

4 Taxe de 3 % sur les immeubles pour le 15 mai 2013 au plus tard

Les entités juridiques, françaises et étrangères, qui détiennent en France, directement ou indirectement, des immeubles ou des droits réels immobiliers sont redevables d'une taxe annuelle de 3 %, liquidée sur une déclaration 2746. Cette déclaration permet également aux entités exonérées de la taxe de communiquer à l'administration l'identité de leurs associés pour l'application, en France, de leur ISF.

L'essentiel

- ✓ La déclaration 2746, sur laquelle est liquidée la taxe de 3 %, doit être souscrite le 15 mai 2013 au plus tard.
- ✓ L'imprimé 2746 pour la déclaration 2013 n'est pas modifié par rapport à celui de 2012.

→ Qui doit la taxe ?

Entités redevables de la taxe

Entités françaises ou étrangères

4-1 La taxe de 3 % est due en principe, au titre de 2013, par toutes les entités juridiques, quelle que soit leur forme (CGI art. 990 A à 990 G ; BOFIP-PAT-TPC-10-10-12/09/2012) :

- dotées ou non de la personnalité morale (personnes morales, organismes, fiducies, trusts, fonds d'investissement ou toute autre institution comparable) ;

- qui détenaient au 1^{er} janvier 2013, directement ou par entité interposée, des immeubles ou des droits réels immobiliers (droit d'usage, usufruit, par exemple ; cass. com. 29 septembre 2009, n° 08-14538) en France.

• Sont concernés, notamment :

- les sociétés de capitaux, les sociétés de personnes ou « partnerships », les sociétés civiles, les fondations et toute entité dotée de la personnalité morale dans l'État dans lequel elle est enregistrée ;

- les entités (telles que les « Anstalten » et « Stiftungen » constituées en vertu de la législation du Liechtenstein) ;

- les groupements (GIE, GEIE, syndicats, groupes, pools...).

• Les sociétés en liquidation judiciaire, dont la personnalité morale demeure pour les besoins de la liquidation (c. civ. art. 1844-8 et c. com. art. L. 237-2, 2^e al.), restent redevables de la taxe pour les immeubles qu'elles possèdent (BOFIP-PAT-TPC-10-10-§ 20-12/09/2012).

Par exception, les sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale, c'est-à-dire celles dont les résultats sont déclarés sur l'imprimé 2071 (CGI art. 1655 ter ; voir « Revenus fonciers », RF 1037, § 1400), ne sont pas soumises à la taxe.

Détention indirecte

4-2 Lorsque les biens ou droits sont détenus par entité interposée, la taxe est due quel que soit le nombre de personnes interposées.

Ainsi, la taxe est due par toute entité juridique qui détient une participation, quelles qu'en soient la forme et la quotité, dans une autre entité qui est (CGI art. 990 D, 2^e al.):

- > propriétaire d'immeubles situés en France ou de droits réels portant sur de tels immeubles;
- > ou détentrice d'une participation dans une troisième entité, qui est elle-même :
 - soit propriétaire d'immeubles ou de droits immobiliers,
 - soit interposée dans la chaîne des participations.

Toutefois, la taxe n'est due que par l'entité ou les entités qui :

- dans cette chaîne de participations, sont les plus proches des immeubles ou droits immobiliers;
- et ne peuvent pas bénéficier de l'exonération totale ou partielle (CGI art. 990 E-3^e d ou 990 E-3^e e; voir § 4-8).

Lorsque la ou les entités juridiques les plus proches sont exonérées, il convient de remonter à l'échelon supérieur pour taxer l'entité non exonérée, éventuellement au prorata de ses droits dans la ou les personnes interposées.

La personne interposée peut être soit une entité française (société immobilière transparente ou non transparente, par exemple), soit une entité étrangère dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France.

Entités sans personnalité morale

4-3 Les entités juridiques dépourvues de personnalité morale peuvent être redevables de la taxe ou en être exonérées.

Est redevable de la taxe :

- le constituant dans les fiducies. À titre de règle pratique, les obligations déclaratives permettant l'exonération totale ou partielle de la taxe (voir § 4-8), qui incombent au constituant, peuvent être effectuées par le fiduciaire habilité par le constituant;
- le trust. À titre de règle pratique, les obligations déclaratives peuvent être remplies par le trustee en sa qualité de représentant légal du trust ou, le cas échéant, par tout autre membre habilité par le trustee pour accomplir ces obligations;
- le fonds dans les fonds d'investissement. Toutefois, les membres du fonds peuvent désigner l'un d'eux pour satisfaire aux obligations déclaratives et de paiement de la taxe pour le compte du fonds. Dans la majorité des cas, il peut s'agir de la société de gestion.

Entités exonérées**Nature des exonérations**

4-4 La taxe n'est pas due par toute entité qui détient des biens ou droits immobiliers par l'intermédiaire d'une participation dans une entité juridique bénéficiaire d'une exonération ne nécessitant pas le dépôt d'une déclaration 2746 (voir §§ 4-5 à 4-7).

En présence d'actions d'une société mère dont la rémunération est indexée sur les performances des biens ou droits immobiliers d'une filiale ou d'une division (actions traçantes ou reflètes), l'exonération s'applique aux titres ne donnant aucun droit sur les immeubles situés en France (BOFIP-PAT-TPC-10-20-§ 40-12/09/2012).

Par ailleurs, lorsqu'elles ne sont pas exonérées de plein droit de la taxe (voir §§ 4-5 et 4-7), la plupart des entités sont dispensées de son paiement si elles communiquent à l'administration des renseignements sur les biens et droits immobiliers qu'elles possèdent en France et les éléments d'identification de leurs associés (voir § 4-8). Les cas d'exonération liés à la nature ou à la localisation du siège de l'entité sont résumés dans le tableau suivant.

CAS D'EXONÉRATION

Exonérations liées à la nature de l'entité (ne nécessitant pas la souscription de l'imprimé 2746)	
Organisations internationales, États souverains, leurs subdivisions politiques et territoriales ainsi que les entités juridiques qu'ils contrôlent majoritairement	CGI art. 990 E-1°
Entités juridiques (1) ne répondant pas au ratio de prépondérance immobilière	CGI art. 990 E-2° a
Entités juridiques (1) dont les titres ou droits font l'objet de négociations significatives et régulières sur un marché réglementé	CGI art. 990 E-2° b
Exonérations liées à la localisation du siège (2), ne nécessitant pas la souscription de l'imprimé 2746	
Entités juridiques (1) qui détiennent des participations de faible valeur	CGI art. 990 E-3° a
Entités juridiques (1) instituées pour la gestion des régimes de retraite ou reconnues d'utilité publique ou dont la gestion est désintéressée et dont l'activité ou le financement justifie la propriété d'immeubles ou de droits immobiliers	CGI art. 990 E-3° b
FPI (3) ou SPICAV et entités juridiques (1) soumises à une réglementation équivalente	CGI art. 990 E-3° c
Entités juridiques (1) qui prennent et respectent l'engagement de communiquer à l'administration fiscale, sur sa demande, certaines informations (4)	CGI art. 990 E-3° d
Exonérations liées à la localisation du siège (2) et nécessitant la souscription de l'imprimé 2746	
Exonération totale en cas de souscription annuelle spontanée de la déclaration 2746 le 15 mai au plus tard (5)	CGI art. 990 E-3° d
Exonération partielle au prorata des participations détenues, au 1 ^{er} janvier, par des actionnaires, associés ou autres membres dont l'identité et l'adresse sont déclarées sur l'imprimé 2746	CGI art. 990 E-3° e

(1) Et personnes morales dont ces entités détiennent, directement ou indirectement, la totalité du capital social.
(2) Exonération des entités juridiques ayant leur siège en France, dans l'UE ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale ou un traité comportant une clause de non-discrimination (voir § 4-6).
(3) Y compris les fonds d'investissement immobilier ayant leur siège dans un État ou territoire visé au paragraphe 4-6, dès lors qu'ils respectent les ratios de liquidités et de prépondérance immobilière prévus par la législation française (BOFIP-PAT-TRC-20-2U-§ 220-12/09/2012).
(4) Situation, consistance et valeur des immeubles possédés au 1^{er} janvier, identité et adresse de l'ensemble des actionnaires, associés ou autres membres.
(5) Dispense pour les personnes morales qui déposent chaque année une déclaration 2038 ou 2072.

→ EN PRATIQUE

Compte tenu des nombreuses exonérations, seules sont concernées par la taxe de 3 % les entités juridiques dont le siège social est situé (voir § 4-6) :

- soit hors de l'UE, dans un État ou territoire qui n'est lié à la France ni par une convention d'assistance fiscale, ni par un traité contenant une clause de non-discrimination ;
- soit en France, dans l'UE ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance fiscale ou un traité contenant une clause de non-discrimination, lorsqu'elles ne communiquent pas l'identité et l'adresse de leurs associés.

Entités exonérées de plein droit, quel que soit le lieu de situation du siège

4-5 Sont exonérées de plein droit de la taxe, quel que soit le lieu de situation de leur siège, les entités juridiques (CGI art. 990 E) :

- qui ne répondent pas aux critères de la prépondérance immobilière pour leurs actifs immobiliers situés en France ;
- dont les actions, parts ou droits font l'objet de négociations significatives et régulières sur un marché réglementé. L'exonération bénéficie également à leurs filiales, personnes morales, dont elles détiennent, directement ou indirectement, l'intégralité (100 %) du capital social.



• **Ratio de prépondérance immobilière.** L'exonération concerne les entités dont la valeur vénale des actifs immobiliers situés en France représente moins de 50 % de la valeur vénale des actifs français, de toute nature, qu'elles détiennent directement ou indirectement. La limite de 50 % est calculée sans tenir compte de la valeur des immeubles des entités (ou entités interposées) affectés :

- à leur propre activité professionnelle (autre qu'immobilière). Ainsi, lorsque l'immeuble détenu en France par la société étrangère constitue son seul actif français affecté à sa propre activité professionnelle de loueur en meublé, laquelle est à prépondérance immobilière, celle-ci est redevable de la taxe de 3 % (cass. com. 21 février 2012, n° 11-12456) ;

- ou à celle d'une entité juridique avec laquelle elles ont un lien de dépendance (au sens de l'article 39-12 du CGI ; voir « Détermination du résultat (BIC-IS) », RF 1036, § 618).

Si l'entité demande l'exonération au motif que ses biens mobiliers représentent plus de 50 % de la valeur totale de ses actifs français (mobiliers et immobiliers), les éléments de nature à attester de la consistance de ce patrimoine mobilier doivent être précisés (cass. com. 9 juin 2009, n° 08-15691).

• **Le seuil de 100 % est réduit à 99 %** pour les entités qui, en raison de leur forme juridique, sont obligatoirement composées de plusieurs associés ou actionnaires (BOFIP-PAT-TPC-20-10-§ 210-12/09/2012).

Entités ayant leur siège dans l'UE ou dans un pays signataire d'une convention ou d'un traité

4-6 Exonérations sous condition de lieu du siège

Les deux séries d'exonérations ci-après (voir §§ 4-7 et 4-8) sont réservées aux entités dont le siège est situé (CGI art. 990 E-3°) :

- en France ;
- dans l'Union européenne ou dans un pays ou territoire tiers qui a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou encore dans un État qui a conclu avec la France un traité permettant à ces entités de bénéficier du même traitement qu'une entité établie en France (clause de non-discrimination).

→ À NOTER

La liste des États ou territoires hors UE, ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative pour l'application du 3° de l'article 990 E du CGI, est consultable au BOFIP-ANNX-000349-19/11/2012. Celle des États ou territoires hors UE, ayant conclu avec la France un traité contenant une clause de non-discrimination, permettant le bénéfice de l'exonération, est également consultable au BOFIP-ANNX-000350-19/11/2012.

La restriction apportée par la législation française qui subordonne, pour les États tiers, le bénéfice de l'exonération de la taxe de 3 % à l'existence d'une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ou d'un traité comportant une clause de non-discrimination selon la nationalité n'est pas contraire au principe de libre circulation des capitaux (CJUE 28 octobre 2010, n° 72/09 ; cass. com. 1^{er} mars 2011, n° 08-19354, 15 mars 2011, n° 08-17393, 10 mai 2011, n° 07-13448 et 07-13562). Pour le Conseil constitutionnel, la différence de traitement instituée par le législateur met en œuvre, avec des critères objectifs et rationnels, l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales (C. constit., décision 2011-165 QPC du 16 septembre 2011).

Selon le cas, ces exonérations nécessitent ou non le dépôt d'une déclaration 2746.

Pour l'application de la taxe de 3 % :

- le siège s'entend du siège de direction effective (l'entité ne peut pas se prévaloir du siège statutaire) ;
- les entités juridiques de type fiducie, trust ou fonds d'investissement sont réputées établies dans l'État ou le territoire de la loi auquel elles sont soumises (BOFIP-PAT-TPC-20-20-§ 50-12/09/2012).



- 4-7 Exonérations ne nécessitant pas le dépôt de la déclaration 2746**
- Sous réserve que leur siège soit situé en France, dans l'UE ou dans les États ou territoires indiqués au paragraphe 4-6, sont exonérés de plein droit de la taxe :
- toute entité juridique qui détient, directement ou indirectement, des biens ou droits immobiliers situés en France et dont la valeur vénale est inférieure soit à 100 000 €, soit à 5 % de la valeur vénale de ces biens ou droits (CGI art. 990 E-3° a) ;
 - les sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV), les fonds de placement immobilier (FPI) et les autres personnes morales soumises à une réglementation équivalente à l'étranger (CGI art. 990 E-3° c) ;
 - les institutions de gestion de régimes de retraite et leurs groupements, les entités juridiques reconnues d'utilité publique et celles dont la gestion est désintéressée (*charities* de droit étranger, par exemple), lorsque la détention d'actifs immobiliers français est justifiée par leur activité ou les besoins de financement de cette activité (CGI art. 990 E-3° b).

Exonérations liées à la souscription de la déclaration 2746 ou à la communication de certains renseignements

- 4-8** Les entités sont également exonérées de la taxe de 3 % :
- partiellement au prorata des actionnaires, associés ou autres membres dont elles révèlent l'identité et l'adresse sur une déclaration 2746 (CGI art. 990 E-3° e) ;
 - en totalité si elles prennent l'engagement de communiquer, sur demande de l'administration, un certain nombre de renseignements ou si elles souscrivent annuellement la déclaration 2746 (CGI art. 990 E-3° d).
- Ces exonérations sont susceptibles de s'appliquer aux fonds d'investissement immobilier allemands (rép. Fourgous n° 59279, JO 1^{er} décembre 2009, AN quest-p. 11402).
 - En pratique, l'engagement peut être souscrit dans un délai de 2 mois suivant la date d'acquisition du bien, du droit ou de la participation (BOFiP-PAT-TPC-20-20-§ 450-12/09/2012). Lorsqu'une entité juridique a déposé un engagement et acquiert ultérieurement de nouveaux immeubles, elle n'est pas tenue de souscrire un nouvel engagement. Elle peut néanmoins transmettre son engagement initial au SIE de la DRESG, compétent en cas de pluralité de lieux de dépôt (voir § 4-12).
- Les renseignements à fournir par les entités juridiques portent sur :
 - la situation, la consistance et la valeur des immeubles possédés au 1^{er} janvier, directement ou par l'intermédiaire d'une ou de plusieurs entités juridiques interposées ;
 - l'identité et l'adresse de leurs actionnaires, associés ou autres membres. Pour les trusts, les membres s'entendent des constituants, des bénéficiaires et des trustees ;
 - le nombre d'actions, de parts ou d'autres droits détenus par chacun d'eux.
 - L'entité juridique qui souscrit la déclaration 2746 pour s'exonérer, totalement ou partiellement, de la taxe est dispensée de déclarer les actionnaires, associés ou membres qui ne détiennent pas plus de 1 % des actions, parts ou autres droits (déclaration 2746, cadre I verso, casé d).

Dispense de déclaration 2746 pour certaines sociétés immobilières

- 4-9** Les sociétés immobilières (autres que celles dotées de la transparence fiscale qui sont exonérées ; voir § 4-1) ne sont pas soumises à la taxe de 3 % si elles respectent, par ailleurs, leurs propres obligations déclaratives. Il s'agit :
- des sociétés immobilières non soumises à l'IS qui donnent leurs immeubles en location ou en confèrent la jouissance à leurs associés (CGI art. 172 bis). Ces sociétés sont tenues de déposer une déclaration 2072 (voir RF 1037, § 1200) ;
 - des sociétés civiles immobilières autorisées à faire publiquement appel à l'épargne (CGI art. 239 septies) ;
 - des sociétés de pluripropriété tenues de déposer la déclaration 2038 (CGI art. 239 octies).

Cet assouplissement s'applique également aux sociétés civiles immobilières non transparentes dispensées de déposer la déclaration de résultats 2012. Cette dispense suppose, notamment, qu'elles aient souscrit cette déclaration au titre de l'année au cours de laquelle elles ont été constituées et que les derniers éléments communiqués à l'administration et portant, en particulier, sur la répartition de leur capital et les immeubles qu'elles possèdent n'aient pas été modifiés (voir RF 1037, § 1221).

→ Souscription de la déclaration 2746 pour 2013

Modalités de souscription

4-10 Les entités qui déposent une déclaration 2746 doivent, dans tous les cas, servir le cadre permettant leur identification ainsi que le cadre V (date et signature).

Cette déclaration doit être souscrite, en double exemplaire, le 15 mai 2013 au plus tard :

- par les entités effectivement redevables de la taxe pour 2013. Dans le cadre I de la déclaration, seules les colonnes 1 à 4 (désignation et valeur des biens) doivent être complétées ;
- par les entités exonérées, en totalité ou en partie, de la taxe mais tenues de déposer cette déclaration (voir § 4-8). Les colonnes 1 à 6 du cadre I de la déclaration (désignation et valeur des biens, désignation des associés) doivent être intégralement servies.

La déclaration doit être accompagnée, s'il y a lieu, du paiement de la taxe.

Le défaut de déclaration autorise l'administration fiscale à mettre en œuvre la procédure de taxation d'office prévue pour les droits d'enregistrement et taxes assimilées (BOFIP-PAT-TPC-30-§10-18/03/2013).

Calcul de la taxe

4-11 Comme l'ISF, la taxe de 3 % est calculée sur la valeur vénale (voir « L'impôt de solidarité sur la fortune », RF Web 2012-1, § 1300 et FH 3496 à paraître), au 1^{er} janvier 2013, selon le cas :

- des biens immobiliers, bâtis ou non bâtis ;
- des droits portant sur de tels biens.

Lorsque les immeubles sont détenus par l'intermédiaire d'une entité juridique interposée, autre qu'une société immobilière transparente (CGI art. 1655 ter ; voir § 4-1), la valeur vénale des immeubles est retenue au prorata des actions, parts ou droits détenus par l'entité imposable dans le capital de l'entité interposée.

Lorsque les immeubles sont détenus sous couvert d'une société immobilière transparente, la taxe est calculée sur la valeur vénale des locaux auxquels donnent vocation les actions ou parts possédées par l'entité imposable.

Notons que, pour la taxe de 3 %, contrairement aux règles en vigueur pour l'ISF :

- les dettes contractées pour l'acquisition des biens ou droits ne peuvent pas être déduites. La taxe est due dès le premier euro sur la valeur brute des biens ou droits immobiliers ;
- le principe d'imposition de l'usufruitier sur la valeur en pleine propriété du bien (voir RF Web 2012-1, § 2200) ne s'applique pas.

La taxe n'est pas déductible pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés (CGI art. 990 G).

Lieu de dépôt de la déclaration

4-12 La déclaration doit être déposée :

- pour les entités ayant leur siège en France et pour celles qui exercent leur activité dans un ou plusieurs établissements situés en France, au service des impôts des entreprises (SIE) du lieu du principal établissement (pour les sociétés françaises, ce lieu s'entend du lieu de direction effective) ;



- pour les entités qui n'ont pas d'établissement stable en France, au SIE du lieu de situation du bien. Si cette règle conduit à une pluralité de lieux de dépôt, la déclaration doit être adressée, pour l'ensemble des immeubles, au service des impôts des entreprises étrangères (DRESC, 10 rue du centre, TSA 20011, 93160 Noisy-le-Grand) ;
- pour les personnes morales qui relèvent de la Direction des grandes entreprises, à la recette des impôts de la DGE (6-8 rue Courtois, 93505 Pantin Cedex).

→ Conséquences fiscales du mode de réalisation d'investissements immobiliers

Investissements réalisés par l'intermédiaire d'une entité

- 4-13** Le choix, par une personne physique, quelle que soit sa nationalité, de réaliser des investissements immobiliers par l'intermédiaire d'une entité juridique entraîne les conséquences suivantes tant au regard de la taxe de 3 % que de l'impôt de solidarité sur la fortune.

Personnes dont le domicile fiscal est établi en France

- 4-14** Toute personne physique dont le domicile fiscal est établi en France et qui détient un immeuble par l'intermédiaire d'une entité étrangère interposée doit payer la taxe de 3 % par l'intermédiaire de l'entité. Il n'en est autrement que si son identité est révélée, ce qui permet à l'administration de disposer des renseignements utiles à l'ISF.

Non-résidents

- 4-15** Sous réserve des dispositions des conventions internationales, les non-résidents, personnes physiques, qui détiennent l'immeuble directement sont assujettis à l'ensemble des impôts prévus par le droit français (ISF, notamment).

S'ils réalisent des investissements immobiliers en France par l'intermédiaire d'une entité, ils ont le choix entre les deux solutions suivantes :

- rester anonymes vis-à-vis de l'administration. Ils doivent alors payer la taxe de 3 % par l'intermédiaire de l'entité ;
- révéler leur identité et acquitter les impôts dus en France, dont l'ISF.

Par conséquent :

- lorsque ces personnes détiennent l'immeuble par l'intermédiaire d'une entité étrangère dont le siège est situé dans un État ou territoire situé hors de l'UE et n'ayant conclu avec la France ni convention fiscale, ni traité comportant une clause de non-discrimination (voir § 4-6), elles ne sont pas connues de l'administration fiscale. La taxe de 3 % est due sur la valeur de l'immeuble situé en France ;

- lorsque ces personnes détiennent une participation dans une entité située en France, dans l'UE ou, à l'étranger, dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale ou un traité comportant une clause de non-discrimination (voir § 4-6), la taxe de 3 % est exigible si l'anonymat des associés est préservé. Lorsque les associés sont identifiés, la taxe de 3 % n'est pas due, mais l'administration dispose des renseignements utiles à l'ISF.