

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

5 mai 2011 (*)

«Fiscalité directe – Libre circulation des capitaux – Article 64 TFUE – Personnes morales établies dans un État tiers – Possession d’immeubles situés dans un État membre – Taxe sur la valeur vénale de ces immeubles – Refus d’exonération – Appréciation au regard des pays et territoires d’outre-mer – Lutte contre la fraude fiscale – Responsabilité solidaire»

Dans l’affaire C-384/09,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 234 CE, introduite par le tribunal de grande instance de Paris (France), par décision du 9 septembre 2009, parvenue à la Cour le 29 septembre 2009, dans la procédure

Prunus SARL,

Polonium SA

contre

Directeur des services fiscaux,

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président de chambre, M. D. Šváby, M^{me} R. Silva de Lapuerta, MM. E. Juhász et G. Arestis (rapporteur), juges,

avocat général: M. P. Cruz Villalón,

greffier: M^{me} R. Șereș, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 23 septembre 2010,

considérant les observations présentées:

- pour Prunus SARL et Polonium SA, par M^{es} P. Guillet et E. Clément, avocats,
- pour le gouvernement français, par MM. G. de Bergues, A. Adam et J.-S. Pilczer, en qualité d’agents,
- pour le gouvernement belge, par M. J.-C. Halleux et M^{me} M. Jacobs, en qualités d’agents,
- pour le gouvernement danois, par M^{me} B. Weis Fogh, en qualité d’agent,
- pour le gouvernement estonien, par M. L. Uibo, en qualité d’agent,
- pour le gouvernement espagnol, par M. M. Muños Pérez, en qualité d’agent,
- pour le gouvernement italien, par M^{me} G. Palmieri, en qualité d’agent, assistée de M. P. Gentili, avvocato dello Stato,

- pour le gouvernement néerlandais, par M^{mes} C. Wissels et B. Koopman, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement suédois, par M^{mes} A. Falk et C. Meyer-Seitz, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par M^{me} H. Walker, en qualité d'agent, assistée de M^{me} S. Ford, barrister,
- pour la Commission européenne, par MM. R. Lyal et J.-P. Keppenne, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 9 décembre 2010,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 63 TFUE et suivants. Les questions soulevées par la présente affaire consistent, en substance, à déterminer, d'une part, si la taxe française sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par une société établie dans un État membre s'applique également lorsque la société est établie dans un pays et territoire d'outre-mer (PTOM), en l'espèce les Îles Vierges britanniques, et, d'autre part, si la responsabilité solidaire pour le paiement de cette taxe qui repose sur toute personne morale interposée entre le débiteur de ladite taxe et les immeubles situés en France constituent des restrictions à la libre circulation des capitaux.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Prunus SARL (ci-après «Prunus») et Polonium SA (ci-après «Polonium») au directeur général des impôts et au directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence (ci-après, ensemble, l'«administration fiscale française»), au sujet du versement que Prunus était solidairement tenue d'opérer en raison de l'assujettissement à la taxe sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des personnes morales (ci-après la «taxe de 3 %») de deux sociétés qui détiennent des participations dans le capital social de Prunus.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 Le 25 juillet 1991, le Conseil a adopté la décision 91/482/CEE relative à l'association des pays et territoires d'outre-mer à la Communauté économique européenne (JO L 263, p. 1, ci-après la «sixième décision PTOM»), qui était applicable jusqu'au 1^{er} décembre 2001.
- 4 S'agissant des mouvements de capitaux, l'article 180, paragraphe 1, de la sixième décision PTOM dispose:

«En ce qui concerne les mouvements de capitaux liés aux investissements et les paiements courants, les autorités compétentes des PTOM et les États membres de la Communauté s'abstiennent de prendre, dans le domaine des opérations de change, des mesures qui seraient incompatibles avec leurs obligations résultant de l'application des dispositions de la présente décision en matière d'échanges de biens et de services, d'établissement et de coopération industrielle. Toutefois, ces obligations n'empêchent pas la mise en œuvre, pour des raisons tenant à des difficultés économiques sérieuses ou à des problèmes de balance des paiements graves, de mesures de sauvegarde nécessaires.»

- 5 Le 27 novembre 2001, le Conseil a adopté la décision 2001/822/CE, relative à l'association des pays et territoires d'outre-mer à la Communauté européenne («décision d'association outre-mer») (JO L 314, p. 1, ci-après la «septième décision PTOM»), entrée en vigueur le 2 décembre 2001.
- 6 S'agissant de mouvements de capitaux, l'article 47, paragraphe 1, sous b), de la septième décision PTOM prévoit que, sans préjudice du paragraphe 2 de cet article, «en ce qui concerne les transactions relevant du compte des opérations en capital de la balance des paiements, les États membres et les autorités des PTOM n'imposent aucune restriction aux libres mouvements des capitaux concernant les investissements directs réalisés dans des sociétés constitués conformément au droit de l'État membre du pays ou territoire d'accueil et les investissements réalisés conformément aux dispositions de la présente décision et à la liquidation ou au rapatriement de ces investissements et de tous les profits qui en résultent». Le paragraphe 2 de cet article prévoit que l'Union européenne, les États membres et les PTOM peuvent, entre autres, prendre les mesures visées mutatis mutandis à l'article 64 TFUE, conformément aux conditions qui y sont définies.

Le droit national

- 7 Les articles 990 D et suivants du code général des impôts (ci-après le «CGI») font partie des mesures adoptées par le législateur français en vue de lutter contre une certaine forme d'évasion fiscale.
- 8 L'article 990 D du CGI, tel qu'applicable aux faits du litige au principal, prévoit:

«Les personnes morales qui, directement ou par personne 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.

Est réputée posséder des biens ou droits immobiliers en France par personne interposée, toute personne morale qui détient une participation, quelles qu'en soient la forme et la quotité, dans une personne morale qui est propriétaire de ces biens ou droits ou détentrice d'une participation dans une troisième personne morale, elle-même propriétaire des biens ou droits ou interposée dans la chaîne des participations. Cette disposition s'applique quel que soit le nombre des personnes morales interposées.»

- 9 L'article 990 E du CGI, tel qu'applicable aux faits du litige au principal, énonce:

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

1. Aux personnes morales dont les actifs immobiliers, au sens de l'article 990 D, situés en France, représentent moins de 50 % des actifs français. Pour l'application de cette disposition, ne sont pas inclus dans les actifs immobiliers les actifs que les personnes morales visées à l'article 990 D ou les personnes interposées affectent à leur propre activité professionnelle autre qu'immobilière;

2. Aux personnes morales qui, ayant leur siège 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, 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 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 chacun d'eux;

3. Aux personnes morales qui ont leur siège de direction effective en France et aux autres personnes morales qui, en vertu d'un traité, ne doivent pas être soumises à une imposition plus

lourde, lorsqu'elles communiquent chaque année, ou prennent et respectent 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, parts ou autres droits détenus par chacun d'eux et la justification de leur résidence fiscale. L'engagement est pris à la date de l'acquisition par la personne morale du bien ou droit immobilier ou de la participation visés à l'article 990 D ou, pour les biens, droits ou participations déjà possédés au 1^{er} janvier 1993, au plus tard le 15 mai 1993;

[...]»

10 L'article 990 F du CGI, tel qu'applicable aux faits du litige au principal, dispose:

«La taxe est due à raison des immeubles ou droits immobiliers possédés au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, à l'exception des biens régulièrement inscrits dans les stocks des personnes morales qui exercent la profession de marchand de biens ou de promoteur constructeur. Lorsqu'il existe une chaîne de participations, la taxe est due par la ou les personnes morales qui, dans cette chaîne, sont les plus proches des immeubles ou droits immobiliers et qui ne sont pas exonérées en application du 2^o ou du 3^o de l'article 990 E. Toute personne morale interposée entre le ou les débiteurs de la taxe et les immeubles ou droits immobiliers est solidairement responsable du paiement de cette taxe.

La personne morale qui, faute d'avoir respecté l'engagement prévu au 3^o de l'article 990 E, est entrée dans le champ d'application de la taxe prévue à l'article 990 D, peut s'en exonérer à compter de l'année où elle communique à l'administration fiscale les informations mentionnées audit 3^o et prend un nouvel engagement de les lui communiquer ultérieurement sur sa demande.

Les redevables doivent déclarer au plus tard le 15 mai de chaque année la situation, la consistance et la valeur des immeubles et droits immobiliers en cause. Cette déclaration, accompagnée du paiement de la taxe, est déposée au lieu fixé par arrêté du ministre chargé du budget.

La taxe est recouvrée selon les règles et sous les sanctions et garanties applicables aux droits d'enregistrement. Sont également applicables à la taxe les dispositions de l'article 223 quinquies A.

En cas de cession de l'immeuble, le représentant visé au I de l'article 244 bis A est responsable du paiement de la taxe restant due à cette date.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

11 Prunus, société ayant son siège en France, est détenue à 100 % par Polonium, société holding de droit luxembourgeois ayant son siège au Luxembourg. Cette dernière est elle-même détenue à 50 % par Lovett Overseas SA et Grebell Investments SA (ci-après «Lovett et Grebell»), sociétés immatriculées dans les Îles Vierges britanniques.

12 Au cours des années 1998 à 2002, Prunus a détenu directement ou indirectement plusieurs immeubles situés sur le territoire français.

13 Prunus et Polonium ont respecté leurs obligations déclaratives et ont été exonérées du paiement de la taxe de 3 % en application de l'article 990 E du CGI.

14 En revanche, Lovett et Grebell, derniers maillons de la chaîne de participation, ont été soumises à cette taxe assise sur la valeur vénale des immeubles détenus directement ou indirectement en France par Prunus, à concurrence de 50 % chacune, les conditions d'exonération posées à l'article 990 E, troisième alinéa, du CGI n'étant pas réunies à l'égard de ces deux sociétés.

- 15 Les 19 septembre 2005 et 24 janvier 2006, l'administration fiscale française a mis Prunus en demeure de payer les montants dont Lovett et Grebell étaient redevables au titre des redressements notifiés le 7 mai 2003, en sa qualité de débiteur solidaire de la taxe de 3 % due par ces sociétés. Les réclamations formées par Prunus, en date des 30 septembre 2005 et 8 février 2006, ayant été rejetées par une décision du 12 décembre 2006, Prunus a fait appel de cette décision de rejet devant le tribunal de grande instance de Paris, afin d'obtenir la décharge de ladite taxe pour les années 2001 et 2002 en sa qualité de débiteur solidaire.
- 16 Polonium a été déclarée par le tribunal de grande instance de Paris recevable à agir en intervention volontaire aux côtés de Prunus, en raison de sa qualité de détentrice de la totalité des parts de cette dernière.
- 17 Dans ce contexte, le tribunal de grande instance de Paris a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

«1) Les articles 56 CE et suivants s'opposent-ils à une législation telle que celle prévue par les articles 990 D et suivants du code général des impôts qui accorde aux personnes morales qui ont leur siège de direction effective en France ou, depuis le 1^{er} janvier 2008, dans un État membre de l'Union européenne, la faculté de bénéficier de l'exonération de la taxe litigieuse et qui subordonne cette faculté, en ce qui concerne les personnes morales qui ont leur siège de direction effective sur le territoire d'un État tiers, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre la France et cet État en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les personnes morales ayant leur siège de direction effective en France?

2) Les articles 56 CE et suivants s'opposent-ils à une législation telle que celle prévue par l'article 990 F du code général des impôts qui permet aux services fiscaux de rendre solidairement responsable du paiement de la taxe prévue par les articles 990 D et suivants du code général des impôts toute personne morale interposée entre le ou les débiteurs de la taxe et les immeubles ou droits immobiliers?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 18 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le principe de la libre circulation de capitaux doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal qui exonère de la taxe sur la valeur vénale des immeubles situés sur le territoire d'un État membre de l'Union les sociétés qui ont leur siège social sur le territoire de cet État et qui subordonne cette exonération, pour une société dont le siège social se trouve sur le territoire d'un PTOM, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre ledit État membre et ce territoire en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon le lieu d'établissement, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies sur le territoire d'un État membre.
- 19 Les Îles Vierges britanniques, où Lovett et Grebell sont immatriculées, figurant dans la liste des PTOM de l'annexe II du traité FUE, il y a lieu d'examiner si l'article 63 TFUE s'applique aux mouvements de capitaux entre les États membres et les PTOM.
- 20 À cet égard, il doit être constaté que l'article 63 TFUE interdit «toutes les restrictions aux

mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers». Eu égard au champ d'application territorial illimité de ladite disposition, il doit être considéré que celle-ci s'applique nécessairement aux mouvements de capitaux vers et en provenance des PTOM.

- 21 Dans ces conditions, il y a lieu d'examiner si une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, est susceptible d'entraver la libre circulation des capitaux.
- 22 Il y a lieu de rappeler que la réglementation nationale en cause au principal a déjà fait l'objet d'un examen par la Cour au regard de l'article 63 TFUE, dans l'arrêt du 11 octobre 2007, ELISA (C-451/05, Rec. p. I-8251), et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen, du 2 mai 1992 (JO 1994, L 1, p. 3) dans l'arrêt du 28 octobre 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, non encore publié au Recueil). Or, il ressort de l'arrêt ELISA, précité (point 60), qu'un investissement immobilier transfrontalier, tel que celui en cause au principal, constitue un mouvement de capitaux au sens de l'article 63 TFUE.
- 23 Il a déjà été constaté, dans les arrêts précités ELISA et Établissements Rimbaud, qu'une réglementation telle que celle en cause au principal constitue une restriction au principe de libre circulation des capitaux, dans la mesure où les personnes morales n'ayant pas leur siège de direction en France sont, à la différence des autres assujettis, soumises, en vertu de l'article 990 E, points 2 et 3, du CGI, à une condition supplémentaire pour pouvoir bénéficier d'un avantage, à savoir celle liée à l'existence d'une convention ou d'un traité conclus entre la République française et l'État concerné. À défaut d'une telle convention, une personne morale qui n'a pas son siège de direction en France se trouve privée de la possibilité de demander utilement l'exonération de la taxe de 3 % en vertu des articles 990 D et 990 E, points 2 et 3, du CGI. Cette condition supplémentaire est susceptible d'entraîner de facto, pour cette catégorie de personnes morales, un régime permanent de non-exonération de ladite taxe, rendant l'investissement immobilier en France moins attrayant pour ces sociétés non-résidentes.
- 24 Dans l'affaire au principal, il est constant qu'aucune convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou aucun traité en vertu duquel les personnes morales qui n'ont pas leur siège social en France ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que les personnes morales qui disposent d'un siège social dans cet État membre n'ont été signés entre la République française et les Îles Vierges britanniques.
- 25 Il s'ensuit que les personnes morales qui disposent d'un siège social aux Îles Vierges britanniques se trouvent privées de la possibilité de bénéficier de l'exonération de la taxe de 3 %. Par conséquent, ce régime rend l'investissement immobilier en France moins attrayant pour ces sociétés non-résidentes. Dès lors, la législation en cause au principal constitue, pour lesdites sociétés, une restriction à la libre circulation des capitaux, laquelle est, en principe, interdite par l'article 63 TFUE.
- 26 Toutefois, il y a lieu encore de vérifier si, comme le soutiennent le gouvernement français et la Commission européenne, une restriction telle que celle en cause au principal peut être considérée comme une restriction existant le 31 décembre 1993, en vertu de l'application de l'article 64, paragraphe 1, TFUE.
- 27 Aux termes de l'article 64, paragraphe 1, TFUE, l'interdiction des restrictions à la libre circulation des capitaux, au sens de l'article 63 TFUE, ne porte pas atteinte à l'application, aux États tiers, de restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union, en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de tels États lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers.

- 28 À cet égard, il y a lieu de déterminer, d'abord, si les PTOM, aux fins de l'application des dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, doivent être assimilés à des États membres ou à des États tiers.
- 29 Il doit être rappelé que la Cour a déjà jugé que les PTOM font l'objet d'un régime spécial d'association défini dans la quatrième partie du traité, de sorte que les dispositions générales du traité, dont le champ d'application territorial est en principe limité aux États membres, ne leur sont pas applicables sans référence expresse (voir arrêts du 12 février 1992, Leplat, C-260/90, Rec. p. I-643, point 10; du 28 janvier 1999, van der Kooy, C-181/97, Rec. p. I-483, point 37; du 22 novembre 2001, Pays-Bas/Conseil, C-110/97, Rec. p. I-8763, point 49, ainsi que du 12 septembre 2006, Eman et Sevinger, C-300/04, Rec. p. I-8055, point 46). Les PTOM ne bénéficient donc des dispositions du droit de l'Union d'une manière analogue aux États membres que lorsqu'une telle assimilation des PTOM aux États membres est expressément prévue par le droit de l'Union.
- 30 Or, il y a lieu de constater que les traités UE et FUE ne contiennent aucune référence expresse aux mouvements de capitaux entre les États membres et les PTOM.
- 31 Il s'ensuit que les PTOM bénéficient de la libéralisation des mouvements de capitaux prévue à l'article 63 TFUE en leur qualité d'États tiers.
- 32 Une telle interprétation est confortée par les dispositions de la septième décision PTOM, qui a été adoptée à un moment où la libéralisation des mouvements de capitaux à l'égard des États tiers avait été réalisée. En effet, l'article 47 de ladite décision énonce, à son paragraphe 2, que l'article 64 TFUE est applicable mutatis mutandis aux PTOM.
- 33 Il y a lieu d'examiner, ensuite, si une restriction telle que celle résultant de la législation en cause au principal, qui se rapporte à des investissements immobiliers, peut être considérée comme une restriction existant au 31 décembre 1993.
- 34 À cet égard, la Cour a déjà jugé que la notion de restriction existant le 31 décembre 1993 suppose que le cadre juridique dans lequel s'insère la restriction en cause ait fait partie de l'ordre juridique de l'État membre concerné d'une manière ininterrompue depuis cette date. En effet, s'il en était autrement, un État membre pourrait, à tout moment, réintroduire des restrictions aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance d'États tiers qui existaient dans l'ordre juridique national le 31 décembre 1993, mais qui n'ont pas été maintenues (arrêt du 18 décembre 2007, A, C-101/05, Rec. p. I-11531, point 48).
- 35 Il ressort du dossier qui a été soumis à la Cour que la réglementation en cause au principal a été adoptée par la loi n° 92-1376, du 30 décembre 1992, portant loi de finances pour 1993 (JORF n° 304 du 31 décembre 1992), qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993. La restriction à la libre circulation des capitaux en provenance des PTOM résultant de cette législation existait donc avant la date du 31 décembre 1993 prévue à l'article 64, paragraphe 1, TFUE.
- 36 Par ailleurs, il n'est pas contesté que la version des dispositions de la réglementation en vigueur au 31 décembre 1993 et celle applicable pendant les années fiscales 2001 et 2002 en cause dans le litige au principal ne présentent que quelques différences rédactionnelles, qui n'affectent en rien la logique du cadre juridique qui a fait partie de l'ordre juridique de l'État membre concerné d'une manière ininterrompue depuis le 31 décembre 1993.
- 37 Il s'ensuit que les restrictions résultant d'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal sont admises à l'égard des PTOM en vertu de l'article 64, paragraphe 1, TFUE.

38 Dans ces conditions, il y a lieu de répondre à la première question posée que l'article 64, paragraphe 1, TFUE doit être interprété en ce sens que l'article 63 TFUE ne porte pas atteinte à l'application d'une législation nationale, existant au 31 décembre 1993, qui exonère de la taxe sur la valeur vénale des immeubles situés sur le territoire d'un État membre de l'Union les sociétés qui ont leur siège social sur le territoire de cet État et qui subordonne cette exonération, pour une société dont le siège social se trouve sur le territoire d'un PTOM, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre ledit État membre et ce territoire en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies sur le territoire de ce même État membre.

Sur la seconde question

39 Eu égard aux considérations qui précèdent, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question.

Sur les dépens

40 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

L'article 64, paragraphe 1, TFUE doit être interprété en ce sens que l'article 63 TFUE ne porte pas atteinte à l'application d'une législation nationale, existant au 31 décembre 1993, qui exonère de la taxe sur la valeur vénale des immeubles situés sur le territoire d'un État membre de l'Union européenne les sociétés qui ont leur siège social sur le territoire de cet État et qui subordonne cette exonération, pour une société dont le siège social se trouve sur le territoire d'un pays et territoire d'outre-mer, à l'existence d'une convention d'assistance administrative conclue entre ledit État membre et ce territoire en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou à la circonstance que, par application d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité, ces personnes morales ne doivent pas être soumises à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujetties les sociétés établies sur le territoire de ce même État membre.

Signatures

* Langue de procédure: le français.