais sans toutefois déposer de déclaration n° 2746, entraînant la mise en demeure du 4 août 2015 de payer la taxe et rappelait simplement les pénalités encourues en cas de défaut. La cour rappelait en outre, la mesure de tolérance de l'article 990 E 3° du CGI ne s'appliquait qu'à la première demande de régularisation et pour l'ensemble des années non prescrites, tout en rappelant le cadre légal de la procédure engagée par l'administration en précisant que celle applicable en matière de mise en oeuvre de l'engagement prévue par l'article R 23 B-1 3 du LPF, dont le contribuable se prévalait, était inappropriée, ne visant pas les déclarations annuelles prévues par l'article 990 E 3° d du CGI.

« La mesure de tempérament prévoyant une procédure de régularisation, mise en place par la réponse ministérielle n° 39 372 du 13 mars 2000, ne concerne que les contribuables de bonne foi et pas ceux dont les déclarations sont incomplètes ou erronées et ne s'applique qu'à la première demande de régularisation et pour l'ensemble des années prescrites » [16](#).

L'administration pouvait donc régulièrement mettre en demeure la société de payer la taxe de 3 % sur la valeur vénale d'un immeuble détenu en France indiquant les pénalités encourues en cas de non-paiement, sans contredire sa doctrine prévoyant la faculté de régularisation.

En l'espèce, la cour d'appel a constaté « l'engagement souscrit en 1993 par la société Le Bois Dormant, de communiquer à première demande à l'administration fiscale et pour chacune des années pour lesquels ces renseignements seront demandés la situation et la consistance des immeubles situés en France possédés directement ou par personne interposée par la société, ainsi que l'identité et l'adresse de ses actionnaires ; que le 1^{er} janvier 2008, l'article 990 D du CGI a été modifiée et que la doctrine administrative BOI 7Q-1-08 du 7 août 2008 a précisé en son paragraphe 118 que « les engagements qui auraient été souscrits avant l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative devront être renouvelés » ; que l'engagement de 1993 était dès lors devenu caduc et qu'il n'est pas contesté qu'elle n'a souscrit aucun engagement ni rempli aucune déclaration n° 2746 à compter de 2008 ; que la demande de renseignement du 29 mai 2015 adressée par l'administration fiscale était non contraignante s'inscrivant dans les dispositions de l'article

10 du LPF, la société Le Bois Dormant y répondant le 24 juin 2015 sans faire pour autant de déclaration n° 2746 ; enfin que par courrier du 4 août 2015, l'administration fiscale à mis en demeure la SAS Le Bois Dormant de déposer dans un délai de 30 jours les déclarations 2046 des années 2009 à 2014 accompagnées du paiement de la taxe conformément aux dispositions de l'article 990 F du CGI et qu'à défaut elle ferait l'objet d'une taxation d'office ».

La procédure de mise en demeure de 2015, qui demandait non seulement de déposer une déclaration pour les années concernées, mais également de payer la taxe de 3 % afférente, ne saurait être assimilable à une taxation d'office qui est appliquée par l'administration fiscale lorsque le contribuable ne respecte pas ses obligations déclaratives et qui entraîne une imposition sans débat contradictoire, selon les formes prévues aux articles L66 et suivants du Livre des Procédures Fiscales.

Enfin, quand bien même la SAS Le Bois Dormant n'était pas en 1993 tenue de révéler l'existence d'une fiducie, elle l'est devenue à partir de 2008 ¹⁷. En effet, les fiducies, instaurées en France par la loi du 19 février 2007 qui s'applique aussi aux entités de droit étranger assimilables, disposent d'un régime fiscal de neutralité et de transparence. Ce régime impose au constituant, personne morale, seul redevable des résultats générés par l'activité fiduciaire à raison du patrimoine transféré, et donc de la taxe à 3% en raison des droits qu'il détient sur les actifs immobiliers mis en fiducie. A ce titre, c'est à lui d'exécuter les obligations prévues par les articles 990 3° D et E du CGI, notamment dans l'hypothèse où il voudrait se prévaloir d'une possibilité d'exonération, même s'il peut habilitier le fiduciaire pour remplir ces obligations, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Enfin, la taxe est due à hauteur des actions, parts ou autres droits détenus par des associés, actionnaires ou autres membres pour lesquels les informations nécessaires à l'obtention du bénéfice de l'exonération partielle n'ont pas été révélées.

La cour d'appel a exactement relevé que c'est seulement à l'occasion de la demande de renseignements de l'administration fiscale du 29 mai 2015 que la société Le Bois Dormant avait communiqué à l'administration fiscale copie de la convention de fiducie en date du 15 octobre 1991 et exactement retenu que cette convention était soumise aux dispositions des articles 990 D et G du CGI.

La SAS le Bois Dormant ne peut utilement soutenir que faute de disposition spécifique avant 2011, il convenait d'appliquer le régime antérieur qui accordait au fiduciaire la qualité d'actionnaire, reléguant le constituant au second plan. Au regard de la législation applicable au litige, le constituant, et lui seul, pouvait prétendre à la qualité d'actionnaire. La cour d'appel a donc refusé à bon droit en l'espèce de considérer le fiduciaire comme le véritable actionnaire de la SAS au titre des années 2009 à 2011. L'irrégularité alléguée de la mise en demeure au regard de cette qualité ne pouvait donc être soulevée de manière opérante dans la configuration du litige.

Je conclus au rejet du moyen et donc à l'ensemble du pourvoi.

¹ 2^e Civ 3 mars 2022, n° 20-20.017

² 2^e Civ 9 juin 2022, n° 20-16.239

³ Com 4 novembre 2020, n° 18-11.771

[4](#) Com 31 janvier 2006, n° 02-20.387

[5](#) Question écrite de Mme Alexandra Masson, n° 4005 : Taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale des immeubles détenus. JO 13 décembre 2022, p 6149. Réponse JO 7 mars 2023, p 2175.

[6](#) Com 31 janvier 2006 , n° 02-20.387

[7](#) Com 29 juin 2010, n° 09-14.847

[8](#) BOI-PAT-TPC-20-20 n° 570

[9](#) Com 4 mai 2010 n° 08-20.650

[10](#) Com 18 octobre 2011 n° 106-25.211

[11](#) Com 18 Mai 2010 n° 09-65.941

[12](#) BOI-PAT-TPC-30 §20 4 octobre 2017

[13](#) CE n° 01929 - Lebon 11 juillet 1977

[14](#) Conseil d'Etat - 4 janvier 2024 - n° 488915

[15](#) C. cons QPC n° 2018-745 23 novembre 2018 JO 24 novembre 2018.

[16](#) Question écrite de Mme Alexandra Masson, n° 4005 précitée note 5.

[17](#) Instruction 7 Q-1-08 du 7 août 2008