HP/SL

COUR D'APPEL de CHAMBÉRY

Chambre civile - Première section

Arrêt du Mardi 11 Avril 2023

N° RG 21/00268 - N° Portalis DBVY-V-B7F-GTXR

Décision attaquée : Jugement du TJ hors JAF, JEX, JLD, J. EXPRO, JCP de BONNEVILLE en date du 07 Décembre 2020

Appelante

Société ASHMOUR DEVELOPMENTS, dont le siège social est situé [Adresse 1]

Représentée par la SELARL JURISOPHIA SAVOIE, avocats au barreau d'ANNECY

Intimée

L'ADMINISTRATION DES FINANCES PUBLIQUES, dont le siège social est situé [Adresse 4]

Représentée par Me Georges PEDRO, avocat postulant au barreau de CHAMBERY

Représentée par la SELARL LEXWAY, avocats au barreau de GRENOBLE

Date de l'ordonnance de clôture : 02 Janvier 2023

Date des plaidoiries tenues en audience publique : 31 janvier 2023

Date de mise à disposition : 11 avril 2023

Composition de la cour :

- Mme Hélène PIRAT, Présidente,

- Mme Inès REAL DEL SARTE, Conseillère,

- Mme Myriam REAIDY, Conseillère,

avec l'assistance lors des débats de Mme Sylvie LAVAL, Greffier,

Faits et procédure

Le 15 janvier 2007, la société Ashmour Developments, société de droit britannique immatriculée en Grande-Bretagne, acquérait un immeuble sur la commune des Gets (74).

Par courriers recommandés avec accusé de réception en date du 30 novembre 2016 et du 5 avril 2017, le pôle fiscal de contrôle et d'expertise de [Localité 2] mettait en demeure la dite société de déposer une déclaration n°2746, formulaire spécifique utilisé pour la déclaration de la taxe annuelle de 3% pour les années 2011 à 2016 incluse.

Le 20 septembre 2017, le dirigeant unique associé de la société Ashmour Developments fournissait des éléments d'information concernant la composition du capital social.

L'administration fiscale considérait que la dite société n'avait pas respecté ses obligations déclaratives et renvoyait une proposition de rectification par laquelle il était réclamé la taxe de 3% pour les années 2011 à 2016.

Par courrier en date du 19 janvier 2018, la société Ashmour Developments contestait la proposition de rectification qui lui a été adressée le 19 décembre 2017.

À la suite de cette contestation, l'administration fiscale abandonnait la première proposition de rectification et notifiait une nouvelle proposition par courrier du 10 avril 2018 reçu le 12 avril suivant.

La seconde proposition ne concernait plus que les années 2012 à 2016. La société Ashmour Developments, par courrier du 4 mai 2018, formulait des observations en réponse et l'administration, par courrier n°3926 en date du 18 juin 2018, maintenait les rappels notifiés dans leur intégralité.

Le 31 juillet 2018, l'administration fiscale émettait deux avis de mise en recouvrement distincts, l'un référencé n°7400301 05030 portant notamment sur la taxe de 3% au titre des années 2012, 2013 et 2014, l'autre référencé n°740030105031 portant notamment sur la taxe de 3% des années 2015 et 2016.

Par acte en date du 4 avril 2019, la société Ashmour Developments assignait la Direction régionale des finances publiques de Provence Alpes Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône, en la personne du directeur régional des finances publiques, devant le tribunal judiciaire de Bonneville aux fins d'annulation de la décision de rejet rendue le 26 février 2019 par la Direction départementale des Finances Publiques de la Savoie à l'encontre d'une réclamation contentieuse formulée par ladite société le 9 octobre 2018.

Cette réclamation contentieuse sollicitait la décharge des rappels de taxe sur la valeur vénale des immeubles, au titre des années 2012, 2013 et 2014, pour un montant de 42'374'euros dont 26'097'euros en droits et 16 277'euros en pénalités, selon avis de mise en recouvrement n°7400301 05030, en date du 31 juillet 2018.

Par jugement rendu le 7 décembre 2020, le tribunal judiciaire de Bonneville :

- déboutait la société Ashmour Developments de sa demande d'annulation de la décision de rejet du 26 février 2019, émise par la Direction régionale des finances publiques de Provence Alpes Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône et déboutait la société Ashmour Developments de sa demande de décharge intégrale des rappels de taxes sur la valeur vénale des immeubles au titre des années 2012, 2013 et 2014 pour un montant total de 42'374'euros dont 26'097'euros en droit et 7 267 euros en pénalités ;

- en conséquence, déclarait valable la décision de rejet du 26 février 2019, émise par la Direction régionale des finances publiques de Provence Alpes Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône, à l'encontre de la société Ashmour developments, et concernant la taxe annuelle de 3% au titre des années 2012, 2013 et 2014 ;

- condamnait la société Ashmour Developments aux entiers dépens de l'instance ;

- déboutait la société Ashmour Developments de sa demande au titre de l'article 700 du code de procédure civile.

Le tribunal retenait que :

' le fait pour la société étrangère demanderesse de posséder un immeuble en France constituant son seul et unique actif français et affecté à sa propre activité professionnelle, ne pouvait avoir pour effet d'exonérer la dite société de la taxe annuelle de 3% dans la mesure où l'immeuble en question était affecté à une activité de loueur en meublé professionnel ;

' les termes de comparaison présentés par l'administration étaient les plus adaptables à la situation des biens à prendre comme base de valeur et étaient donc intrinsèquement similaires, la proposition de rectification avait donc été régulièrement motivée.

Par déclaration au Greffe en date du 5 février 2021, la société Ashmour Developments interjetait appel de cette décision en toutes ses dispositions.

Prétentions des parties

Par dernières écritures en date du 2 janvier 2023, régulièrement notifiées par voie de communication électronique, la société Ashmour Developments sollicitait l'infirmité du jugement déferé et demandait à la cour de :

- déclarer recevable et bien fondée la société Ashmour Developments en toutes ses demandes, fins et moyens ;

- ordonner la jonction de cette procédure avec celle enregistrée sous le numéro 21/00269' ;

- prononcer l'infirmité du jugement du tribunal judiciaire de Bonneville du 7 décembre 2020 ;

- prononcer l'annulation de la décision de rejet du 26 février 2019 ;

- prononcer en conséquence la décharge intégrale des rappels de taxe sur la valeur vénale des immeubles au titre des années 2012 à 2014 pour un montant total de 42'374'€ dont 26 097'euros en droits et 16 277'euros en pénalités ;

- condamner la [Adresse 3] à la somme de 3 000'euros au titre de l'article 700 du code de procédure civile ;

- condamner la [Adresse 3] aux entiers dépens.

Au soutien de ses prétentions, la société Ashmour Developments faisait valoir notamment que :

' la procédure suivie par l'administration fiscale était irrégulière en ce que :

- la mise en demeure qui lui avait été adressée était rédigée en langue française, sans notice explicative, sans formulaire de déclaration et sans mention du délai de 30 jours pour la réponse ;

- la proposition de rectification n'est pas motivée suffisamment dès lors qu'elle ne contenait pas d'éléments de comparaison intrinsèquement similaires à son bien ;

' la méthode utilisée par l'administration fiscale pour déterminer la valeur vénale de son bien était critiquable (pourcentage d'augmentation de la valeur du bien en trois ans sans fondement, biens de comparaison non similaires intrinsèquement et sur leur situation) ;

' son bien, affecté à la location meublée, était affecté à sa propre exploitation et donc exonéré de la taxe de 3 %.

Par dernières écritures en date du 22 juillet 2021, régulièrement notifiées par voie de communication électronique, l'Administration des finances publiques sollicitait de la cour de confirmer le jugement entrepris, de débouter la société Ashmour Developments de ses prétentions et de la condamner aux dépens, outre au paiement d'une indemnité procédurale de 3 000 euros, exposant notamment que :

' la mise en demeure qu'elle avait adressée à la société Ashmour Developments était régulière ;

' la proposition de rectification était motivée ;

' la société Ashmour Developments n'apportait aucun élément de preuve de nature à remettre en cause l'évaluation de l'administration ;

' l'administration avait parfaitement justifié la valeur vénale retenue ;

' l'activité de la société était à prépondérance immobilière.

Une ordonnance en date du 2 janvier 2023 clôturait l'instruction de la procédure. L'affaire était appelée à l'audience de plaidoirie du 31 janvier 2023.

Pour un plus ample exposé des faits, de la procédure et des prétentions des parties, la cour se réfère à leurs conclusions visées par le greffe et développées lors de l'audience ainsi qu'à la décision entreprise.

MOTIFS ET DÉCISION

La société Ashmour Developments, de droit britannique, est propriétaire depuis 2007 d'un appartement, route du front de neige, commune des Gets 74 qu'elle loue en tant que meublé. En vertu de l'article 990 D du CGI, lequel prévoit dans son alinéa 1, que 'les entités juridiques : personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables qui, directement ou par entité interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens sont redevables d'une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale de ces immeubles ou droits', elle était tenue au paiement de cette taxe, sauf à solliciter annuellement par déclaration une exonération totale ou partielle avant le 15 mai de l'année d'imposition. N'ayant pas souscrit à cette déclaration, l'administration fiscale a mis en oeuvre la procédure de taxation d'office.

I - Sur la validité de la procédure de taxation d'office

La société Ashmour Developments, d'une part, conteste, la régularité de la mise en demeure adressée par l'administration fiscale, d'autre part, allégué l'insuffisance de la motivation de la procédure de rectification.

1 - sur la régularité de la mise en demeure

Aux termes de l'article L66 4° du livre des procédures fiscales, 'Sont taxés d'office :

4°aux droits d'enregistrement et aux taxes assimilées, les personnes qui n'ont pas déposé une déclaration ou qui n'ont pas présenté un acte à la formalité de l'enregistrement dans le délai légal, sous réserve de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 67".

L'article L67 alinéa 1 énonce que 'La procédure de taxation d'office prévue aux 1° et 4° de l'article L. 66 n'est applicable que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la notification d'une mise en demeure. Toutefois, le délai de régularisation est fixé à quatre-vingt-dix jours pour la présentation à l'enregistrement de la déclaration mentionnée à l'article 641 du code général des impôts'.

Dans le respect de ces dispositions, l'administration fiscale a adressé à la société Ashmour Developments une première mise en demeure en date du 30 novembre 2016, restée sans réponse, puis une seconde mise en demeure en date du 5 avril 2017 restée également sans réponse dans le délai imparti. La société Ashmour Developments fait grief à l'administration fiscale de ne pas avoir adressé les mises en demeure en langue anglaise et de ne pas avoir joint une notice explicative et un formulaire de déclaration, l'empêchant ainsi de répondre dans le délai de 30 jours.

Cependant, aucun texte n'oblige l'administration fiscale française à adresser la mise en demeure rédigée dans la langue du pays de résidence de l'assujetti, ni de joindre une notice et un formulaire de déclaration. En revanche, la doctrine administrative (BOI-CF-IOR-50-20) précise que cette mise en demeure doit comporter :

- des déclarations ou actes dont le dépôt ou la présentation est demandé au contribuable ;
- la date à laquelle ces documents auraient dû être déposés ou présentés ;
- des textes législatifs ou réglementaires en prescrivant le dépôt ou la production ;
- du service destinataire du document à produire.

En outre, elle doit informer le contribuable des conséquences de tout retard ou omission quant à la procédure d'imposition et aux pénalités encourues.

En l'espèce, la première mise en demeure rappelle la déclaration que la société Ashmour Developments devait souscrire avec rappel de l'article concerné (990 D du CGI), le fait que la demande d'exonération totale ou partielle devait être sollicitée avant le 15 mai de chaque année, le type de déclaration nécessaire (n°2746) avec le texte concerné (990 E 3°) ou une lettre d'engagement, avec l'adresse précise du service, et contrairement à ce que la société Ashmour Developments allègue, la mention suivante : 'sur la base des articles 990 D et F du CGI et des articles L66-4° et L67 du livre des procédures fiscales (LPF), je vous invite à faire parvenir, au titre des années 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, et 2016 soit la lettre d'engagement précité, soit les déclarations N°2746 correspondantes auprès du service désigné ci-dessus, dans un délai de trente jours à compter de la réception de la présente, qui constitue une première mise en demeure de déposer', ainsi que la mention 'dans la mesure où il s'agit d'une première infraction et si vous souscrivez dans ce délai, l'engagement ou les déclarations susvisées, le paiement de la taxe 3 % ne sera pas exigé et aucune sanction ne sera appliquée. A défaut de régularisation, vous devrez déposer la déclaration et acquitter la taxe correspondante. J'appelle votre attention sur les sanctions auxquelles vous expose tout retard ou omission dans l'accomplissement de ces obligations ».

Par ailleurs, la seconde mise en demeure adressée à la société Ashmour Developments, en date du 5 avril 2017, comportait les mentions prescrites par la doctrine administrative.

En conséquence, l'administration fiscale a adressé à la société Ashmour Developments des mises en demeure explicites et il appartenait à cette dernière qui a reçu les courriers recommandés de faire toute diligence pour faire les déclarations sollicitées, dès lors qu'elle disposait des références légales lui permettant de connaître ses obligations fiscales en France, sans par ailleurs qu'un défaut de diligence de l'administration fiscale quant à l'information donnée n'ait été mis en évidence.

2 - sur la motivation de la procédure de rectification

La taxe de 3 % étant fondée sur la valeur vénale de l'immeuble, il est constant que pour sa perception, la valeur vénale réelle ne peut être déterminée sans qu'il soit procédé à des comparaisons tirées de la cession de biens intrinsèquement similaires, sans que cette exigence n'implique que les biens ainsi pris en considération soient strictement identiques, dans le temps, dans l'environnement et dans l'emplacement, à ceux qui constituent l'objet du litige (Com 12 janvier 1993 n° 90.2149 ; Com 25 novembre 2014, n°13-23.575 et Com 16 février 2016 n°14-23.301).

Mais l'administration fiscale doit indiquer dans sa proposition de rectification les éléments chiffrés et les termes de comparaison justifiant les rehaussements et s'agissant de la notion de biens intrinsèquement similaires, la similitude des biens objet de la comparaison doit porter sur l'état de fait et de droit du bien, elle doit être déterminée de manière concrète et objective à partir des seuls termes de comparaison tirés de la cession de biens similaires, de sorte que

l'administration doit préciser dans sa proposition de rectification, les caractéristiques physiques et juridiques des biens cédés, la date des mutations, la situation cadastrale, la nature, la superficie des terrains, la superficie habitable, de manière à permettre au contribuable de s'assurer à son tour de la valeur des éléments invoqués.

En l'espèce, l'administration fiscale a retenu par année trois termes de comparaison en reprenant les références cadastrales des biens, la date de mutation, le lieu d'implantation, la surface, le prix de vente et le prix au m² 'carrez'), ainsi que l'année de construction et la catégorie cadastrale de la distribution du local, de l'équipement et du caractère général de l'habitation.

Ainsi, au vu de l'ensemble de ces éléments, contrairement à ce que soutient la société Ashmour Developments, la proposition de rectification de l'administration fiscale est parfaitement et suffisamment motivée pour permettre à la société de déterminer, par elle-même les caractéristiques physiques, économiques et juridiques des éléments de comparaison présentés par l'administration fiscale.

II - Sur le bien fondé de la taxation d'office

La société Ashmour Developments, d'une part, critique les termes de comparaison en soutenant qu'ils sont très hétérogènes et ne sont pas comparables en termes de situation, d'autre part, elle soutient qu'elle doit être exonérée de cette taxe car son bien est affecté à sa propre exploitation.

1- Sur la détermination de la valeur vénale du bien

Aux termes de l'article L 193 du livre des procédures fiscales, 'Dans tous les cas où une imposition a été établie d'office la charge de la preuve incombe au contribuable qui demande la décharge ou la réduction de l'imposition'.

En l'espèce, la société Ashmour Developments estime que la catégorie cadastrale est obsolète car selon elle :

- le terme n°2 de l'année 2015 qui, bien que construit en 1940, classé en catégorie 5, s'est vendu à un prix au m² parmi les plus élevés de tous les termes de comparaison,

- le terme 3 de la même année 2015 qui a une valeur au m² supérieure au terme n°2, alors que le terme 2 est classé en catégorie 4.
- la valeur varie de 19 % entre celle la plus élevée et celle la plus faible en 2012 alors que les biens sont situés [Adresse 5]
- les valeurs extrêmes des références présentent une variation en pourcentage très élevée
- certains des biens de référence ne sont pas situés dans le même endroit.

Mais comme l'a souligné l'administration fiscale, les catégories cadastrales sont fixées en tenant compte du caractère architectural de la construction. En outre, le terme 2 de l'année 2015 est situé en front de neige. En effet, la localisation d'un bien dans une station de sport d'hiver ou balnéaire par rapport aux pistes ou aux plages est un facteur majeur pour sa valeur. En outre, le second exemple donné est erroné puisque les trois références pour 2015 sont toutes les trois en catégorie cadastrale 5 et la référence n°3 a un prix au m² inférieur à celle de la référence n°2. L'exemple sur l'année 2012 concerne en fait l'année 2011 et il y a lieu de noter que l'un des appartements est plus petit et de construction plus ancienne que l'autre référence. Certes, par exemple, pour l'année 2014, la différence de la valeur la plus faible et la valeur la plus élevée était de 58 % et en 2016 de 31 %, mais cette différence s'explique par le lieu précis de situation du bien qui a évidemment un impact important sur sa valeur. Il y a lieu de noter également que l'administration s'est attachée à prendre en référence des biens qui n'étaient pas neufs, d'une surface très proche de celui de la société Ashmour Developments, de catégorie 5, à l'exception de deux qui sont de catégorie 4 et ce pour toutes les années concernées, dans un périmètre relativement restreint pour une station de sport d'hiver comme le démontre le plan fourni par la société Ashmour Developments elle-même, et au maximum de 500 mètres, comme l'a précisé l'administration pour les années où les valeurs dans un périmètre de 300 m étaient insuffisantes.

En conséquence, les références données par l'administration fiscale, si elles ne sont pas absolument identiques au bien de la société Ashmour Developments, sont intrinsèquement similaires.

En outre, la société Ashmour Developments n'a produit aucun élément de nature à apporter la preuve du caractère exagéré de l'imposition d'office, s'étant bornée à discuter les termes de comparaison invoqués par l'administration.

2 - sur l'exonération de la taxe de 3 %

Aux termes de l'article 990 E alinéa 1 2°a), dans sa version en vigueur du 01 janvier 2008 au 28 juillet 2013, puis dans sa version en vigueur du 28 juillet 2013 au 04 janvier 2014, puis dans sa version en vigueur depuis le 04 janvier 2014, 'La taxe prévue à l'article 990 D n'est pas applicable :

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 ;'.

En l'espèce, le bien litigieux est le seul que la société Ashmour Developments possède en France. Il représente donc plus de 50 % des actifs français de cette société qui en tout état de cause ne soutient pas le contraire. Il est affecté à la location meublée mais le texte ne distingue pas selon que le bien est loué ou non. Enfin, une exonération de la taxe est prévue pour un bien affecté à l'activité professionnelle de l'identité juridique concernée autre qu'immobilière. Or, la cour de cassation a estimé que l'activité de loueur de meublé était à prépondérance immobilière (cass com 13 février 2007 n°14-11 726 ; cass com 21 février 2012 n°11.12456). Enfin, la doctrine administrative BOI-PAT TPC 20-10 mentionne aussi la notion d'activité professionnelle propre autre qu'immobilière.

En conséquence, le bien que la société Ashmour Developments possède sur la commune des Gets est soumis à la taxe de 3 % prévue à l'article 990 D du code général des impôts, sans exonération possible.

Ainsi, le jugement entrepris sera confirmé dans ses dispositions.

III - Sur les mesures accessoires

Succombant, la société Ashmour Developments sera condamnée aux dépens d'appel et au paiement d'une indemnité procédurale, en vertu de l'équité, d'un montant de 3 000 euros.

PAR CES MOTIFS,

La cour, statuant publiquement, contradictoirement et après en avoir délibéré conformément à la loi,

Dit n'y avoir lieu à jonction de cette procédure avec la procédure 21-269,

Confirme le jugement entrepris en toutes ses dispositions,

Y ajoutant,

Condamne la société Ashmour Developments aux dépens de l'instance d'appel,

Condamne la société Ashmour Developments à payer à l'administration des finances publiques une indemnité procédurale de 3 000 euros.

Arrêt Contradictoire rendu publiquement par mise à disposition de l'arrêt au greffe de la Cour, les parties en ayant été préalablement avisées dans les conditions prévues au deuxième alinéa de l'article 450 du code de procédure civile,

et signé par Hélène PIRAT, Présidente et Sylvie LAVAL, Greffier.

Le Greffier, La Présidente,

Copie délivrée le 11 avril 2023

à

la SELARL JURISOPHIA SAVOIE

Me Georges PEDRO

Copie exécutoire délivrée le 11 avril 2023

à

Me Georges PEDRO