COUR D'APPEL D'AIX-EN-PROVENCE

Chambre 1-1

ARRÊT AU FOND

DU 11 OCTOBRE 2022

N° 2022/319

Rôle N° RG 19/08730 - N° Portalis DBVB-V-B7D-BELDO

SA MIRTA INTERNATIONAL

C/

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

Copie exécutoire délivrée

le :

à :

Me Isabelle FICI

Me Virginie ROSENFELD

Décision déférée à la Cour :

Jugement du Tribunal de Grande Instance de NICE en date du 04 Avril 2019 enregistré au répertoire général sous le n° 18/00981.

APPELANTE

SA MIRTA INTERNATIONAL, Société de droit Luxembourgeois, dont le siège est situé [Adresse 6]

représentée par Me Isabelle FICI de la SELARL LIBERAS FICI & ASSOCIES, avocat au barreau D'AIX-EN-PROVENCE et plaidant par Me Mathieu SELVA-ROUDON et Me Céline GUO, avocats au barreau de PARIS.

INTIME

La DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, poursuites et diligences de la Directrice des Finances Publiques de Provence-Alpes-C ôte d'Azur et du département des Bouches du Rhône, qui élit domicile en ses bureaux, [Adresse 4]

représentée par Me Virginie ROSENFELD de la SCP CABINET ROSENFELD & ASSOCIES, avocat au barreau de MARSEILLE

--*-*-*

COMPOSITION DE LA COUR

L'affaire a été débattue le 05 Septembre 2022 en audience publique. Conformément à l'article 804 du code de procédure civile, Danielle DEMONT, Conseiller, a fait un rapport oral de l'affaire à l'audience avant les plaidoiries.

La Cour était composée de :

Monsieur Olivier BRUE, Président

Mme Danielle DEMONT, Conseiller

Mme Louise DE BECHILLON, Conseiller

qui en ont délibéré.

Greffier lors des débats : Mme Colette SONNERY.

Les parties ont été avisées que le prononcé de la décision aurait lieu par mise à disposition au greffe le 11 Octobre 2022.

ARRÊT

contradictoire,

Prononcé par mise à disposition au greffe le 11 Octobre 2022,

Signé par Monsieur Olivier BRUE, Président et Mme Colette SONNERY, greffier auquel la minute de la décision a été remise par le magistrat signataire.

***

EXPOSE DU LITIGE

La société de droit luxembourgeois Mirta international a acquis :

' le 25 novembre 2004 un bien immobilier, soit une villa sise [Adresse 2] au prix de 4'000'941 €, vente enregistrée 21 janvier 2005 ;

' et le 22 août 2006, un bien immobilier, soit un appartement sis [Adresse 1] au prix de 220 000 €.

En qualité de propriétaire de biens immobiliers en France, la société Mirta international entrant dans le champ d'application de la taxe de 3 % sur la valeur vénale, en application des dispositions de l'article 990 D code général des impôts, a souscrit des déclarations n°2746 au titre de la taxe de 3% relative aux années 2005 à 2010 en indiquant que les titres de la société sont intégralement détenus par M.[K] [J], domicilié en Suisse.

La société Mirta international a fait l'objet d'une vérification de comptabilité par l'administration fiscale qui a fait apparaître que les actionnaires de cette société étaient deux sociétés, Morville services Ltd et Saint Aymar, domiciliées au Panama.

Reprochant à la société Mirta international la circonstance que sur aucun des éléments examinés par le service vérificateur, le nom de M. [J] n'apparaisse, ni sur les statuts de la société, ni sur le registre des titres, ni sur le contrat de prêt souscrit auprès de la banque suisse ING, pour lequel le garant est une société Ladai stitung, l'administration fiscale a adressé le 6 octobre 2011, à la société Akelys European score, représentant en France les intérêts de la société Mirta international, une proposition de rectification en matière de taxe annuelle de 3% au titre des années 2005 à 2010.

La société a présenté des observations auxquelles l'administration fiscale a répondu, le 18 janvier 2012.

L'administration a envoyé par ailleurs à la société Mirta international le 12 octobre 2011, des propositions de rectification en matière d'impôt sur les sociétés et de contributions sur les revenus locatifs, au titre des années 2008 et 2009, la société donnant à bail son bien immobilier de [Localité 5] à une société Farin corporate Ltd domiciliée aux Îles vierges.

La commission départementale de conciliation s'est réunie le 29 novembre 2012.

Par avis daté du 10 janvier 2013, elle s'est déclarée incompétente sur la question du bénéfice ou non de l'exonération annuelle à taxe de la société Mirta international, et elle a proposé de réduire la valeur vénale de la propriété bâtie sur la commun de [Localité 5] qui a été rectifiée par le service pour le calcul de la taxe annuelle de 3%, au titre des années 2005 à 2010.

Les rappels de taxe annuelle de 3%, au titre des années 2005 à 2010 ont été mis en recouvrement par avis du 6 mars 2013.

La société Mirta international a formé un recours administratif contentieux le 5 novembre 2013, lequel a été rejeté le 4 décembre 2017.

Par exploit du 9 février 2018, la société Mirta international a assigné la direction régionale des finances publiques de Provence - Alpes Côte d'Azur aux fins d'obtenir dégrèvement.

Par jugement en date du 4 avril 2019, le tribunal de grande instance de Nice a débouté la société Mirta inernational de toutes ses demandes, et l'a condamnée aux dépens.

Le 28 mai 2019 la SA Mirta international a relevé appel de cette décision.

Par conclusions du 25 février 2022 elle demande à la cour :

' de constater l'irrégularité de la procédure de vérification de comptabilité ainsi que celle de la proposition de rectification de la taxe des années 2005 à 2010 ;

' de dire que l'assujettissement de la société à la taxe pour ces années n'est pas fondé puisqu'elle remplit toutes ses obligations déclaratives conditionnant le bénéfice d'exonération prévue par l'article 990 D 3° du code général des impôts ;

' de lui accorder en conséquence le dégrèvement des rappels de droits mis à sa charge en principal et pénalités pour un montant total de 1'572'075 € ;

' d'ordonner restitution de ce montant avec intérêts moratoires ;

' et de condamner l'intimée aux dépens et à lui payer la somme de 3500 €, au titre de l'article 700 du code de procédure civile, ainsi qu'aux dépens avec distraction.

Par conclusions du 27 avril 2022, la direction générale des finances publiques de Provence-Alpes-Côte-d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône demande à la cour de confirmer le jugement entrepris en toutes ses dispositions, de débouter la société Mirta international de toutes ses demandes, de déclarer les impositions fondées, et de la condamner à lui verser la somme de 3000 €, au titre de la procédure civile, outre les dépens avec distraction.

La cour renvoie aux écritures précitées pour l'exposé exhaustif des prétentions et moyens des parties.

Motifs

Sur la régularité de la procédure suivie par l'administration fiscale

S'agissant en premier du moyen de l'appelante tiré de la prescription triennale des poursuites de l'administration fiscale, la société Mirta international soutenant que seules les années 2008 et 2009 visées par l'avis de vérification 9 mai 2011 auraient pu éventuellement faire l'objet de rappels de taxe de 3 %, il convient de relever que les droits et taxes n'ont pas été révélés par le document enregistré présenté à la formalité et l'exigibilité des droits n'a pas été établie d'une manière certaine par la déclaration qui a été faite par la société ; et que l'administration a dû procéder à des recherches pour déterminer l'actionnariat, l'actionnaire déclaré ne correspondant pas aux deux actionnaires selon les statuts, ce qui sera développé infra, de sorte que conformément aux dispositions de l'article L186 du livre des procédures fiscales, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à l'expiration de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt.

La société Mirta international fait valoir par ailleurs que la jurisprudence de la Cour de cassation autorise l'administration à vérifier sur place la comptabilité des contribuables qui sont astreints à tenir et à présenter des documents comptables uniquement à raison de leur activité professionnelle, alors qu'elle n'a jamais eu d'activité professionnelle, ni en France, ni au Luxembourg, mais seulement une activité de détention patrimoniale. La société Mirta international en conclut que les rappels de taxe de 3 % ne pouvaient en eux-mêmes faire l'objet d'une vérification de comptabilité, compte tenu de leur nature et de l'activité exclusivement patrimoniale de la société.

Mais l'administration fiscale répond que les droits d'enregistrement ou assimilés peuvent faire l'objet d'une vérification de comptabilité lorsqu'ils procèdent d'une activité professionnelle quand ils sont assis sur des éléments comptables d'une telle activité ; et que quand il s'agit de droits étrangers à l'activité professionnelle, si la vérification ne peut pas porter directement sur ces droits, l' administration a cependant la possibilité d'utiliser les renseignements recueillis au cours d'une vérification concernant un autre impôt pour fonder une rectification.

L'administration peut en effet notifier un redressement en matière de droits d'enregistrement en se fondant sur des renseignements recueillis au cours d'une vérification de comptabilité, même, comme au cas d'espèce, quand elle n'a été annoncée pour une partie seulement des années (2008 à 2009) qui seront retenues pour asseoir les droits d'enregistrement (2005 à 2010), dès lors que le fait générateur qui motive le redressement se situe dans le délai de prescription applicable à ces droits.

L'administration s'est basée sur des renseignements obtenus auprès de la société Mirta international, et notamment ses statuts recueillis au cours de la vérification de comptabilité de la société Mirta, que celle-ci doit tenir en raison de son activité professionnelle d'exploitante de locaux qu'elle donne à bail, pour contrôler la taxe 3 % à laquelle la société Mirta international est par ailleurs assujettie en sa qualité de société étrangère détentrice de biens immobiliers en France.

Les services fiscaux n'ont donc pas abusivement confondu des procédures pour procéder à un contrôle direct de la taxe à 3% mise en recouvrement.

Ce moyen entrera dès lors en voie de rejet.

Sur le bienfondé de l'imposition

La société Mirta international fait valoir que la taxation de 3 % sur la valeur vénale des immeubles détenus en France au titre des années 2005 à 2010, n' est pas fondée, puisqu'elle a rempli l' ensemble de ses obligations déclaratives ; que l'administration fiscale renverse la charge de la preuve ; et que le refus, pour l' administration fiscale, d' admettre la véracité des justificatifs qui lui ont été transmis antérieurement à la vérification de comptabilité, serait incompatible avec la jurisprudence communautaire, et notamment l'arrêt ELISA de la Cour de Justice des Communautés européennes, rendu le 11 octobre 2007, sur la libre circulation des capitaux.

Mais l'article 990 D du code général de impôts dispose que toutes les entités, quelle que soit leur forme (sociétés de capitaux, Anstalten, stiftung, sociétés civiles, partnership, fiducies, fondations de famille, trust '), sont redevables de la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles qu'elles possèdent en France.

L'article 990 E dudit code prévoit toutefois que :

« La taxe prévue à l'article 990 D n'est pas applicable :

1° Aux organisations internationales, aux Etats souverains, à leurs subdivisions politiques et territoriales, ainsi qu'aux personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qu'ils contrôlent majoritairement ;

2° Aux entités juridiques : personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables,

a) Dont les actifs immobiliers, au sens de l'article 990 D, situés en France, représentent moins de 50 % des actifs français détenus directement ou par l'intermédiaire d'une ou plusieurs entités juridiques. Pour l'application de cette disposition, ne sont pas inclus dans les actifs immobiliers les actifs détenus directement ou indirectement que les entités juridiques définies à l'article 990 D ou les entités juridiques interposées affectent directement ou indirectement à leur activité professionnelle autre qu'immobilière ou à celle d'une entité juridique avec laquelle elles ont un lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 ;

b) Ou dont les actions, parts et autres droits font l'objet de négociations significatives et régulières sur un marché réglementé, ainsi qu'aux personnes morales dont ces entités détiennent directement ou indirectement la totalité du capital social ;

3° 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 :

a) Dont la quote-part du ou des immeubles situés en France ou des droits réels détenus directement ou indirectement portant sur ces biens est inférieure à 100 000 € ou à 5 % de la valeur vénale desdits biens ou autres droits ;

b) Ou instituées en vue de gérer des régimes de retraite, à leurs groupements, ainsi que ceux, reconnus d'utilité publique ou dont la gestion est désintéressée, et dont l'activité ou le financement justifie la propriété des immeubles ou droits immobiliers ;

c) Ou qui prennent la forme de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable ou de fonds de placement immobilier régis par les articles L. 214-89 et suivants du code monétaire et financier qui ne sont pas constitués sous la forme mentionnée à l'article L. 214-144 du même code ou ceux qui sont soumis à une réglementation équivalente dans l'Etat ou le territoire où ils sont établis ;

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. ».

Il en résulte que les entités juridiques (sociétés de capitaux, Anstalten, stiftung, sociétés civiles, partnership, fiducies, fondations de famille, trust ') sont redevables de la taxe de 3 % sur la valeur vénale des immeubles qu'elles possèdent en France, sauf à rentrer dans les cas limitativement énumérés ci-dessus.

Le principe est donc celui de la taxe, et l'exception, l'exonération à raison de la fourniture des renseignements requis à l'administration fiscale, et au cas d'espèce, c'est à la société Mirta international, qui sollicite le bénéfice d'une exonération, de démontrer qu'elle en respecte les conditions, en démontrant que M. [J] a la qualité d'actionnaire unique. La société luxembourgeoise peut échapper à l'impôt en produisant les renseignements exigés de la même manière qu'une société française dans l'objectif de lutter efficacement contre la fraude fiscale.

La société Mirta international a fourni à l'administration fiscale et invoque notamment :

' les statuts de la société Mirta international (non publiés dans Legilux, le registre des sociétés du Luxembourg, l'appelante répondant sur ce point que cette obligation n'existait pas au Luxembourg);

' un registre des actionnaires du 18 octobre 2004 et un procès verbal du conseil d'administration de la société Mirta international du 14 mai 2012 (non publiés) .

' un contrat général de gestion et de domiciliation de la société de droit suisse FIDINAM Partners;

' des attestations de la société de droit suisse FIDINAM Partners, ainsi que de M. [J];

' l'attestation de la banque suisse ING ;

' des avis recueillis auprès de professionnels du droit luxembourgeois et suisses ;

' un relevé de la comptabilité du notaire chargé de la vente de l'appartement de [Localité 3] et l'acte authentique dressé par ce dernier le 22 aout 2006 pour cette vente, étant observé que ces mêmes pièces font défaut s'agissant de la vente du 25 novembre 2004 portant sur la villa.

Les statuts de la société Mirta international mentionnent, à sa constitution, l'existence de deux actionnaires: la société Morville services limited et la société Saint Aymar SA, toutes deux de droit panaméen, qui détiennent la moitié des 310 actions, les statuts prévoyants que les actions sont nominatives ou au porteur, au choix de l'actionnaire.

Le procès-verbal de la réunion du conseil d'administration en date du 14 mai 2012 qui relate la conversion des actions au porteur en actions nominatives, le registre des actions nominatives de la société, mentionne en son volume numéro 4 que le nom de l'actionnaire de la société Mirta est M. [J] à compter du 14 mai 2012.

Or il s'agit d'un document interne à la société, postérieur aux années visées par le rappel de taxe à 3%, la période concernée par le recouvrement étant située entre 2005 et 2010.

L'attestation rédigée par M. [J] le 18 octobre 2004 est tout aussi unilatérale, alors qu'à cette date il ne détenait pas nominativement les parts de la société Mirta international.

Le mandat général donné à FIDIRAM par M. [J] relève d'un pouvoir de représentation formel. De surcroît, cette société déclare le 13 janvier 2005, quelque peu contradictoirement, que les deux certificats pour les 310 actions au porteur sont détenus 'au nom et pour le compte de M. [J]', alors que précisément les actions ne sont pas nominatives.

Ces éléments sont insuffisants à démontrer que M. [J] serait le propriétaire réel des titres.

Quant à la banque suisse ING qui a attesté le 25 octobre 2011 que 'l'ayant droit économique du compte Mirta' a toujours été M. [J], celle-ci atteste seulement que son client est M. [J], en se basant sur le formulaire A rempli par la société Mirta international elle-même le 8 novembre 2004, reposant encore sur des déclarations unilatérales émanant du redevable lui-même.

Le relevé du notaire pour l'acquisition de l'appartement en 2006 mentionnant des sommes de 7 000 € et 15 000 € versées par M. [J], est insuffisant à l'égard d'un prix de vente de 220 000 € versé par la société Mirta international, étant relevé qu'aucun acte de vente ou relevé du notaire n'est en revanche produit en ce qui concerne la vente de la villa de 4 millions d'euros.

Aucun document ne vient ainsi montrer l'existence de flux financiers entre la personne physique désignée et l'achat des parts sociales aux sociétés panaméennes 13 jours après la constitution de la société Mirta international, ou encore l'implication de M. [J] pour l'achat de la villa qui a été financée à l'aide d'un emprunt souscrit par une tiers, dont il n'est pas le garant, ou encore, à titre d'exemple, le versement à M. [J] de dividendes résultant de l'exploitation de la villa.

La société Mirta international ne produit ainsi aucune pièce officielle, registres ou autres, qui - même si de tels

enregistrements ou publications ne sont pas obligatoires au Luxembourg -, pourraient constituer un faisceau d'indices rapportant la preuve de l'authenticité de la propriété par M. [J] des titres de la société Mirta international .

Si la société se trouve dans l'incapacité de prouver qui est détenteur de parts sociales qui sont au porteur, cette situation résulte du choix d'un montage juridique et d'une structure opaque.

Ce libre choix n'est pas opposable à l'administration fiscale. De même que le droit luxembourgeois qui instaure un principe d'égalité entre actionnaires au porteur et actionnaires nominatifs. Il n'en résulte aucune discrimination entre sociétés étrangères et sociétés françaises possédant des immeubles en France.

En défintive, la société Mirta international n'est pas en mesure de justifier, à la date des faits générateurs des impositions litigieuses, de la réalité de la détention de son capital social et que l'identité de son ou ses actionnaires correspondrait effectivement à sa déclaration.

La société Mirta international ne peut donc prétendre au bénéfice de l'exonération qui est prévue et réservée par les textes à des entités qui sont transparentes, et elle s'est placée dans l'obligation de s'acquitter de la taxe sur la valeur vénale des immeubles qu'elle possède en France.

Le tribunal a donc retenu à bon droit que la société Mirta international ne démontre pas que M. [J] serait l'actionnaire unique de la société Mirta international à la date du 1er janvier de chaque année 2005 à 2010.

La contestation est, en conséquence rejetée.

Le jugement déféré sera entièrement confirmé.

Il y alieu de faire application de l'article 700 du code de procédure civile.

PAR CES MOTIFS

La cour, statuant publiquement, contradictoirement et en dernier ressort,

Confirme le jugement déféré en toutes ses dispositions,

Valide l'avis de mise en recouvrement du 6 mars 2013 et le rejet du 4 décembre 2017 du recours contentieux formé,

y ajoutant

Condamne la SA de droit luxembourgeois Mirta international à payer à la direction générale des finances publiques de Provence-Alpes-Côte-d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône la somme de 3000 €, au titre de l'article 700 du code de procédure civile.

Condamne la SA de droit luxembourgeois Mirta international aux dépens, et dit que ceux-ci pourront être recouvrés conformément aux dispositions de l'article 699 du code de procédure civile.

LE GREFFIERLE PRÉSIDENT