

**N° 367234**

**Ministre délégué, chargé du budget et autres**

**3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections réunies**

**Séance du 29 septembre 2014**

**Lecture du 20 octobre 2014**

## **CONCLUSIONS**

### **M. Vincent DAUMAS, rapporteur public**

La présente affaire concerne l'imposition d'une plus-value immobilière réalisée en 2006. Comme souvent en matière fiscale, sa résolution implique de se replacer dans un cadre normatif qui n'est plus exactement celui en vigueur et qui n'est pas un modèle de clarté rédactionnelle.

En vertu des dispositions combinées de l'article 150 U, du II de l'article 150 VF et de l'article 200 B du code général des impôts, dans leur rédaction applicable à ce litige, les plus-values immobilières réalisées par les personnes physiques ou par les groupements relevant du régime fiscal des sociétés de personnes à la suite de cessions à titre onéreux sont imposées à l'impôt sur le revenu hors barème, au taux proportionnel de 16 %<sup>1</sup>. Ce taux est porté à 33 % lorsque la plus-value est réalisée par des associés de sociétés de personnes dont le siège est situé en France qui ne sont pas fiscalement domiciliés dans un Etat membre de l'Union européenne (UE) ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention fiscale qui contient une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale – nous parlerons par la suite, pour simplifier, des associés résidents d'« Etats tiers ».

Les groupements relevant du régime des sociétés de personnes dont le siège social est situé en France mais dont certains associés n'y sont pas domiciliés sont par ailleurs soumis aux dispositions particulières de l'article 244 bis A du CGI. Celles-ci leur imposent le paiement d'un prélèvement d'un tiers sur les plus-values résultant de la cession d'immeubles, au prorata des droits sociaux détenus par leurs associés qui ne sont pas domiciliés en France<sup>2</sup>. Par dérogation, le taux d'un tiers est ramené à 16 % lorsque les associés sont résidents d'un Etat membre de l'UE ou d'un autre Etat partie à l'accord sur l'EEE lié à la France par une clause d'assistance administrative en matière fiscale. Ce prélèvement, dû par le groupement et non par ses associés, est libératoire de l'impôt sur le revenu dû par ces derniers. Vous observerez que le taux du prélèvement acquitté par la société de personnes en vertu de

---

<sup>1</sup> Ces dispositions s'appliquent sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires agricoles et aux bénéficiaires non commerciaux.

<sup>2</sup> Ces dispositions ne s'appliquent pas aux cessions réalisées par les personnes, sociétés ou groupements qui exploitent en France une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou y exercent une profession non commerciale à laquelle l'immeuble cédé est affecté.

l'article 244 bis A est le même que celui de l'impôt dû par ses associés, tel qu'il découle de l'article 200 B – ce qui est cohérent.

Enfin signalons que la taxation des plus-values immobilières réalisées directement par des personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France est elle aussi réglée par les dispositions de l'article 244 bis A du CGI, et non par celles des articles 150 U et 200 B. Ces personnes sont également soumises au prélèvement d'un tiers, ramené par dérogation à 16 % lorsqu'elles sont résidentes d'un Etat de l'UE ou partie à l'accord sur l'EEE ayant souscrit une clause d'assistance administrative en matière fiscale.

La SCI Saint-Etienne, dont le siège est à Grenoble, a vendu par acte du 21 juin 2006 un immeuble qu'elle détenait à Saint-Etienne-de-Geoirs, dans l'Isère. Ses deux associés sont M. A... et son épouse, dont il est constant qu'ils sont fiscalement domiciliés en Suisse. La plus-value constatée à l'occasion de cette cession a été soumise au prélèvement d'un tiers, en application de l'article 244 bis A du CGI. La SCI a toutefois ensuite demandé que le taux d'imposition de cette plus-value fût ramené à 16 %. Après rejet de cette réclamation, le litige a été porté devant le tribunal administratif de Grenoble qui a rejeté les conclusions en décharge de la SCI et de ses associés, par un jugement publié à la Revue de jurisprudence fiscale (RJF 6/2012 n° 606). Par un arrêt du 29 janvier 2013, lui aussi publié à la RJF (6/2013 n° 680), la cour administrative d'appel de Lyon a toutefois inversé la solution en écartant l'application des dispositions de l'article 244 bis A, au motif de leur contrariété avec les stipulations du traité instituant la Communauté européenne qui protègent la libre circulation des capitaux. Le ministre se pourvoit en cassation contre cet arrêt, qui est fortement motivé, en soulevant deux moyens.

Avant de les examiner, il faut dire un mot des stipulations du traité dont la cour a fait application et de l'argumentation qui lui était soumise.

Vous savez que l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne (TCE), qui était alors en vigueur, devenu l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), pose le principe de la libre circulation des capitaux, non seulement entre les Etats membres de l'Union européenne, mais aussi entre ces Etats et les Etats tiers. Les auteurs du traité ont toutefois prévu deux réserves au principe de libre circulation, prévues respectivement aux articles 57 et 58 du TCE devenus 64 et 65 du TFUE. Selon la première de ces réserves, que l'on désigne couramment sous le nom de « clause de gel », les stipulations du traité ne portent pas atteinte à l'application aux pays tiers des restrictions aux mouvements de capitaux existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national, lorsqu'ils impliquent des « investissements directs, y compris les investissements immobiliers ». Selon la seconde de ces réserves, dite parfois « clause de sauvegarde »<sup>3</sup>, les stipulations du traité ne portent pas atteinte au droit qu'ont les Etats membres, d'une part, de prévoir des distinctions entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis, d'autre part, de prendre les mesures indispensables, notamment, pour faire échec aux infractions en matière fiscale.

---

<sup>3</sup> Terme qui n'est sans doute pas le mieux choisi compte tenu du risque de confusion qu'il fait naître avec les « mesures de sauvegarde » que peut adopter l'UE à l'égard de pays tiers, sur le fondement de l'article 59 du TCE (devenu article 66 du TFUE), en cas de mouvements de capitaux exceptionnels menaçant d'affecter gravement le fonctionnement de l'Union économique et monétaire.

Devant la cour administrative d'appel, les contribuables invoquaient la libre circulation des capitaux protégée par l'article 56 du TCE. Disons immédiatement, pour ne plus y revenir, que l'article 56 était bien invocable au vu des pièces du dossier soumis aux juges du fond : à aucun moment en effet les parties n'ont soutenu que la SCI ou ses associés auraient exercé une activité économique en lien avec le bien immobilier cédé qui aurait pu faire relever leur situation, en priorité, de la liberté d'établissement ou de la liberté de prestation de services également protégées par le droit de l'Union (sur le caractère subsidiaire de la libre circulation des capitaux par rapport aux autres libertés de circulation, voir par exemple CJCE grande chambre, 3 octobre 2006, Fidium Finanz, aff. C-452/04, points 48 à 50 ; CJCE grande chambre, 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, aff. C-524/07, points 26 à 35 ; CJCE 10 mai 2007, Lasertec, aff. C-492/04, points 25 à 28 ; CJUE 12 juillet 2012, Volksbank România, aff. C-602/10, points 68 à 71 ; voir aussi, dans votre jurisprudence, CE plénière, 11 avril 2014, *Ministre du budget c/ Mme L...*, n° 332885, à publier au Recueil, RJF 7/2014 n° 740, point 6). A l'invocation de l'article 56 du TCE, le ministre répondait par celles de la clause de sauvegarde et de la clause de gel des articles suivants. La cour a successivement écarté les deux. Relevons que le ministre ne discutait pas, devant la cour, la question de l'existence d'une restriction à la libre circulation des capitaux.

1. Le premier moyen de son pourvoi est formulé de manière quelque peu ambiguë. On ne sait pas trop s'il revient à contester l'existence d'une restriction à la libre circulation des capitaux, sur laquelle la cour s'est expressément prononcée pour l'admettre, ou s'il vise les motifs par lesquels la cour a écarté l'application de la clause de sauvegarde.

1.1. Même si l'argumentation présentée à l'appui du moyen se concentre sur le second terrain, il ne nous semble pas trop tard pour discuter, pour la première fois en cassation, du point de savoir si les dispositions de l'article 244 bis A constituent une restriction à la libre circulation des capitaux – il s'agit en effet d'une question relative au champ d'application de l'article 56 TCE.

Mais cette discussion, qui est tout de même bien tardive, ne vous mènera pas loin. Le ministre se borne en effet à faire valoir que les associés domiciliés en France d'une SCI dont le siège est situé en France doivent acquitter sur la plus-value immobilière réalisée par la SCI non seulement l'impôt sur le revenu au taux de 16 % mais aussi les prélèvements sociaux. Il en déduit que le taux d'imposition qu'ils supportent n'est pas si éloigné de celui d'un tiers auquel sont soumis les associés domiciliés dans des Etats tiers. Cette argumentation nous paraît inopérante : lorsqu'il s'agit de déterminer si une disposition fiscale constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, il y a lieu d'examiner l'effet de cette seule disposition, et non la situation fiscale d'ensemble du contribuable (voyez par exemple CJUE 10 mai 2012, *Santander Asset Management*, aff. C-338/11, points 15 à 18 ; tout récemment CJUE 4 septembre 2014, *Commission c/ République fédérale d'Allemagne*, aff. C-211/13, points 40 à 44 ; et dans votre jurisprudence, à propos des dispositions de l'article 164 C du CGI, la récente décision de plénière précitée du 11 avril 2014, point 7). Des considérations tenant à l'architecture d'ensemble du système fiscal peuvent bien sûr être prises en compte mais elles ne trouvent leur place que dans une étape ultérieure du raisonnement, lorsqu'une raison impérieuse d'intérêt général tirée de la cohérence du système fiscal est invoquée pour tenter de démontrer la compatibilité de la restriction avec le traité (voir par exemple *Commission c/ Allemagne*, précité, points 54 à 57). Observons, en tout état de cause, que même en ajoutant au taux de 16 % applicable à l'époque aux résidents celui des

contributions sociales, soit 11 %, on parvient à un taux global de 27 % : le différentiel de 6 % qui apparaît entre résidents et non-résidents ne nous paraît pas si faible qu'il doive être regardé, ainsi que le soutient le ministre, comme insusceptible de dissuader un investisseur. Bref, dès lors que la disposition en cause est de nature à dissuader les non-résidents d'acquérir ou de détenir en France des immeubles, nous n'avons pas d'hésitation à confirmer les motifs par lesquels la cour a jugé qu'elle constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, prohibée en principe par l'article 56 du TCE.

1.2. Sur le terrain de la clause de sauvegarde de l'article 58, la cour a examiné successivement les deux possibilités de restriction aux mouvements de capitaux que le traité ménage aux Etats membres. Elle a jugé, d'une part, que la différence de taux d'imposition en fonction du lieu de résidence fiscale des associés instaurée par les dispositions de l'article 244 bis A du CGI ne pouvait être regardée comme une mesure indispensable à la lutte contre les infractions en matière fiscale et à la préservation de l'efficacité des contrôles fiscaux. Elle a jugé, d'autre part, que cette différence de taux d'imposition n'était pas justifiée par une différence objective de situation et que l'administration ne faisait état avec précision d'aucune raison impérieuse d'intérêt général.

Le pourvoi du ministre ne critique pas le premier motif – il renonce donc, semble-t-il, à vous convaincre que l'article 244 bis A est un outil de lutte contre la fraude fiscale. Il ne se prévaut pas non plus d'une autre raison impérieuse d'intérêt général susceptible de justifier la différence de traitement résultant de l'application de ces dispositions. Il soutient en revanche que la cour a commis une erreur de droit dans l'appréciation de l'existence d'une différence de situation susceptible de justifier cette différence de traitement. Selon le ministre, la cour a comparé la situation d'une SCI française dont les associés sont résidents de France ou d'un pays de l'UE ou d'un autre pays membre de l'EEE ayant conclu une clause d'assistance administrative en matière fiscale avec la situation d'une SCI française dont les associés seraient résidents d'un Etat tiers. D'après le moyen soulevé, ce n'est pas la bonne manière de faire : dès lors que le critère de différenciation utilisé par l'article 244 bis A du CGI est la résidence des associés de la SCI, la cour aurait dû comparer la situation d'un associé résident de France, d'un pays de l'UE ou d'un pays de l'EEE ayant conclu une clause d'assistance avec celle d'un autre associé de cette même SCI.

Nous allons vous dire pourquoi nous ne croyons pas cette critique fondée. Auparavant, un petit détour par la jurisprudence de la CJUE sur la clause de sauvegarde s'impose.

Une lecture rapide de l'article 58 du TCE peut faire croire qu'il ouvre aux Etats membres de larges possibilités de différenciation entre les contribuables selon leur lieu de résidence. En réalité, il n'en est rien : si ces stipulations admettent expressément un traitement différencié en fonction de la résidence, c'est à la condition qu'il ne s'agisse ni d'un « moyen de discrimination arbitraire » ni d'une « restriction déguisée à la libre circulation des capitaux » (§ 3 de l'article 58 TCE). Comme le rappelaient récemment Edouard Crépey devant votre plénière fiscale<sup>4</sup> et Emilie Bokdam-Tognetti dans une chronique parue à la RJF<sup>5</sup>, la Cour de justice a clairement exclu que la clause de sauvegarde puisse être interprétée comme autorisant automatiquement toute différence de traitement fondée sur la résidence

---

<sup>4</sup> Voir ses conclusions, parues au BDCF 7/2014 n° 75, sur la décision de plénière du 11 avril 2014 précitée.

<sup>5</sup> « Libre circulation des capitaux et pays tiers : la fragilité du permafrost », RJF 4/2014.

(pour ne reprendre qu'un exemple, voyez CJUE 10 février 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH et Osterreichische Salinen AG, aff. C-436/08 et C-437/08, RJF 5/2011 n° 666, points 55 à 58). Pour qu'une réglementation fiscale opérant une distinction entre les contribuables résidents et les contribuables non-résidents puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut, selon la Cour de justice, que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou qu'elle soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général ; en outre, pour être justifiée, la différence de traitement ne doit pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour que l'objectif poursuivi par la réglementation en cause soit atteint (voyez par exemple CJUE 31 mars 2011, Ulrich Schröder, aff. C-450/09, RJF 6/2011 n° 764, point 35 ; et la décision précitée *Commission c/ Allemagne*, points 45 à 47).

Vous constaterez, ce rappel effectué, que la cour administrative d'appel de Lyon s'est inscrite dans le cadre jurisprudentiel posé par la Cour de justice. Reste à voir si, comme le soutient le ministre, elle a commis une erreur de méthode en écartant l'existence d'une différence objective de situation.

Nous ne le croyons pas. Si la cour s'est placée spontanément du point de vue de la société de personnes, c'est sans doute parce que c'est elle le redevable du prélèvement prévu par l'article 244 bis A du CGI – la cour a d'ailleurs commencé par le rappeler au point 4 de son arrêt. Et quoi qu'il en soit, la cour a bien pris en considération le critère de distinction utilisé par ces dispositions, c'est-à-dire le lieu de résidence des associés de la SCI. Qu'elle compare la situation de deux SCI dont les associés sont traités différemment par application de ce critère ou qu'elle examine la situation d'une même SCI dont les associés sont traités différemment nous paraît indifférent. Dans un cas comme dans l'autre la question posée est la même. C'est celle de savoir si un associé d'une SCI ayant son siège en France qui réside en France, dans un pays de l'UE ou dans un autre pays de l'EEE ayant conclu une clause d'assistance administrative est placé dans une situation objectivement différente, au regard de l'imposition de la plus-value immobilière réalisée par l'intermédiaire de la société, par rapport à celle d'un associé résident d'un pays tiers. Il nous semble donc que le moyen, qui reproche à la cour une erreur qu'elle n'a pas commise, ne peut qu'être écarté.

Nous avons d'autant moins d'hésitation à vous proposer d'écarter le moyen que le ministre ne l'utilise, en réalité, que comme un levier par lequel il prétend réintroduire dans le débat le poids représenté, pour l'associé résident de France, par les prélèvements sociaux. Or vous avez au contraire jugé, dans un cas très proche, que pour apprécier si résidents et non-résidents sont dans une situation objectivement comparable au regard d'une imposition due à raison de la détention d'un bien immobilier, « il y a lieu (...) de comparer les situations respectives des personnes résidentes et non résidentes au regard de la seule disposition entravant la libre circulation des capitaux, quelles que soient par ailleurs leurs situations d'ensemble au regard des impositions dues en France, y compris les impositions dont les personnes résidentes sont seules redevables » (c'est là encore votre décision de plénière précitée du 11 avril 2014, point 7). Vous avez de surcroît jugé dans ce précédent « que sont comparables, pour établir une imposition à raison de la détention d'un bien immobilier, les situations des personnes physiques résidentes et non résidentes ». Dans la présente affaire est certes en cause une imposition due, non à raison de la détention d'un bien immobilier mais à raison de sa cession. Toutefois nous ne voyons rien qui conduise à raisonner différemment.

2. Voyons maintenant ce que la cour a jugé sur le terrain de la « clause de gel » de l'article 57 du TCE.

La cour de Lyon ne s'est pas prononcée sur le champ d'application *ratione materiae* de la clause de gel, c'est-à-dire sur la question de savoir si le bien immobilier cédé par la SCI Saint-Etienne avait constitué un « investissement direct » au sens des stipulations de l'article 57 du TCE – vous savez que des précisions ont été récemment apportées sur ce point par la jurisprudence (CJUE 17 octobre 2013, Yvon Welte, aff. C-181/12, points 34 et 35 ; CE 26 décembre 2013, Ministre c/ M. et Mme K..., n° 360488, aux tables du Recueil, RJF 4/2014 n° 419).

Pour refuser à l'administration le bénéfice de cette clause, la cour a seulement pris position sur son champ d'application *ratione temporis*. Elle a jugé à cet égard que la restriction aux mouvements de capitaux résultant de l'article 244 bis A du CGI n'avait été introduite, s'agissant d'une plus-value réalisée par une société de personnes dont le siège est en France, que par la loi de finances rectificative pour 2004<sup>6</sup>, soit postérieurement à la date du 31 décembre 1993, qui est celle à laquelle s'apprécie l'existence des restrictions susceptibles d'être couvertes par la « clause de gel ». La cour en a déduit que la restriction en cause n'avait pas fait partie de l'ordre juridique interne d'une manière ininterrompue depuis cette date et, par suite, qu'elle n'était pas couverte par cette clause<sup>7</sup>.

Relevons que, là encore, la cour administrative d'appel s'est parfaitement inscrite dans le cadre jurisprudentiel posé par la CJUE. Celle-ci juge en effet 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'Etat membre concerné d'une manière ininterrompue depuis cette date. Ne sont donc pas couvertes les restrictions existant au 31 décembre 1993 que les Etats membres auraient supprimé postérieurement à cette date avant de les réintroduire (voyez par exemple CJCE grande chambre, 18 décembre 2007, Skatteverket c/ A., aff. C-101/05, RJF 3/2008 n° 378, point 48 ; CJUE 5 mai 2011, Prunus SARL et Polonium SA, aff. C-384/09, RJF 7/2011 n° 910, point 34). Ajoutons que, pour apprécier le maintien dans l'ordre juridique d'une restriction, la Cour ne s'arrête pas à d'éventuelles modifications de détail de la réglementation en cause : elle examine si, en substance, la restriction a été maintenue ou abandonnée (voir par exemple CJUE 11 février 2010, Fokus Invest AG, aff. C-541/08, point 42 ; CJUE 10 avril 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, aff. C-190/12, point 48).

A l'appui de son moyen d'erreur de droit, le ministre fait valoir que la différence de traitement entre résidents et non-résidents en matière d'imposition des plus-values immobilières remonte à la loi du 19 juillet 1976<sup>8</sup>, soit une date antérieure au 31 décembre 1993. Selon lui, les associés non-résidents de sociétés de personnes sises en France auraient depuis lors, et de manière ininterrompue, été soumis au prélèvement d'un tiers

<sup>6</sup> Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004, article 50.

<sup>7</sup> Notons qu'il n'y a pas de contradiction entre cette solution et celles retenues par la cour administrative d'appel de Versailles dans ses arrêts des 7 juin 2012 (Ministre du budget c/ M. R..., n° 11VE03607, C+, RJF 10/2012 n° 969) et 9 juillet 2013 (Colombus Extension Company, n° 11VE00535, inédite). Ces arrêts portaient en effet sur le cas de personnes directement soumises au prélèvement d'un tiers (personne physique dans le premier cas, personne morale dans le second).

<sup>8</sup> Loi n° 76-660 du 19 juillet 1976 portant imposition des plus-values et création d'une taxe forfaitaire sur les métaux précieux, les bijoux, les objets d'art, de collection et d'antiquité, article 8, III.

sur les plus-values immobilières réalisées par la société de personnes. Les modifications introduites par la loi de finances rectificative pour 2004 n'auraient fait qu'explicitement l'état du droit antérieur.

Cette argumentation ne nous convainc pas.

Il est vrai que, dans son principe, l'assujettissement à un prélèvement d'un tiers sur les plus-values immobilières réalisées par des personnes physiques ou morales non résidentes remonte à la loi du 19 juillet 1976. Toutefois, ses dispositions ne disaient rien du cas particulier des plus-values réalisées par des non-résidents par l'intermédiaire de sociétés de personnes ayant leur siège en France.

Surtout, le régime d'imposition des plus-values immobilières a été réformé en profondeur par la loi de finances pour 2004<sup>9</sup>, les plus-values des particuliers étant à cette occasion sorties du barème pour être imposées à l'impôt sur le revenu à un taux proportionnel. Si les dispositions de l'article 244 bis A du CGI prévoyaient alors toujours l'assujettissement au prélèvement d'un tiers des plus-values réalisées par les non-résidents, elles n'étaient pas plus explicites sur le traitement fiscal des plus-values réalisées par ces non-résidents par l'intermédiaire de sociétés de personnes ayant leur siège en France. Vous avez confirmé il y a peu la portée du principe de « transparence fiscale » des sociétés de personnes au regard des règles de territorialité de l'impôt (CE plénière, 11 juillet 2011, Société Quality Invest, n° 317024, au Recueil, RJF 10/2011 n° 1063). Il en découle que, si l'impôt dû à raison des résultats de la société de personnes est mis à la charge de ses associés, cet impôt est déterminé au niveau de la société, qui est dans cette mesure un sujet fiscal et considérée, au regard des stipulations des conventions fiscales internationales, comme résidente de l'Etat dans lequel elle a son siège. Il nous semble qu'il faut en déduire, contrairement à ce que soutient le ministre, que les plus-values immobilières réalisées par des sociétés de personnes ayant leur siège en France devaient se voir appliquer le régime de taxation des résidents découlant des dispositions des articles 150 U à 150 VH, quel que fût le lieu de résidence de leurs associés. C'est-à-dire, en vertu des dispositions de l'article 200 B dans sa rédaction alors applicable, être soumises dans tous les cas au taux de 16 %. C'est, au demeurant, l'interprétation que le ministre lui-même faisait de l'état du droit résultant de l'intervention de la loi de finances pour 2004 (voyez son instruction référencée 8 M-1-04 au Bulletin officiel des impôts n° 7 du 14 janvier 2004, fiche n° 14, §§ 28-29 et le tableau récapitulatif figurant au C).

Par conséquent, la loi de finances rectificative pour 2004 ne nous paraît pas s'être bornée à explicitement l'état du droit antérieur. En introduisant aux articles 200 B et 244 bis A du CGI des dispositions traitant expressément du cas des plus-values immobilières réalisées par des sociétés de personnes ayant leur siège en France et dont tout ou partie des associés résident hors de France, pour les imposer en principe au taux d'un tiers, le législateur a introduit une différence de traitement qui n'existait pas auparavant. C'est du reste l'analyse que faisait le législateur lui-même, comme cela ressort sans ambiguïté des travaux préparatoires de la loi de finances rectificative pour 2004 : d'après ces travaux, le projet de loi avait pour objet de mettre fin à une distorsion existant dans l'imposition des plus-values immobilières des non-résidents, selon que l'immeuble était cédé directement (imposition à

---

<sup>9</sup> Loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004, article 10.

33 %) ou par le biais d'une société de personnes (imposition à 16 %) <sup>10</sup>. Enfin, signalons que le ministre avait lui-même indiqué, dans une instruction du 4 août 2005 <sup>11</sup>, que les dispositions de l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 avaient complété l'article 244 bis A et qu'« ainsi, à compter du 1er janvier 2005, le prélèvement s'applique aux sociétés ou groupements dont le siège social est situé en France et qui relèvent des articles 8 à 8 ter au prorata des droits sociaux détenus par des associés qui ne sont pas domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France » (nous soulignons).

Si vous nous suivez vous écarterez également le second moyen du pourvoi du ministre.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi et à ce que l'Etat verse à la SCI Saint-Etienne une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

---

<sup>10</sup> Voir notamment le rapport de M. Carrez présenté au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, doc. AN 12<sup>e</sup> législature n° 1976, pp. 173-174.

<sup>11</sup> Instruction référencée 8 M-1-05 parue au BOI n° 135 du 4 août 2005 (également parue au Feuilleton rapide Francis Lefebvre 41/05 n° 1).