

REQUETE : 06PA03686

REQUERANT : Sté QUALITY INVEST

DATE DE LECTURE : 10 avril 2008

Conclusions de M. Jardin, commissaire du gouvernement

La sté QUALITY INVEST est une sté anonyme de droit norvégien dont le siège est à Oslo et dont le président est M. Bjorn Ketil HAUGE. Elle a constitué avec son dirigeant une SCI dénommée VILLA PRAT, dont le siège social est à NICE et qui a entrepris de se livrer à une activité de construction-vente, concrétisée par l'achat d'une ancienne villa reconstruite à l'exception de sa façade pour être revendue par lots.

Cette société relevait donc en principe du régime fiscal de **l'article 239 ter** du CGI dont le deuxième alinéa prévoit l'application du régime des SNC et l'imposition des associés dans les mêmes conditions que celles des associés de SNC. La SCI, entrant dans le champ de l'article 8 du CGI, devait respecter les obligations déclaratives incombant aux entrepreneurs individuels en vertu de l'article 60 du CGI et, au titre de l'année 1991, elle l'a fait. Mais le centre des impôts des non résidents n'a reçu aucune déclaration de la sté QUALITY INVEST, qui estimait vraisemblablement qu'elle n'était pas taxable en France sur sa quote-part des bénéfices de la SCI, et l'a mise en demeure le 21 avril 1994 de souscrire une déclaration n°2065 des résultats dans un délai de trente jours. La MED a été reçue le 28 avril 1994 mais elle n'a pas été suivie d'effet. C'est la raison pour laquelle, par une NR datée du 26 juillet 1994, le service a taxé d'office la sté à l'IS en retenant comme base d'imposition sa quote-part des bénéfices qui avaient été déclarés à Nice par la SCI.

En réponse à cette NR, M.HAUGE a notamment fait savoir que les bénéfices de la SCI avaient été inexactement déclarés et que sa quote-part s'élevait en réalité à 1 093 998 F et non à 4 997 561 F. A la suite d'un autre échange de courrier et d'une déclaration rectificative de la SCI, le vérificateur a été convaincu par le contribuable de ramener la base d'imposition à 1 093 998 F et c'est sur celle-ci qu'a été mis en recouvrement le 30 septembre 1995 une cotisation à l'IS au taux de 34%, un supplément d'IS pour distributions et des pénalités de l'article 1728 du CGI au taux de 40%. Reçue le 1^{er} juillet 1996, la réclamation préalable de la sté n'a pas suscité de réponse explicite et elle a attendu le 22 octobre 1999 pour porter le litige devant le TAP. En cours d'instance, le DSF a dégrèvé le supplément d'IS et le TA en a tiré les conséquences en prononçant un NL à statuer. Mais, par un jugement lu le 27 juin 2006, il a rejeté le surplus des conclusions de la demande. La sté, qui a mis à profit le délai d'appel prorogé ouvert aux plaideurs demeurant à l'étranger, relève régulièrement appel le 25 octobre 2006.

Aucun des moyens ayant trait à la **procédure d'imposition** n'a été abandonné et nous commencerons par là. Vous noterez toutefois que dans les développements qu'elle consacre à ces questions, la sté reproche au TA de ne pas avoir répondu au moyen tiré de ce que la MED en date du 21 avril 1994 n'explicitait pas les raisons pour lesquelles elle était assujettie à l'IS en France et devait souscrire la déclaration n°2065. Ce moyen était effectivement soulevé dans le mémoire enregistré au greffe du TA le 21 mars 2003 et il est vrai que les premiers juges n'y ont pas répondu. En admettant que la sté critique la régularité du jugement attaqué, vous pourrez quand même écarter le moyen. Il a en effet été jugé que l'administration n'était pas tenue dans une MED de souscrire une déclaration d'indiquer les motifs de droit ou de fait pour lesquels le contribuable est assujetti à un impôt (vous verrez pour la déclaration de

revenu de l'article 170-1 du CGI, CE 18 octobre 2002 M. Cambay RJF 1/03 n°10, aux T du L sur ce point, concl M.Austry BDCF 1/03 n°2 ; pour une déclaration catégorielle de revenus non commerciaux CE 13 juillet 2006 M.Sand RJF 12/2006 n° 1604, confirmant en cassation un arrêt de votre formation de jugement). Le moyen était donc inopérant et les premiers juges pouvaient dès lors ne pas y répondre sans entacher leur jugement d'irrégularité.

Comme le moyen est repris devant vous, vous l'écarterez explicitement, ce qui nous paraît de bonne administration de la justice. Mais vous n'en aurez pour autant pas fini avec la régularité de la procédure de TO car la requérante adresse d'autres critiques à la MED. La plus sérieuse est fondée sur la comparaison entre celle à l'origine de l'imposition en litige et celle adressée au titre des années ultérieures. Dans le premier cas, le service a indiqué l'année d'imposition et coché notamment la case « *Déclaration n°2065 des résultats impôts sur les sociétés, régime simplifié et régime du bénéficiaire réel* ». Dans le second, il a en outre précisé « *Pour votre participation dans la SCI Villa Prat 29 Promenade des Anglais* ». La sté se plaint de l'absence de cette mention dans la première MED qu'elle aurait rendu peu intelligible pour une société de droit norvégien. On pourrait à notre sens hésiter sur ce moyen mais la jurisprudence semble admettre qu'une référence à la déclaration n°2065 suffit à rendre une MED régulière (vous verrez la rédaction de la décision du CE du 8 juillet 1998 Association Radio Free Dom n°168388 RJF 10/98 n°1093).

Les autres critiques sont moins solides. En admettant même que le service n'ait pas accompagné la MED de la liasse d'imprimés annoncée, cette circonstance est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition. De même la sté ne peut utilement invoquer des références doctrinales relatives au contenu de la MED, s'agissant d'une question touchant à la procédure d'imposition. Au surplus, la MED comportait un verso exposant les sanctions résultant d'une absence de réponse.

C'est ensuite la motivation de la NR qui est contestée au regard des exigences de l'article L.76 du CGI, lequel exige, dans sa rédaction applicable en l'espèce, que l'administration porte à la connaissance du contribuable « *les bases ou éléments servant au calcul des impositions d'office* » en précisant « *les modalités de leur détermination* ».

Dans la NR datée du 26 juillet 1994, le vérificateur a commencé par exposer les raisons pour lesquelles la sté était tenue de souscrire une déclaration n°2065. A notre sens, il n'était pas tenu de le faire dans une procédure de TO et la critique de la sté sur ce point est inopérante. Ajoutons que même si le vérificateur n'a pas cité les textes appropriés, un tel défaut serait en tout état de cause sans incidence sur la régularité en la forme de l'acte. Après avoir rappelé l'échec de la MED et fait référence à l'article L.66 LPF, il a ensuite énoncé : « *Pour la période considérée les bases de l'IS (afférentes à votre participation dans la SCI VILLA PRAT 29 Promenade des Anglais 06000 NICE) s'élèvent pour l'année 1991 à 4 997 561 F. Cette base correspond à la quote-part de bénéfices dans la SCI VILLA PRAT* ». Suivent un calcul de l'imposition, avec une motivation consacrée au supplément d'IS dégrevé en PI et une motivation propre à la pénalité au taux de 40%.

La sté se plaint longuement de l'absence d'indication du montant exact des bénéfices de la SCI et du pourcentage de sa participation. Le moyen ne nous paraît guère convaincant. Votre cour a jugé que l'administration pouvait régulariser une NR en répondant aux observations du contribuable évalué d'office (CAA PARIS 2 décembre 1999 Rosa RJF 2/2000 n°245). En l'espèce, la ROC du 15 mars 1995, qui se range à l'argumentation de M.HAUGE, confirme

l'imposition en retenant les chiffres avancés par le contribuable et comporte toutes les indications nécessaires au regard de l'article L.76 LPF.

Les questions relatives au **bien-fondé de l'imposition** sont beaucoup plus délicates.

Vous êtes en présence d'une sté de capitaux de droit norvégien qui perçoit sa quote-part des résultats d'une SCI se livrant à une activité de construction vente et dont il ne résulte pas de l'instruction qu'elle aurait d'autres revenus de source française. Au regard du droit interne, les associés de ces sociétés peuvent être taxés soit à l'IR dans la catégorie des BIC, soit à l'IS si ce sont des sociétés relevant par nature de cet impôt. La situation des associés qui résident hors de France est réglée par votre jurisprudence (vous verrez notamment CE 4 avril 1997 Sté Kingroup Inc RJF 5/97 n°424, concl M.Loloum p 293 ; CE 9 février 2000 Société suisse Hubertus AG L p 43, RJF 3/00 n°342, concl M.Arrighi de Casanova BDCF 3/00 n°31).

Ceci est acquis mais il reste à savoir si la convention fiscale entre la France et la Norvège, signée le 19 décembre 1980, dans sa rédaction résultant de l'avenant du 14 novembre 1984, celui du 7 avril 1995 n'étant pas applicable ratione temporis, ne conduit pas à attribuer à la Norvège le droit d'imposer la somme en litige. Il résulte de la décision précitée Hubertus, éclairée par les conclusions du co du gouv, que, pour répondre à cette question, vous devez qualifier le revenu de source française du point de vue de la sté norvégienne et non de la SCI qui a son siège à Nice. Il faut donc rechercher dans la convention s'il y a une stipulation qui régit l'imposition des produits que tire la sté norvégienne des droits qu'elle détient dans cette sté de personnes, **quelles que soient les opérations à l'origine de ces revenus**, pour reprendre la formule de la décision Hubertus.

Le TA a explicitement écarté les fondements que lui suggérait la sté requérante, soit les articles 7 « Bénéfice des entreprises » et 10 « Dividendes », avec une motivation peu contestable qui s'inspire des décisions précitées du CE. Pour refuser l'application de l'article 22 « Autres revenus », il a rattaché les revenus en litige à l'article 6 « Revenus immobiliers » et le ministre reprend à son compte cette qualification.

L'article 6 est rédigé comme suit : « **1.** Les revenus qu'un résident d'un Etat tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) situés dans l'autre Etat, sont imposables dans cet autre Etat.

2. L'expression « biens immobiliers » a le sens que lui attribue le droit de l'Etat où les biens considérés sont situés. L'expression comprend en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles : les navires et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.

3. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation directe, de la location, ou de l'affermage, ainsi que de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise ainsi qu'aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante.

5. Pour déterminer les revenus tirés de biens immobiliers qu'un résident d'un Etat possède dans l'autre Etat, sont admises en déduction, dans les conditions qui s'appliquent aux résidents de cet autre Etat, les dépenses exposées pour l'entretien et

la conservation de ces biens, y compris les intérêts de dettes contractées aux mêmes fins. »

Au regard de la jurisprudence précitée, la solution nous paraît fragile car la sté requérante ne peut nullement être regardée comme exploitant elle-même un bien immobilier au sens de la convention puisque c'est la SCI qui, le cas échéant, pourrait l'être.

Toutefois, le protocole qui accompagne la convention et en fait partie intégrante précise : « **2.** *En ce qui concerne l'article 6, les revenus d'actions, de parts et de participations dans une société ou une personne morale possédant des biens immobiliers situés dans un Etat, qui, selon la législation de cet Etat, sont soumis au même régime fiscal que les revenus de biens immobiliers, sont imposables dans cet Etat.* » Le ministre ne se prévaut pas de cette stipulation pour défendre la solution du TA et ne fait donc aucun effort pour vous en livrer les clés d'interprétation. Nous ne sommes pas du tout certain que cette stipulation soit d'un grand secours dans le présent litige car son champ d'application épouse celui de l'article 6. Or, s'il fallait se placer du point de vue de la SCI, nous aurions plutôt tendance à considérer que celle-ci tire des gains de l'aliénation de biens immobiliers au sens de l'article 13 de la convention.

Il faut donc en revenir à l'article 22 de la convention, « Autres revenus » selon lequel : « **1.** *Les éléments du revenu d'un résident d'un Etat, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente convention ne sont imposables que dans cet Etat.* **2.** *Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas aux revenus autres que les revenus provenant de biens immobiliers tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, lorsque le bénéficiaire de tels revenus, résident d'un Etat exerce dans l'autre Etat, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des revenus s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant les cas, sont applicables. »*

A vrai dire, nous ne voyons pas pourquoi le 1 de cet article ne serait pas applicable, une fois éliminé le verrou de l'article 6 et le ministre ne fait d'ailleurs aucun effort pour vous l'expliquer. Le résident de l'Etat contractant que vise ce texte est bien ici la sté norvégienne et aucun article de la convention ne traite du revenu qu'elle reçoit de France. Par ailleurs, sa situation ne relève pas des exceptions du 2 dès lors qu'elle n'a pas d'autre activité en France que la détention des parts de la SCI.

Nous pensons en définitive que l'imposition en France est infondée.

PCMNC à la décharge de l'imposition demeurant en litige, à la réformation du jugement attaqué en ce qu'il a de contraire et à la mise à la charge de l'Etat de la somme de 3 000 euros au titre des FIR.