COUR D'APPEL D'AIX-EN-PROVENCE

1ère Chambre A

ARRÊT AU FOND

DU 21 MARS 2017

O.B

N° 2017/

Rôle N° 16/10423

Fondation NAFOND PRIVATSTIFTUNG

C/

DIRECTION GENERALEDES FINANCES PUBLIQUES S AM

Grosse délivrée

le :

à :Me Ghasem Juppeaux

Me Desombre

Décision déferée à la Cour :

Jugement du Tribunal de Grande Instance de NICE en date du 24 Mars 2016 enregistré au répertoire général sous le n° 14/04160.

APPELANTE

FONDATION NAFOND PRIVATSTIFUNG, prise en la personne de son représentant légal domicilié en cette qualité audit siège, [Adresse 1]

représentée par Me Sarah GHASEM-JUPPEAUX, avocat au barreau de GRASSE,

assistée par Me Frédéric MEGE, avocat au barreau de PARIS, plaidant

INTIMEE

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

Direction Départementale des Finances Publiques des Alpes Maritimes

Représentée par son Directeur en exercice domicilié en cette qualité en ses bureaux, [Adresse 2]

représentée par Me Martine DESOMBRE de la SCP DESOMBRE M & J, avocat au barreau d'AIX-EN-PROVENCE

*_*_*_*_*

COMPOSITION DE LA COUR

L'affaire a été débattue le 13 Février 2017 en audience publique. Conformément à l'article 785 du Code de Procédure Civile, Monsieur BRUE, Conseiller a fait un rapport oral de l'affaire à l'audience avant les plaidoiries.

La Cour était composée de :

Madame Anne VIDAL, Présidente

Monsieur Olivier BRUE, Conseiller

Madame Anne DAMPFHOFFER, Conseiller

qui en ont délibéré.

Greffier lors des débats : Madame Patricia POGGI.

Les parties ont été avisées que le prononcé de la décision aurait lieu par mise à disposition au greffe le 21 Mars 2017

ARRÊT

Contradictoire,

Prononcé par mise à disposition au greffe le 21 Mars 2017,

Signé par Madame Anne VIDAL, Présidente et Madame Patricia POGGI, greffier auquel la minute de la décision a été remise par le magistrat signataire.

FAITS, PROCÉDURE ET PRÉTENTIONS DES PARTIES :

Vu l'assignation du 25 juillet 2014, par laquelle la Fondation Nafond Privatstiftung a fait citer la Direction Générale des Finances Publiques des Alpes Maritimes, devant le tribunal de grande instance de Nice.

Vu le jugement rendu le 24 mars 2016 par cette juridiction, ayant déclaré régulière la procédure de rectification diligentée à l'encontre de la Fondation Nafond Privatstiftung, concernant les deux villas La Mazade et Avel Mor, confirmé la décision de rejet du 7 mai 2014, débouté la Fondation Nafond Privatstiftung de sa demande de dégrèvement des sommes mises en recouvrement le 16 août 2013, pour un montant de 5'130'648 €, rejeté toutes autres demandes et placé les dépens à la charge du demandeur en application de l'article R207-1 du livre des procédures fiscales.

Vu la déclaration d'appel du 6 juin 2016, par la Fondation Nafond Privatstiftung.

Vu les conclusions transmises le 9 février 2017, par l'appelante

Vu les conclusions transmises le 6 février 2017, par la Direction générale des Finances Publiques des Alpes Maritimes.

Vu l'ordonnance de clôture rendue le 13 février 2017.

SUR CE,

Attendu que, par l'intermédiaire de plusieurs sociétés de participation, la Fondation Nafond Privatstiftung détient 100 % des droits dans deux biens immobiliers situés à [Localité 1], la villa La Mazade, acquise le 18 septembre 2007 par la SARL La Mazade, devenue la SCI la villa La Mazade, et la Villa Avel Mor, acquise le 19 décembre 2005 par la SCI Avelsémaphore ;

Attendu que par lettre recommandée avec avis de réception du 28 janvier 2013, reçue le 6 février 2013, la fondation a fait l'objet d'une proposition de rectification relative à la taxe de 3 % sur la valeur vénale des deux propriétés portant sur les années 2007 à 2012 inclus, pour 4'512'000 € de droits et 627'648 € d'intérêts de retard ;

Attendu que, sur la contestation formée par lettre du 8 février 2013, les rectifications ont été maintenues par courrier du 30 avril 2013, reçu le 13 mai 2013 ;

Attendu que, sur le recours hiérarchique formé le 27 mai 2013 par la Fondation Nafond Privatstiftung, les rectifications ont été maintenues par courrier du 23 juillet 2013 ;

Attendu que la réclamation formée par le conseil de la fondation, contestant le bien-fondé de la proposition, au motif qu'elle avait suffisamment justifié de l'identité de son bénéficiaire en la personne de Monsieur [P] [Z] pour la Villa Avel Mor, a fait l'objet d'une décision de rejet par lettre du 7 mai 2014 ;

Attendu que la Fondation Nafond Privatstiftung sollicite le dégrèvement des impositions supplémentaires réclamées ;

Attendu que, sur la villa La Mazade, elle soutient que la procédure en rectification est irrégulière pour non-respect du droit de régularisation depuis 2008 et à tout le moins pour les années 2009 à 2012 ;

Qu'elle estime qu'en remettant en cause le régime d'exonération des marchands de biens prévu par l'article 990 F du code général des impôts choisi pour l'acquisition de la villa La Mazade, l'administration avait l'obligation de lui proposer de régulariser sa situation et que les contribuables qui n'ont pas souscrit la déclaration numéro 2746 ou pris l'engagement prévu au d) doivent être mis en demeure par l'administration de régulariser leur situation dans les 30 jours ;

Mais attendu que l'engagement de revente dans le délai imparti imposé aux marchands de biens n'ayant pas été respecté, un rappel des droits de mutation a été réalisé par lettre du 31 juillet 2013 ;

Que la fondation a reconnu dans sa lettre du 17 décembre 2012 que les biens sont mis à la disposition de ses membres à titre gracieux, révélant l'absence d'intention spéculative et qu'aucun travaux de réhabilitation n'y ont été réalisés ;

Attendu qu'il en résulte que la villa La Mazade relève donc en réalité du régime défini par les articles 990 D et 990 E d) du code général des impôts établissant une exonération sous conditions de communication d'informations sur ses actionnaires ou d'engagement à les communiquer ;

Qu'il est prévu au BOIQ1-08 du 7 août 2008 § 136 et 137 que les contribuables qui n'ont pas souscrit la déclaration numéro 2746 ou pris l'engagement prévu au d) doivent être mis en demeure par l'administration de régulariser leur situation dans les 30 jours ;

Mais attendu que tel n'est pas le cas en l'espèce, l'administration fiscale exposant que toutes les entités juridiques participant à la chaîne de détention des bien litigieux, à savoir les sociétés Nafond Immobilien Beteiligungs et Nafond Holding ont déposé une déclaration de taxe de 3 % ;

Qu'à la suite de la proposition de rectification du 28 janvier 2013 à la taxe de 3 % sur la valeur vénale des deux propriétés, notifiée le 6 février 2013, la Fondation Nafond Privatstiftung a transmis, le 2 avril 2013, des déclarations pour les années 2008 à 2012 concernant la villa La Mazade, pour une valeur de 15'200'000 €, mentionnant comme associé Monsieur [P] [Z] ;

Attendu qu'il n'y avait pas lieu pour l'administration d'inviter la SARL La Mazade, société de droit français à prépondérance immobilière immatriculée en France qui dépose chaque année ses déclarations de résultat indiquant l'identité et l'adresse de son unique associé, à savoir la société Nafond Holding GmbH, à régulariser sa situation au regard de la taxe de 3 % ;

Que les services fiscaux peuvent vérifier dans le fichier immobilier géré par le service de publicité foncière la consistance et la valeur des immeubles possédés par une société de droit français ;

Attendu que l'administration a appliqué la procédure contradictoire de l'article L 55 du livre des procédures fiscales et non celle de la taxation d'office ;

Que le contribuable a été informé, conformément aux dispositions de ses article L 57 à L61, de la possibilité d'obtenir un délai supplémentaire et de présenter des observations et de solliciter un rendez-vous avec l'assistance du conseil de son choix ;

Attendu que la procédure de redressement apparaît ainsi régulière en la forme et qu'il n'y a donc pas lieu de l'annuler ;

Que la Fondation Nafond Privatstiftung soulève la prescription du droit de reprise de l'administration fiscale au titre de l'année 2008 ;

Attendu que l'application de la prescription abrégée prévue par l'article L180 du livre des procédures fiscales est subordonnée à la double condition que l'administration ait connaissance des droits omis par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration et que l'exigibilité de ces droits soit établie de manière certaine par la déclaration sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures ;

Attendu que la déclaration doit suffisamment révéler les éléments d'exigibilité de l'impôt ;

Attendu qu'en l'espèce la déclaration de taxe annuelle de 3 % déposée par la requérante pour l'année 2008 en ce qui concerne la villa La Mazade visait comme associé principal Monsieur [O] [W], alors que les pièces transmises n'ont pu vérifier cette qualité et que ce dernier a lui-même reconnu dans son attestation ne jamais l'avoir eue ;

Qu'en outre l'absence d'exonérations est liée en l'espèce au non-respect des règles imposées aux marchands de biens qui n'a pu être constaté immédiatement, l'acquisition étant intervenue le 18 septembre 2007 ;

Qu'ainsi l'administration n'a pu immédiatement vérifier les conditions d'exonération de la taxe de 3% ;

Qu'elle a dû procéder à des recherches ultérieures, notamment concernant la désignation des associés, afin de pouvoir vérifier, dans un second temps, le bien-fondé de l'éventuelle exonération conditionnelle de celle-ci ;

Attendu que, dans l'hypothèse du dépôt de déclaration, le délai de reprise de six ans, prévu par l'article L186 du livre des procédures fiscales, est applicable lorsqu'un doute subsiste quant à l'exigibilité des droits et qu'il est nécessaire, pour en apporter la preuve, de procéder à des recherches, notamment par le rapprochement entre divers actes et par l'examen de circonstances extrinsèques ;

Attendu qu'il résulte des circonstances exposées ci-dessus que tel est bien le cas en l'espèce ;

Attendu que la proposition de rectification du 28 janvier 2013, notifiée le 6 février 2013, est donc intervenue avant l'expiration du délai de prescription de six ans susvisé ;

Attendu que la Fondation Nafond Privatstiftung affirme ne pas être le redevable légal de la taxe de 3 % au regard des dispositions de l'article 990 F alinéa 2 du code général des impôts ;

Attendu que l'article 990 F alinéa 2 du code général des impôts dispose : « lorsqu'il existe une chaîne de participation, la taxe est due par la ou les personnes morales qui dans cette chaîne sont les plus proches des immeubles et droits immobiliers et qui ne sont pas exonérées en application du ou du 3° de l'article 990 » ;

Mais attendu que cette disposition ne s'applique qu'à condition que ces entités les plus proches ne soient pas exonérées en application du d), ou du e) du 3° de l'article 990 E du code général des impôts ;

Attendu qu'il a été exposé que la SARL La Mazade n'était pas assujettie à la taxe de 3 % ;

Qu'il en est de même la SCI Villa Avel Mor, également de droit français qui n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés ;

Attendu qu'il apparaît par ailleurs que les déclarations réalisées par la Fondation Nafond Privatstiftung sont incomplètes, pour ne pas avoir signalé tous les biens acquis par les deux sociétés susvisées, et erronées, pour avoir mentionné le nom de Monsieur [O] [W] gérant des sociétés Nafond Immobilien Beteiligungs et Nafond Holding comme bénéficiaire économique, alors qu'il n'avait pas la qualité d'associé et qu'il déclare lui-même dans son attestation ne pas être le bénéficiaire économique de la fondation Nafond ;

Attendu que la Fondation Nafond Privatstiftung est donc bien redevable de la taxe de 3 % pour les deux propriétés situées à [Localité 1], dont elle détient indirectement 100 % des parts ;

Attendu que, sur la Villa Avel Mor, la Fondation Nafond Privatstiftung affirme que Monsieur

[Z] est le bénéficiaire économique de la fondation, comme le confirme, selon elle, les attestations produites par ses soins ;

Attendu que les termes du courrier adressé le 23 juillet 2013 par l'administration constatant que les éléments produits n'étaient pas suffisants pour démontrer que Monsieur [P] [Z] était le seul bénéficiaire ne peuvent avoir, comme le prétend l'appelante 'fait naître une espérance légitime pour le contribuable de pouvoir bénéficier d'une faculté de régularisation' ;

Que le comportement des services fiscaux ne peut être qualifié de déloyal de ce chef ;

Qu'en prenant position sur les éléments produits par le contribuable, l'administration a garanti sa sécurité juridique ;

Attendu que la Fondation Nafond Privatstiftung invoque l'application de l'article L195 A du livre des procédures fiscales, selon lequel, en matière d'enregistrement et taxes assimilées, la preuve de la mauvaise foi et des man'uvres

frauduleuses du contribuable incombe à l'administration ;

Attendu que les déclarations initialement réalisées par la Fondation Nafond Privatstiftung pour les années 2007 à 2012, mentionnaient comme associé Monsieur [O] [W], dont il a été démontré par l'examen des statuts qu'il n'avait pas cette qualité et qui a reconnu par attestation ne pas en disposer ;

Attendu que les déclarations réalisées après la notification de la proposition de rectification mentionnent comme associé Monsieur [P] [Z] ;

Attendu qu'il n'entre pas dans les attributions des salariés de cette SCI qui sont placés dans une situation de subordination d'attester que Monsieur [P] [Z] est le bénéficiaire économique des deux villas que la fondation privée détient par l'intermédiaire de sociétés de participation;

Qu'il convient d'observer que les termes de ces attestations sont rigoureusement identiques ;

Que le fait que Monsieur [P] [Z] ait déposé plainte pour vol dans la propriété le 31 juillet 2010 devant les services de gendarmerie en se présentant comme président de société n'est pas suffisant à caractériser la qualité de bénéficiaire économique de la fondation ;

Attendu que l' attestation établie à [Localité 2] le 24 septembre 2013, postérieurement à la procédure de rectification, par un membre non identifié du conseil d'administration n'apporte aucune information précise sur ce point ;

Attendu qu'en vertu de l'article L 10 du livre des procédures fiscales, l'administration dispose du droit de contrôler les déclarations déposées par les entités juridiques afin de s'assurer de leur caractère complet, exact, sincère et justifié ;

Attendu, sur la désignation du bénéficiaire économique, qu'il incombe à celui qui se prévaut d'un droit ou d'un avantage d'établir qu'il peut en bénéficier ;

Attendu que les statuts fournis par l'appelante ne précisent pas l'identité et l'adresse de tous les associés, ainsi que le nombre des actions et parts détenues par chacun d'eux ;

Qu'ainsi les déclarations sont incomplètes et comportent des informations inexactes, de sorte qu'elles ne respectent

donc pas les dispositions de l'article 990 E 2° du code général des impôts ;

Attendu que les pièces versées aux débats par l'appelante ne permettent pas de justifier que Monsieur [P] [Z] a acquis sur ses deniers personnels les deux villas déclarées pour un montant global de 27'800'000 €, au 1er janvier 2012 ;

Attendu que l'origine des fonds n'a jamais été précisée, ni justifiée ;

Attendu que le fait que les dépenses d'entretien des villas aient été réglées à partir de comptes bancaires ouverts au nom des sociétés Nafond Immobilien Beteiligungs et Nafond Holding, à [Localité 3], sur lesquels Monsieur [P] [Z] est désigné comme l'ayant droit économique n'est pas suffisant pour justifier qu'il en est le seul propriétaire et non un simple fondé de pouvoir ;

Que l'ensemble des documents produits ne permet pas d'établir avec certitude la qualité de seul membre bénéficiaire de Monsieur [P] [Z], mentionné en tant que tel dans les déclarations adressées à l'administration fiscale ;

Attendu que la Fondation Nafond Privatstiftung estime qu'en tout état de cause, le droit de reprise pour cette villa doit être limité aux années 2010, 2011 et 2012 ;

Attendu que l'application de la prescription abrégée prévue par l'article L180 du livre des procédures fiscales en ce qui concerne le droit de reprise est subordonnée à la double condition que l'administration ait connaissance des droits omis par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration et que l'exigibilité de ces droits soit établie de manière certaine par la déclaration, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures ;

Attendu que la déclaration doit suffisamment révéler les éléments d'exigibilité de l'impôt ;

Attendu qu'en l'espèce les déclarations de taxes annuelles de 3 % déposées par la requérante pour les années 2007 et 2009 à 2012, en ce qui concerne la Villa Avel Mor, visaient comme associé principal Monsieur [O] [W], alors que les pièces transmises n'ont pu établir cette qualité et que ce dernier a lui-même reconnu dans son attestation ne jamais l'avoir eue ;

Qu'ainsi l'administration n'a pu immédiatement vérifier les conditions d'exonération de la taxe de 3%, dans le cadre d'un montage de sociétés complexe ;

Qu'elle a dû procéder à des recherches ultérieures, notamment concernant la désignation des associés, afin d'établir dans un second temps le bien-fondé de l'éventuelle exonération conditionnelle de celle-ci, ainsi que la qualité de bénéficiaire économique de Monsieur [P] [Z], désigné en tant que tel sur les déclarations déposées après la notification de la proposition de rectification ;

Attendu que, dans l'hypothèse du dépôt de déclarations, le délai de reprise de six ans prévu par l'article L186 du livre des procédures fiscales est applicable lorsqu'un doute subsiste quant à l'exigibilité des droits et qu'il est nécessaire, pour en apporter la preuve, de procéder à des recherches notamment par le rapprochement entre divers actes et par l'examen de circonstances extrinsèques ;

Que tel a bien été le cas dans le cadre de la procédure de rectification litigieuse ;

Attendu que la proposition de rectification du 28 janvier 2013, notifiée le 6 février 2013, n'est donc pas atteinte par le délai de reprise susvisé, pour aucune des années prises comme référence ;

Attendu que les demandes de dégrèvement relatives à la proposition de rectification objet du présent litige, sont, en conséquence, rejetées ;

Attendu que le jugement est confirmé ;

Attendu qu'il y a lieu de faire application de l'article 700 du code de procédure civile ;

Attendu que la partie perdante est condamnée aux dépens, conformément aux dispositions de l'article 696 du code de procédure civile ;

PAR CES MOTIFS

La Cour, statuant publiquement, par arrêt contradictoire et en dernier ressort,

Confirme le jugement déferé en toutes ses dispositions,

Y ajoutant,

Condamne la Fondation Nafond Privatstiftung à payer à la Direction générale des Finances Publiques des Alpes Maritimes, la somme de 1 000 €, en application de l'article 700 du Code de procédure civile,

Condamne la Fondation Nafond Privatstiftung aux dépens d'appel qui seront recouverts conformément aux dispositions de l'article 699 du code de procédure civile.

LE GREFFIER LE PRESIDENT