

## COUR DE CASSATION

---

Audience publique du **29 juin 2010**

Rejet

Mme FAVRE, président

Arrêt n° 728 F-D

Pourvoi n° Z 09-14.847

## REPUBLIQUE FRANCAISE

---

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

---

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, a rendu l'arrêt suivant :

Statuant sur le pourvoi formé par la société JHH Exploitatie Maaatschappij, société de droit hollandais, dont le siège est de Boelelaan 7, 1083 HJ, Amsterdam (Pays-Bas),

contre l'arrêt rendu le 17 octobre 2008 par la cour d'appel de Paris (1<sup>re</sup> chambre civile, section B), dans le litige l'opposant au directeur général des finances publiques, domicilié 64-70 allée de Bercy, 75012 Paris,

défendeur à la cassation ;

La demanderesse invoque, à l'appui de son pourvoi, le moyen unique de cassation annexé au présent arrêt ;

Vu la communication faite au procureur général ;

LA COUR, en l'audience publique du 1er juin 2010, où étaient présents : Mme Favre, président, Mme Tréard, conseiller référendaire rapporteur, Mme Tric, conseiller doyen, M. Mollard, avocat général référendaire, Mme Molle-de Hédouville, greffier de chambre ;

Sur le rapport de Mme Tréard, conseiller référendaire, les observations de la SCP Baraduc et Duhamel, avocat de la société JHH Exploitatie Maaatschappij, de la SCP Thouin-Palat et Boucard, avocat du directeur général des finances publiques, et après en avoir délibéré conformément à la loi ;

Sur le moyen unique, pris en ses cinq premières branches :

Attendu, selon l'arrêt confirmatif attaqué (Paris, 17 octobre 2008), que la société de droit néerlandais JHH Exploitatie Maaatschappij BV (la société), détient indirectement des biens immobiliers en France par ses filiales ; que l'administration fiscale lui a adressé, les 24 juin 1999 et 6 juillet 2000, des mises en demeure de produire la déclaration au titre de la valeur annuelle de 3 % sur la valeur vénale des immeubles ; qu'en l'absence de réponse, l'administration fiscale a recouru à la procédure de taxation d'office ;

Attendu que la société fait grief à l'arrêt d'avoir rejeté sa demande en décharge des impositions et pénalités mises en recouvrement, alors, selon le moyen :

*1°/ que la procédure de taxation d'office prévue par les articles L. 66 et L. 67 du livre des procédures fiscales ne peut être mise en oeuvre en l'absence de mise en demeure régulièrement notifiée au contribuable de souscrire la déclaration à défaut de laquelle une procédure de taxation d'office est envisagée ; que, selon le texte alors applicable, les notifications à l'étranger étaient faites par voie de signification ; qu'en considérant que l'administration fiscale avait pu mettre en oeuvre une procédure de taxation d'office à l'encontre de la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV en matière de taxe de 3 % prévue par les articles 990 D et suivants du code général des impôts, tandis que les lettres par lesquelles l'administration fiscale avait mis la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV en demeure de souscrire des déclarations en matière de taxe de 3 % lui avaient été adressées en recommandé avec accusé de réception, et non par voie de signification, la cour d'appel a violé les articles L. 66 et L. 67 du livre des procédures fiscales, ensemble les articles 683 et suivants du code de procédure civile dans leur rédaction applicable en la cause ;*

*2°/ que n'est pas régulièrement notifiée une mise en demeure de souscrire une déclaration réceptionnée par une personne*

*autre que son destinataire qui ne dispose pas d'un pouvoir lui permettant de réceptionner un tel acte, fût-elle adressée à l'adresse du destinataire et quels que soient les liens existant entre le destinataire du pli et la personne qui l'a réceptionné ; qu'au cas d'espèce, la mise en demeure du 24 juin 1999 a été réceptionnée par la société Van Haren Van de Kamp & Co, distincte de la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV ; qu'en décidant que cette mise en demeure était régulière en raison des liens d'ordre professionnel unissant les deux sociétés, pour en déduire que l'administration fiscale pouvait notifier, notamment au titre de l'année 1996, des redressements en matière de taxe de 3 % selon la procédure de taxation d'office, sans constater que la société Van Haren Van de Kamp & Co disposait du pouvoir de réceptionner des courriers au nom de la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV, la cour d'appel a violé les articles 990 D et suivants du code général des impôts, ensemble les articles L. 66 et L. 67 du livre des procédures fiscales ;*

*3° que le principe des droits de la défense impose à l'administration fiscale, lorsqu'elle met un contribuable étranger ne résidant pas en France en demeure de souscrire une déclaration, de joindre à sa lettre une traduction de la mise en demeure afin de permettre au contribuable de bénéficier pleinement du délai imparti pour arrêter sa position et, le cas échéant, souscrire la déclaration sollicitée ; qu'en décidant que l'administration fiscale n'était pas tenue d'adresser à la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV, avec les mises en demeure du 24 juin 1999 et du 6 juillet 2000, une traduction en néerlandais, la cour d'appel a violé le principe des droits de la défense ;*

*4° qu'une mise en demeure de produire une déclaration ne peut être considérée comme régulière que si ses mentions sont exactes et si, en particulier, elle indique clairement et sans ambiguïté ce qui est exigé du contribuable ; qu'en considérant que les mises en demeure du 24 juin 1999 et du 6 juillet 2000 étaient régulières, tandis qu'elles n'indiquaient ni les participations à raison desquelles la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV pouvait être considérée comme possédant indirectement des immeubles en France, ni les immeubles au titre desquels les déclarations devaient être déposées, la cour d'appel a violé les articles L. 66 et L. 67 du livre des procédures fiscales, ensemble les articles 990 D et 990 E du code général des impôts ;*

*5° qu'en considérant que les mises en demeure du 24 juin 1999 et du 6 juillet 2000 étaient régulières, cependant que toutes deux indiquaient à tort que la société ne pouvait bénéficier de l'exonération prévue par l'article 990 E du code général des impôts et que la mise en demeure du 24 juin 1999 précisait en outre que la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV devait payer la taxe de 3 % en litige, tandis qu'il convenait de préciser qu'elle pourrait être exonérée en déposant une déclaration, la cour d'appel a violé les articles L. 66 et L. 67 du livre des procédures fiscales, ensemble les articles 990 D et 990 E du code général des impôts ;*

Mais attendu, en premier lieu, qu'après avoir énoncé qu'une mise en demeure fiscale n'étant pas un acte judiciaire, n'a pas à être signifiée par la voie judiciaire, l'arrêt retient exactement qu'il suffit qu'elle soit conforme aux dispositions de l'article 1728 du code général des impôts ;

Attendu, en deuxième lieu, que la notification d'une mise en demeure, dont l'avis de réception n'est pas signé par le redevable destinataire ou son fondé de pouvoir, mais par un tiers, est régulière, dès lors que le pli a été remis à l'adresse indiquée par le destinataire et que le signataire de l'avis a, avec le redevable, des liens suffisants d'ordre personnel ou professionnel, de telle sorte que l'on puisse attendre qu'il fasse diligence pour transmettre ce pli ; qu'après avoir relevé, par motifs propres et adoptés, que la mise en demeure a été envoyée à l'adresse du siège social indiquée par la société et que la société Van Haren Van de Kamp and Co, signataire de l'avis, avait des liens d'ordre professionnel avec cette dernière, dans la mesure où toutes les deux étaient dirigées par la même personne, l'arrêt en déduit exactement que la mise en demeure a été régulièrement notifiée à la société ;

Attendu, en troisième lieu, que c'est à bon droit que l'arrêt, par motifs propres et adoptés, retient que l'administration fiscale n'était pas tenue, en l'absence de texte exprès, d'adresser à la société des mises en demeure en langue néerlandaise ;

Et attendu, enfin, qu'après avoir relevé que le non respect des obligations déclaratives ne pouvait être régularisé par une déclaration tardive, l'arrêt retient, par motifs adoptés, qu'en n'ayant pas souscrit les déclarations dans les trente jours de la mise en demeure qui lui avait été adressée, la société s'était placée en situation de taxation d'office, en application de l'article L. 66 4<sup>°</sup> du livre des procédures fiscales, ce qui avait eu pour conséquence de la rendre imposable à la taxe de 3 %, aux intérêts de retard et à la majoration de 40 % pour non dépôt de déclaration dans les délais, dès lors que les articles 990 D et E du Code général des impôts n'édicte pas une sanction mais suppriment une exonération fiscale ; qu'il retient, par motifs propres, que l'indication, dans la mise en demeure, de la chaîne des participations de la société n'est pas une obligation pour l'administration ; que la cour d'appel en a déduit, à bon droit, que le contenu des mises en demeure adressées par l'administration fiscale était régulier ;

D'où il suit que le moyen n'est fondé en aucune de ses cinq branches ;

Et attendu que le moyen, pris en ses deux dernières branches, ne serait pas de nature à permettre l'admission du pourvoi ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne la société JHH Exploitatie Maaatschappij aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette sa demande ; la condamne à payer au directeur général des finances publiques la somme de 2 500 euros ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du vingt-neuf juin deux mille dix.

**MOYEN ANNEXE au présent arrêt****Moyen produit par la SCP Baraduc et Duhamel, avocat aux Conseils pour la société JHH Exploitatie Maaatschappij**

**IL EST FAIT GRIEF** à l'arrêt attaqué d'avoir débouté la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV de sa demande de décharge des impositions et pénalités à la taxe de 3% mises à sa charge au titre des années 1996 à 2000 pour la somme de 683.171€ ;

**AUX MOTIFS PROPRES QUE** pour contester la régularité de la procédure de taxation d'office du fait de l'irrégularité des mises en demeure qui lui ont été adressées les 24 juin 1999 et 6 juillet 2000, la société JHH ne fait valoir en cause d'appel aucun élément de fait ou de droit de nature à remettre en cause la décision rendue par les premiers juges au terme d'une analyse approfondie des faits et d'une exacte application des règles de droit par des motifs pertinents que la cour adopte ; qu'il sera seulement ajouté que, concernant la mise en demeure du 19 juin 1999, la société signataire de l'AR avait des liens professionnels avec la société JHH dès lors que ces deux sociétés ont le même directeur ; que, pour démontrer l'atteinte aux droits de la défense, la société JHH ne fait également valoir en cause d'appel aucun élément de fait ou de droit de nature à remettre en cause la décision rendue par les premiers juges au terme d'une analyse approfondie des faits et d'une exacte application des règles de droit par des motifs pertinents que la cour adopte ; qu'il sera seulement ajouté que la société JHH, destinataire de deux mises en demeure rédigées en français en 1994 pour les mêmes motifs y a donné suite de la même manière et sans difficulté ; que l'énoncé de la chaîne des participations, qui n'est pas une obligation, résulte de la communication du 19 avril 2000 faite par la filiale de la société JHH, à savoir la société Brusbob BV détenant la société RABEZ, elle même propriétaire des immeubles de Paris et des Alpes-Maritimes ; que c'est à tort que la société JHH, estimant avoir régularisé sa situation, notamment par le dépôt des déclarations sollicitées, et relevant que la pénalité de 40% n'a pas de fondement, considère que la taxe de 3% et ses corollaires (majorations et intérêts de retard) constituent une sanction fiscale à caractère pénal ; qu'en effet, ainsi que l'ont relevé les premiers juges, le non-respect des obligations déclaratives, qui ne peuvent être régularisées par une déclaration tardive, a eu pour conséquence de rendre l'appelante imposable à la taxe de 3%, aux intérêts de retard y afférent ainsi qu'à la majoration de 40% pour non dépôt de ladite déclaration dès lors que les articles 990 D et E du Code général des impôts n'édicte pas une sanction mais suppriment une exonération fiscale ;

**ET AUX MOTIFS ADOPTES QU'** il est admis que les sociétés établies dans un pays ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative sont exonérées de la taxe de 3% même si elles ont souscrit les déclarations n° 2746 hors délai, spontanément ou dans les trente jours

d'une mise en demeure ; qu'en l'espèce, l'administration fiscale fait valoir qu'elle a adressé à la société JHH deux mises en demeure qui sont restées infructueuses, la première, le 24 juin 1999, pour les années 1996, 1997, 1998 et 1999, la deuxième le 6 juillet 2000, pour les années 1997, 1998, 1999 et 2000 ; que la société JHH soutient n'avoir reçu aucune de ces mises en demeure et en conclut que la procédure de taxation d'office engagée à son encontre serait nulle de ce fait ; que s'agissant de la première mise en demeure du 24 juin 1999, la société JHH fait valoir qu'elle aurait été réceptionnée par un tiers, la société Van Haren Van De Kamp & Co ; que, cependant, elle a été envoyée à l'adresse du siège social indiquée par le contribuable ; qu'en outre, la société Van Haren Van De Kamp & Co a des liens d'ordre professionnel avec la société JHH ; qu'en effet, il ressort des statuts de ces sociétés et de leur traduction versés aux débats que Monsieur Jan Van Haren est directeur de ces deux sociétés ; qu'en conséquence, cette première mise en demeure est parfaitement régulière ; que, concernant la deuxième mise en demeure du 6 juillet 2000 pour les années 1997, 1998, 1999 et 2000, la société JHH prétend qu'elle ne serait pas régulière au motif que la signature figurant sur l'accusé de réception serait illisible et ne présenterait pas de cachet ; que cette mise en demeure est régulière ; que la société JHH ne démontre pas avoir souscrit les déclarations n° 2746 dans les trente jours de la présentation de la première ou de la deuxième mise en demeure ; qu'elle ne peut dès lors prétendre au bénéfice de l'exonération de la taxe de 3% ; que dans la mesure où la souscription des déclarations n'est pas intervenue dans les trente jours de la mise en demeure, la société JHH s'est placée en situation de taxation d'office en application de l'article L. 66-4° du Livre des procédures fiscales ; que le non-respect des obligations déclaratives a pour conséquence de rendre la société JHH imposable à la taxe de 3%, aux intérêts de retard y afférents et aussi à la majoration de 40% pour non dépôt de déclaration dans les délais ; que dès lors, il convient d'écarter le moyen, non pertinent, soutenu par la société JHH et consistant à souligner que le contenu des mises en demeure ne serait pas valable en ce qu'il ne lui proposerait pas de régulariser sa situation mais de payer la taxe ; que, contrairement à ce que soutient la société JHH, l'administration fiscale n'était pas tenue de lui adresser un courrier en néerlandais dans la mesure où aucun texte n'impose une telle obligation à l'administration fiscale ; qu'en outre, la société JHH a pu répondre à la notification de redressement également rédigée en français et qu'elle a d'ailleurs formé des observations en langue française ;

**1°) ALORS QUE** la procédure de taxation d'office prévue par les articles L. 66 et L. 67 du Livre des procédures fiscales ne peut être mise en oeuvre en l'absence de mise en demeure régulièrement notifiée au contribuable de souscrire la déclaration à défaut de laquelle une procédure de taxation d'office est envisagée ; que, selon le texte alors applicable, les notifications à l'étranger étaient faites par voie de signification ; qu'en considérant que l'administration fiscale avait pu mettre en oeuvre une procédure de taxation d'office à l'encontre de la société

JHH Exploitatie Maaatschappij BV en matière de taxe de 3% prévue par les articles 990 D et suivants du Code général des impôts, tandis que les lettres par lesquelles l'administration fiscale avait mis la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV en demeure de souscrire des déclarations en matière de taxe de 3% lui avaient été adressées en recommandé avec accusé de réception, et non par voie de signification, la cour d'appel a violé les articles L. 66 et L. 67 du livre des procédures fiscales, ensemble les articles 683 et suivants du Code de procédure civile dans leur rédaction applicable en la cause ;

**2°) ALORS QUE, SUBSIDIAIREMENT,** n'est pas régulièrement notifiée une mise en demeure de souscrire une déclaration réceptionnée par une personne autre que son destinataire qui ne dispose pas d'un pouvoir lui permettant de réceptionner un tel acte, fût-elle adressée à l'adresse du destinataire et quels que soient les liens existant entre le destinataire du pli et la personne qui l'a réceptionné ; qu'au cas d'espèce, la mise en demeure du 24 juin 1999 a été réceptionnée par la société Van Haren Van de Kamp & Co, distincte de la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV ; qu'en décidant que cette mise en demeure était régulière en raison des liens d'ordre professionnel unissant les deux sociétés, pour en déduire que l'administration fiscale pouvait notifier, notamment au titre de l'année 1996, des redressements en matière de taxe de 3% selon la procédure de taxation d'office, sans constater que la société Van Haren Van de Kamp & Co disposait du pouvoir de réceptionner des courriers au nom de la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV, la cour d'appel a violé les articles 990 D et suivants du Code général des impôts, ensemble les articles L. 66 et L. 67 du livre des procédures fiscales ;

**3°) ALORS QUE** le principe des droits de la défense impose à l'administration fiscale, lorsqu'elle met un contribuable étranger ne résidant pas en France en demeure de souscrire une déclaration, de joindre à sa lettre une traduction de la mise en demeure afin de permettre au contribuable de bénéficier pleinement du délai imparti pour arrêter sa position et, le cas échéant, souscrire la déclaration sollicitée ; qu'en décidant que l'administration fiscale n'était pas tenue d'adresser à la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV, avec les mises en demeure du 24 juin 1999 et du 6 juillet 2000, une traduction en néerlandais, la cour d'appel a violé le principe des droits de la défense ;

**4°) ALORS QU'** une mise en demeure de produire une déclaration ne peut être considérée comme régulière que si ses mentions sont exactes et si, en particulier, elle indique clairement et sans ambiguïté ce qui est exigé du contribuable ; qu'en considérant que les mises en demeure du 24 juin 1999 et du 6 juillet 2000 étaient régulières, tandis qu'elles n'indiquaient ni les participations à raison desquelles la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV pouvait être considérée comme possédant indirectement des immeubles en France, ni les immeubles au titre desquels les déclarations devaient être déposées, la cour d'appel a violé



les articles L. 66 et L. 67 du livre des procédures fiscales, ensemble les articles 990 D et 990 E du Code général des impôts ;

**5°) ALORS QU'** en considérant que les mises en demeure du 24 juin 1999 et du 6 juillet 2000 étaient régulières, cependant que toutes deux indiquaient à tort que la société ne pouvait bénéficier de l'exonération prévue par l'article 990 E du Code général des impôts et que la mise en demeure du 24 juin 1999 précisait en outre que la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV devait payer la taxe de 3% en litige, tandis qu'il convenait de préciser qu'elle pourrait être exonérée en déposant une déclaration, la cour d'appel a violé les articles L. 66 et L. 67 du livre des procédures fiscales, ensemble les articles 990 D et 990 E du Code général des impôts ;

**6°) ALORS QUE,** en tout état de cause, la majoration de 40% prévue par l'article 1728 du Code général des impôts, en raison de l'absence de production d'une déclaration dans les 30 jours d'une mise en demeure de produire ladite déclaration, n'est applicable que si le contribuable a été mis en demeure de produire la déclaration et si cette mise en demeure indique expressément que cette majoration sera appliquée en l'absence de dépôt de la déclaration réclamée dans le délai imparti ; qu'en rejetant la demande de décharge des pénalités de 40% mises à la charge de la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV sans rechercher si les mises en demeure adressées le 24 juin 1999 et le 6 juillet 2000 à cette société précisaient qu'elle se verrait réclamer les pénalités de 40% prévues par l'article 1728 si elle ne déposait pas les déclarations sollicitées dans le délai imparti, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 1728 du Code général des impôts ;

**7°) ALORS QUE** la majoration prévue par l'article 1728-2 du Code général des impôts constitue une sanction ayant le caractère d'une punition ; qu'il appartient en conséquence au juge de se prononcer sur le principe et le montant de l'amende ; qu'en considérant que le non-respect par la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV de ses obligations déclaratives avait eu pour conséquence, notamment, de soumettre cette société à la majoration de 40% prévue par l'article 1728 du Code général des impôts en cas de non

dépôt d'une déclaration, tandis qu'elle devait rechercher si cette sanction était justifiée et proportionnée au regard de la gravité des faits reprochés à la société JHH Exploitatie Maaatschappij BV, la cour d'appel a violé l'article 6 de la de la Convention européenne des droits de l'homme.