

P A T R I C K M I C H A U D

CABINET D'AVOCATS
ANCIEN MEMBRE DU CONSEIL DE L'ORDRE



LES SOPARFI

ET

L'INVESTISSEMENT IMMOBILIER

EN FRANCE

LES SOPARFI ET L'INVESTISSEMENT IMMOBILIER EN FRANCE

LES QUESTIONS A VERIFIER

I LES DROITS SUR LE CAPITAL

A L ISF

B LA TAXE DE 3%

C LES DROITS DE SUCCESSION

II LES DROITS EN CAS DE CESSON DES ACTIONS

III PLUS-VALUES DE CESSON IMMOBILIERE

A EN CAS DE DETENTION DIRECTE

- EN CE QUI CONCERNE LES MARCHANDS DE BIENS

- EN CE QUI CONCERNE LES AUTRES PLUS-VALUES IMMOBILIERES

**-TRANSFERT DES PARTS D'UNE SCI FRANCAISE DANS UNESOPARFI
LUXEMBOURGEOISE**

B EN CAS DE DETENTION INDIRECTE

La question de la résidence fiscale des sociétés de personnes

I LES DROITS SUR LE CAPITAL

NOUVEAU Lire

Article 750 ter 2° du Code général des impôts [Art_750_ter.doc](#)

[Instruction 7 G-5-99 du 26 avril 1999](#)

[Doctrines administratives 7 G-2141 du 20 décembre 1996](#)

<http://etudesfiscalesinternationales.blogspot.com/archive/2007/04/22/immeubles-detenus-en-france-par-des-non-residents.html>

A L ISF

Les personnes physiques qui n'ont pas en France leur domicile fiscal ne sont pas imposables sur leurs placements financiers.

Ne sont pas considérées comme placements financiers

-les actions ou parts détenues par ces personnes dans une société ou personne morale dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits immobiliers situés sur le territoire français, et ce à proportion de la valeur de ces biens par rapport à l'actif total de la société.

- les actions, parts ou droits détenus directement ou **indirectement à plus de 50 %** par des non-résidents dans des personnes morales ou organismes propriétaires d'immeubles ou de droits réels immobiliers situés en France mentionnées à l'article 750 ter, 2° du CGI

ATTENTION : quelques rares conventions dont celle du Luxembourg, considèrent que les parts ou les actions de SPI sont des VALEURS MOBILIERES imposables dans l'Etat du domicile de l'associé ...les praticiens comprendront

B LA TAXE DE 3%

Les personnes morales françaises ou étrangères, quelle que soit leur forme (sociétés de personnes ou de capitaux, associations, etc.) qui, directement ou par personne interposée, **possèdent un ou plusieurs immeubles en France** (ou des droits réels sur ces immeubles) sont redevables d'une **taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale** de ces immeubles ou droits.

Est considérée comme une **personne interposée** toute personne morale qui détient une participation, quelles qu'en soient la forme et la quotité, dans une autre personne morale propriétaire de biens ou droits immobiliers situés en France (interposition simple) ou qui détient une participation dans une troisième personne morale, elle-même propriétaire

des biens ou droits, ou interposée dans une chaîne de participations (interposition multiple), quel que soit le nombre de personnes morales interposées.

Echappent à la taxe de 3 % :

a. les sociétés (et autres personnes morales) dont les immeubles situés en France représentent **moins de 50 % des actifs français**. Pour calculer la limite de 50 %, on ne retient pas les **immeubles affectés** par les sociétés (ou la personne interposée) à leur propre **activité professionnelle** autre qu'immobilière ; ainsi les immeubles des marchands de biens et des promoteurs immobiliers sont pris en compte pour déterminer le seuil de 50 % mais sont normalement exonérés de la taxe

b. les **sociétés** ayant leur siège dans un pays ou territoire ayant conclu avec la France une **convention fiscale d'assistance administrative** en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales à condition qu'elles souscrivent **chaque année une déclaration** n° 2746. Cet imprimé doit parvenir à l'administration au plus tard le 15 mai et indiquer le lieu de situation de leurs immeubles, leur consistance et leur valeur vénale au 1^{er} janvier ainsi que l'identité de leurs associés et le nombre d'actions ou de parts détenues par chacun ;

c. les personnes morales qui ont leur **siège de direction effective en France** et les **autres personnes morales** qui, en vertu d'un traité, bénéficient d'une clause d'égalité de traitement lorsqu'elles communiquent chaque année (au vu d'une déclaration n° 2746 à souscrire au plus tard le 15 mai), ou prennent, dans les deux mois suivant la date d'acquisition de l'immeuble ou de la participation, l'**engagement de communiquer** à l'administration, sur sa demande, certaines informations concernant le ou les immeubles et les associés.

Les sociétés immobilières qui souscrivent chaque année une déclaration n° 2072 (SCI) ou une déclaration n° 2038 (Soc copropriété) n'ont pas à produire cet engagement ;

Selon l'administration, la clause d'égalité de traitement doit présenter les caractéristiques suivantes :

- elle doit être applicable aux nationaux et non aux seules personnes physiques ;
- les nationaux doivent être définis dans la convention comme incluant les personnes morales ;
- elle doit viser expressément les impôts de toute nature ou dénomination (D. adm. 7 Q-2112 n° 16).

ATTENTION ; sur la définition du siège de direction en France lire arrêt **CA Aix en Provence 3 juin 2004 aff Manhattan holding**

d. les sociétés dont les actions sont admises aux négociations sur un **marché réglementé** (CGI art. 990 E, 4°) ;

e. les organisations internationales, les Etats souverains et les institutions publiques ;

f. les **caisses de retraite et autres organismes à but non lucratif** qui exercent une activité désintéressée de caractère social, philanthropique, éducatif ou culturel et qui établissent que cette activité justifie la propriété des immeubles ou droits immobiliers.

ATTENTION

Une société luxembourgeoise qui a souscrit des déclarations de taxe annuelle de 3 % sur les immeubles de certaines personnes morales prévue à l'article 990 D du CGI pour les années 1995 à 1998, **déclarations qui comportent des erreurs** ou des **omissions**, est mal fondée à invoquer, pour voir déclarer la procédure la concernant irrégulière, la **réponse ministérielle du 13 mars 2000** relative aux personnes morales dont le siège est situé dans un pays ayant conclu une convention comportant une clause d'assistance administrative qui prescrit l'envoi d'une mise en demeure par l'administration en cas de défaut de dépôt de la déclaration nécessaire pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 990 E, 2° du CGI, dès lors que cette réponse n'envisage pas le cas des sociétés qui ont souscrit des déclarations de taxe annuelle de 3 % incomplètes ou erronées.

CA Paris 4 juillet 2002 n° 01-2344, 1^e ch. sect. B, SA Mediterranean and Pacific Luxembourg Finance Company : RJF 11/03 n° 1323.(lire in fine)

C LES DROITS DE SUCCESSION

Lorsque le défunt est domicilié à l'étranger et que le bénéficiaire l'est également, les valeurs mobilières étrangères échappent, en principe, aux droits de succession.

Toutefois, sont considérées comme partiellement françaises (et sont donc partiellement imposables) **les actions ou parts de sociétés étrangères non cotées** dont l'actif est constitué pour plus de 50 % d'immeubles ou de droits immobiliers situés en France (c'est-à-dire, selon l'administration, lorsque la valeur de ces biens représente plus de 50 % de l'actif social situé en France : D. adm. 7 G-2141 n° 24).

Pour l'appréciation du pourcentage de 50 %, les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ne sont pas pris en compte.

Ces actions ou parts sont imposables à concurrence de la proportion existant entre la valeur des immeubles situés en France, d'une part et celle de l'actif total de la société situé tant en France qu'à l'étranger d'autre part.

Les droits sont dus même si la société a été assujettie à la taxe de 3 %

Sont également imposables les **immeubles** (ou droits immobiliers) **détenus** en France par des non-résidents **par l'intermédiaire** de toute **personne morale** ou organisme dans lequel le défunt détenait directement ou indirectement plus de la moitié des actions, parts ou droits.

La valeur des immeubles (ou droits immobiliers) situés en France n'est retenue qu'à proportion de la valeur de ces biens dans l'actif total de l'organisme ou de la personne morale concerné.

Les immeubles affectés par la société à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale ne sont pas pris en considération.

ATTENTION : un certain nombre de conventions fiscales, dont celle avec la suisse considère que les parts ou les actions de SPI sont des VALEURS MOBILIERES imposables dans l'Etat du domicile de l'associé décédé alors même que les héritiers sont domiciliés en France ...les praticiens comprendront

II LES DROITS EN CAS DE CESSIION DES ACTIONS

L'article 39 de la loi de finances pour 1999 a modifié l'article 726 du CGI afin d'assujettir au droit d'enregistrement de 4,80 % les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière (Inst. 1^{er} juin 1999, 7 A-1-99 n° 83 ; D. adm. 7 D-5112 n° 14, 15 juin 2000).

Il n'y a pas lieu, à cet égard, de distinguer selon la nature des participations (actions ou parts sociales).

Aux termes de l'article 726, I-2° du CGI sont assujetties à un droit d'enregistrement au taux de 4,80 % les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière au sens de la définition donnée par cet article.

Est ainsi visé tout groupement, quelles que soient sa forme, sa dénomination et sa nationalité, qui dispose d'une **personnalité juridique distincte de celle de ses membres** et dans laquelle ces derniers disposent d'une **participation**. D. adm. 7 D-5112 n° 15, 15 juin 2000.

Composition de l'actif de la personne morale

La prépondérance immobilière s'apprécie au regard de la composition de l'actif de la personne morale au jour de la cession ou au cours de l'année précédant la cession des participations. D. adm. 7 D-5112 n° 17, 15 juin 2000.

« Sont à **prépondérance immobilière** les personnes morales non cotées en bourse françaises ou étrangères, dont l'actif brut total est constitué pour plus de la moitié d'immeubles ou de droits immobiliers sis en France, ou de participations dans des personnes morales non cotées en bourse françaises ou étrangères, elles-mêmes à prépondérance immobilière.

Ce dispositif s'applique quel que soit le nombre de **personnes morales** à prépondérance immobilière **qui s'interposent** pour qualifier de personne morale à prépondérance immobilière la personne morale dont les titres sont cédés.

Il y a donc lieu de retenir pour apprécier la prépondérance immobilière d'une personne morale :

s **Au numérateur** :

- d'une part, la valeur des immeubles et des droits réels immobiliers qu'elle possède en France, et ce quelle que soit l'utilisation qu'elle en fait, c'est-à-dire qu'elle les affecte ou non à sa propre exploitation ;

- d'autre part, la valeur des participations qu'elle détient dans des personnes morales à prépondérance immobilière. Il est rappelé que les participations dans des sociétés cotées, dans des sociétés d'habitations à loyer modéré et dans des sociétés d'économie mixte exerçant une activité de construction et de gestion de logements sociaux ne sont pas

regardées comme des participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière.

s **Au dénominateur** : la valeur brute réelle de la totalité des éléments d'actif français ou étrangers. Il convient donc d'y faire figurer notamment, outre les actifs retenus au numérateur, la valeur des immeubles et droits immobiliers situés à l'étranger, et les participations dans des personnes morales qui ne sont pas à prépondérance immobilière. D. adm. 7 D-5112 n° 17 et 18, 15 juin 2000.

les **immeubles affectés par la société à sa propre exploitation** sont pris en compte pour l'appréciation de la prépondérance immobilière contrairement à ce qui est prévu en matière de plus-values pour l'application du régime de l'article 150 A bis du CGI

Les **éléments d'actif** doivent être **estimés** à leur valeur vénale.

L'**appréciation** de la prépondérance immobilière s'effectue **au jour de la cession, ou à tout moment au cours de l'année précédant** la cession des participations en cause. En conséquence, même si au jour de la cession la personne morale concernée n'est pas à prépondérance immobilière, il convient de s'assurer qu'elle ne l'a pas été à un moment quelconque au cours de l'année précédant la cession.

Cela étant, il n'y a pas lieu de considérer comme étant à prépondérance immobilière la personne morale qui a perdu cette qualité du fait de la **cession, au cours de l'année précédant** la cession de ses propres titres, des **immeubles, droits immobiliers** sis en France ou **participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière** qu'elle détenait à son actif D. adm. 7 D-5112 n° 20 et 21, 15 juin 2000.

Enregistrement obligatoire

En application des dispositions des articles 635, 2-7° bis et 639 du CGI, les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière au sens du dernier al. de l'article 726, I-2° du code précité sont soumises obligatoirement à l'enregistrement qu'elles soient ou non constatées par un acte.

Lorsque ces **mutations** sont **constatées par un acte**, l'acte doit être présenté à la formalité de l'enregistrement dans le mois de sa date à la recette des impôts dont dépend le domicile de l'une des parties contractantes.

A **défaut d'acte**, les cessions de participations dans des personnes morales à prépondérance immobilière doivent être enregistrées selon les mêmes modalités que celles prévues pour l'enregistrement obligatoire des cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires des sociétés non cotées en bourse

Le droit de cession de droits sociaux est assis sur le **prix exprimé** et le capital des charges qui peuvent s'ajouter au prix ou sur une **estimation des parties** si la valeur réelle est supérieure au prix augmenté des charges (CGI art. 726, II).

Bien entendu, l'administration a la possibilité d'asseoir en définitive le droit de cession de droits sociaux sur la **valeur vénale réelle** lorsqu'elle est supérieure au prix déclaré ou à l'estimation des parties. D. adm. 7 D-512 n° 13, 15 juin 2000.

En c cas de déclaration, la prescription se termine le 31 décembre de la troisième année de l'enregistrement, à défaut elle est de 10 ans.

III L IMPOSITION DES REVENUS ET PLUS VALUES

EN CAS DE DETENTION DIRECTE

Imposition des loyers

Les entreprises industrielles, commerciales et minières ne sont **imposables que dans l'Etat** sur le territoire duquel se trouve un **établissement stable** (*conv., art. 4, paragraphe 1*) (*Note 23 mai 1959 : BOCD 1959-II-841 p. 170*).

D'autre part, chaque Etat ne peut imposer que les revenus réalisés par les établissements stables situés sur son territoire (*art. 4, paragraphes 2 et 3*).

Mais il a été jugé que les **revenus** provenant **des domaines ruraux** acquis en France par une société de capitaux de droit luxembourgeois (SOPARFI)^o relèvent non de la catégorie des revenus fonciers visés à l'article 3 de la convention franco-luxembourgeoise mais de celle des bénéfices industriels et commerciaux visés à l'article 4. En l'absence d'établissement stable en France au sens de cet article, les conditions de nature à fonder l'imposition en France de ces revenus ne sont pas réunies (*CE 18 mars 1994 n° 79971, 9^e et 8^e s.-s., SARL « Société d'investissement agricole et forestier » : RJF 5/94 n° 530*).

En effet, la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 présente les mêmes caractéristiques que la convention franco-italienne du 29 octobre 1958 en ce qu'elle ne règle pas le cas des revenus immobiliers des entreprises industrielles et commerciales.

En l'absence de définition autonome donnée par la convention, le Conseil d'Etat applique la définition de droit interne qui range parmi les recettes commerciales les revenus des immeubles possédés par une entreprise industrielle ou commerciale. Selon le commissaire du Gouvernement, M. Ph. Martin, ce raisonnement n'avait pas lieu d'être modifié du fait que l'article de la convention franco-luxembourgeoise relatif aux revenus de biens immobiliers visait « les bénéfices des exploitations agricoles et forestières », ceux-ci étant en droit interne imposables comme bénéfices industriels et commerciaux lorsqu'ils sont perçus par des entreprises.

Attention, cette jurisprudence s'applique dans le cas d'un investissement direct ;

Dans le cadre de revenu provenant de parts de société civile immobilière. Une étude plus approfondie sera nécessaire .

En effet, l'administration pourra considérer que le fait même de l'existence d'une société immatriculée en France entraîne ipso facto un établissement stable en France.

PLUS-VALUES DE CESSION IMMOBILIERE

Plus-values immobilières réalisées en France par des résidents du Luxembourg.

- EN CE QUI CONCERNE LES MARCHANDS DE BIENS

Le prélèvement de l'article 244 bis du CGI de 50 % qui ne concerne que les seules entreprises non résidentes qui n'ont pas d'établissement en France, n'est en définitive jamais applicable aux profits de marchands de biens et de lotissements réalisés en France par les entreprises luxembourgeoises ou danoises. (*Zimmermann : AN 30-11-2004 n° 41773, ci-joint*).

- EN CE QUI CONCERNE LES AUTRES PLUS-VALUES IMMOBILIERES

Dans un arrêt du 18 mars 1994 (*ci-joint*), le Conseil d'Etat a jugé que la convention fiscale entre la France et le Luxembourg du 1^{er} avril 1958 ne prévoit pas de règle particulière pour l'imposition des **revenus immobiliers des entreprises industrielles et commerciales**.

Il y a donc lieu dans ces conditions de se référer aux dispositions du droit interne français qui rangent dans la catégorie des recettes commerciales les revenus tirés des immeubles possédés par des entreprises industrielles et commerciales.

Aux termes des dispositions de l'article 4 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise les revenus de telles entreprises ne sont imposables que dans l'Etat sur le territoire duquel se trouve un établissement stable.

La possession d'un immeuble n'emporte **pas** création d'un **établissement stable**.

Il s'ensuit que les revenus tirés de biens immobiliers situés en France par des sociétés qui ont leur domicile fiscal au Luxembourg ne sont **pas imposables en France** à l'impôt sur les sociétés, à moins que ces biens immobiliers ne se rattachent effectivement à un établissement stable possédé en France par ces sociétés.

Publiant cet arrêt au BOI du 11 août 2000, l'administration l'a assorti des observations suivantes :

- Les conclusions de l'arrêt s'appliquent mutatis mutandis aux **plus-values tirées de la cession d'immeubles**. Les sociétés fiscalement domiciliées au Luxembourg ne sont donc **pas** redevables du **prélèvement du tiers** prévu à l'article 244 bis A du CGI.
- Pour obtenir l'exonération du prélèvement prévu à l'article 244 bis A les sociétés concernées doivent justifier qu'elles sont fiscalement domiciliées au Luxembourg au moyen d'une **attestation** établie en ce sens par l'administration fiscale luxembourgeoise.
- L'exonération du prélèvement du tiers emporte bien entendu **dispense d'accréditation du représentant** prévue au 3^e alinéa du I de l'article 244 bis A du CGI et à l'article 171 quater de l'annexe II au même Code (*Inst. 4 août 2000, 14 B-2-00 et 8 M-3-00*).

L'administration a confirmé dans une réponse du ministre à Mme Zimmermann : (AN 30-11-2004 n° 41773) sa position antérieure (instruction du 4 août 2000 -BOI 8-M-3-00) en précisant que les sociétés fiscalement domiciliées au Luxembourg ne sont pas

redevables du prélèvement du tiers prévu à l'article 244 bis A du CGI, alors même que les dites plus-values sont exonérées au Luxembourg.

En revanche, si l'activité immobilière de la société en France est constitutive d'un établissement stable, les plus-values seront imposables dans cet Etat à l'impôt sur les sociétés, conformément aux dispositions de l'article 209-I du code général des impôts.

TRANSFERT DES PARTS DES SCI DANS LA SOPARFI LUXEMBOURGEOISE

Ce transfert peut être réalisé soit par cession des parts avec paiement ou avec inscription en compte courant du prix ou par augmentation de capital par voie d'apport des parts,

Cette opération doit être effectuée à la valeur vénale des parts des SCI c'est-à-dire en tenant compte d'une part de la valeur des immeubles à l'actif et d'autre part des dettes soit compte courant soit emprunt au passif des SCI.

Le principe d'imposition : la cession à titre onéreux

I. Les gains nets retirés de cessions à titre onéreux de droits sociaux de sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter, dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens, sont soumis exclusivement au régime d'imposition des plus-values immobilières à condition que les SCI ne soient pas imposées à l'IS.

Pour l'application de cette disposition, sont considérées comme sociétés à prépondérance immobilière les sociétés dont l'actif est, à la clôture des trois exercices qui précèdent la cession, constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle par des immeubles ou des droits portant sur des immeubles, non affectés par ces sociétés à leur propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession non commerciale.

L'exception : l'échange de titre

Les dispositions visées ci-dessus **ne sont pas** applicables, **au titre de l'année de l'échange des titres**, aux plus-values réalisées dans le cadre d'une opération de fusion, de scission ou **d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés**.

Cette exception n'est pas applicable aux échanges avec soulte lorsque le montant de la soulte reçue par le contribuable excède 10 % de la valeur nominale des titres reçus.

Le sursis d'imposition peut s'appliquer en cas d'**apport** de valeurs mobilières ou de droits sociaux **à une société de capitaux ou assimilée établie hors de France** et soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés.

Dans ce cas, l'opération doit être réalisée dans un **État de l'Union européenne** ou dans un **État ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative** en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Par ailleurs, lorsque la société bénéficiaire de l'apport est établie hors de France, les critères relatifs à sa forme sociale et à son assujettissement à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés s'apprécient par comparaison avec la situation de sociétés établies en France. (*Inst. 13 juin 2001, 5 C-1-01 fiche 2 n° 9 à 11*).

L'exonération des revenus dans le cadre d'une SOPARFI

CE 18 mars 1994, n° 79971, 9^e et 8^e s.-s., SARL « Société d'investissement agricole et forestier ».

1° Les revenus provenant des domaines ruraux acquis en France par une société de capitaux de droit luxembourgeois relèvent non de la catégorie des revenus fonciers visés à l'article 3 de la convention franco-luxembourgeoise mais de celle des bénéficiaires industriels et commerciaux visés à l'article 4.

2° Des domaines ruraux donnés à bail ou utilisés par les dirigeants de la société étrangère ne constituent pas un établissement stable au sens de l'article 4, 1° de la convention.

MM. Rougevin-Baville, Prés. — Fabre, Rapp. — Ph. Martin, Comm. du Gouv.

Considérant que, dans le dernier état de ses conclusions, le ministre chargé du budget demande que la « société d'investissement agricole et forestier », que le tribunal administratif d'Orléans a déchargée de l'impôt sur les sociétés auquel elle avait été assujettie au titre de chacune des années 1977 et 1978, soit rétablie aux rôles de cet impôt à concurrence d'une fraction des droits initiaux, sur le fondement légal des dispositions de l'article 206-1 du CGI, substitué à celui des dispositions, alors en vigueur, de l'article 209 A du même Code primitivement retenu par ses services, au soutien du principe et pour la détermination du montant des impositions ;

Considérant qu'aux termes de l'article 3 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, modifiée par avenant du 8 septembre 1970 : « Les revenus des biens immobiliers et leurs accessoires, y compris les bénéficiaires des exploitations agricoles et forestières, ne sont imposables que dans l'Etat où les biens sont situés », et qu'aux termes du 1° de l'article 4 de la même convention : « Les revenus des entreprises industrielles, minières, commerciales ou financières ne sont imposables que dans l'Etat sur le territoire duquel se trouve un établissement stable » ;

Considérant que les revenus provenant des domaines ruraux acquis en France, en 1976 et en 1978, par la société de capitaux de droit luxembourgeois « société d'investissement agricole et forestier » relèvent, non de la catégorie des revenus fonciers visés à l'article 3 précité de la convention franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, mais de celle des bénéficiaires industriels et commerciaux visés à l'article 4 ; qu'il ne résulte pas de l'instruction que, durant les années 1977 et 1978, la « société d'investissement agricole et forestier » ait eu, en France, un « établissement stable » au sens du 4, 1° de la convention ; que le ministre ne peut utilement, invoquer, à cet égard, une inscription au registre du commerce et la désignation d'un fondé de pouvoir, auxquelles la société n'a procédé, en France, qu'au cours de l'année 1979 ; que, par suite, les conditions de nature à fonder l'imposition en France des revenus ci-dessus définis de la « société d'investissement agricole et forestier » ne sont pas réunies ; qu'il suit de là que le ministre chargé du budget n'est pas fondé à se plaindre de ce que, par le jugement

attaqué, le tribunal administratif a déchargé la « société d'investissement agricole et forestier » de la totalité des impositions auxquelles elle avait été assujettie ;

Décide : Rejet.

.../...

L'exonération des plus-values

Question N° : **41773** de **Mme Zimmermann Marie-Jo** (Union pour un Mouvement Populaire - Moselle)

Question publiée au JO le : **22/06/2004** page : **4587**

Réponse publiée au JO le : **30/11/2004** page : **9441**

Texte de la QUESTION :

Mme Marie-Jo Zimmermann attire l'attention de M. le ministre d'État, ministre de l'économie, des finances et de l'industrie sur le fait que de très nombreuses sociétés tentent d'établir leur siège social au Luxembourg pour se livrer en France à des activités immobilières en bénéficiant de l'exonération de la taxation des plus-values, dans les conditions envisagées en l'instruction du 4 août 2000 (BOI 8 M-3-00).

Il est demandé si le bénéfice de ce régime profite aux plus-values taxables dans le cadre des dispositions de l'article 244 bis du CGI si elles sont réalisées par une société anonyme domiciliée au Luxembourg. Le bénéfice de ce régime profite-t-il aux plus-values immobilières réalisées en France à titre occasionnel ou professionnel par des sociétés civiles possédant leur siège social au Luxembourg ?

Quelles conséquences le fisc français tire-t-il du fait que son homologue luxembourgeois ne taxe pas les plus-values immobilières réalisées en France par des sociétés luxembourgeoises à la suite de l'arrêt CA La Costa rendu par la cour administrative du Luxembourg du 23 avril 2002 ? Vu l'identité de rédaction entre l'article 4 de la convention franco-luxembourgeoise du 1er avril 1958 avec l'article 4 de la convention franco-danoise du 8 février 1957, est-il possible d'étendre l'application des solutions retenues dans l'instruction précitée du 4 août 2000. Il lui demande s'il peut en aller de même dans le cadre de la convention conclue le 19 juillet 1989 entre la France et les Émirats arabes unis et celle du 7 février 1982 avec le Koweït.

Texte de la RÉPONSE :

Le code général des impôts (CGI) prévoit dans ses articles 244 bis et 244 bis A un dispositif d'imposition particulier des profits immobiliers réalisés à titre habituel ou occasionnel par des non-résidents. Sous réserve des conventions fiscales, les profits immobiliers habituels réalisés par des personnes physiques ou morales établies hors de France sont soumis à un prélèvement de 50 %, recouvré lors de l'enregistrement de la cession (art. 244 bis du CGI).

Aux termes de l'article 244 bis A du CGI, les plus-values immobilières réalisées en France par des sociétés non résidentes sont imposées par voie de prélèvement à la source, sauf lorsqu'une convention fiscale retire à la France son droit d'imposer les plus-values immobilières réalisées par des sociétés de l'autre État. La très grande majorité des conventions fiscales signées par la France prévoient que les profits immobiliers réalisés par les entreprises sont assimilés à des revenus immobiliers, imposables dans l'état de situation du bien. Ces conventions permettent de faire application des dispositions prévues aux articles 244 bis et 244 bis A du CGI. C'est le cas des conventions signées

avec le Koweït et les Émirats arabes unis telles que modifiées par avenants des 27 décembre 1989 et 6 décembre 1993.

En revanche, quelques conventions, de rédaction ancienne, ne précisent pas la nature des profits immobiliers réalisés par des sociétés situées dans l'autre État. C'est le cas des conventions signées avec le Luxembourg et le Danemark dès lors qu'elles ne contiennent aucun article permettant d'assimiler les profits immobiliers réalisés par des entreprises à des revenus immobiliers au sens des conventions. Or, dans le silence du texte conventionnel, il convient de se référer aux dispositions du droit interne pour qualifier le revenu. L'article 244 bis du CGI faisant référence à l'article 35 du même code, les profits soumis au prélèvement de 50 % doivent être considérés comme des revenus d'entreprise pour l'application des conventions signées avec le Luxembourg et le Danemark. Les revenus d'entreprises commerciales situées au Luxembourg ou au Danemark n'étant imposables en France que s'ils sont réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable, **le prélèvement de l'article 244 bis du CGI, qui ne concerne que les seules entreprises non résidentes qui n'ont pas d'établissement en France, n'est en définitive jamais applicable aux profits de marchands de biens et de lotissements réalisés en France par les entreprises luxembourgeoises ou danoises.**

Par ailleurs, ainsi que l'administration l'a précisé dans une instruction du 4 août 2000 (BOI 8-M-3-00), les sociétés fiscalement domiciliées au Luxembourg ne sont pas redevables du prélèvement du tiers prévu à l'article 244 bis A du CGI. En revanche, si l'activité immobilière de la société en France est constitutive d'un établissement stable, les plus-values seront imposables dans cet Etat à l'impôt sur les sociétés, conformément aux dispositions de l'article 209-I du code général des impôts. Il est exact de considérer que la convention franco-danoise du 8 février 1957 contient les mêmes lacunes s'agissant de l'imposition des plus-values immobilières réalisées en France et ne permet pas à la France d'appliquer le prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI. L'exonération des prélèvements prévus par les articles 244 bis et 244 bis A du CGI vaut, quel que soit le type de société domiciliée au Danemark ou au Luxembourg, à l'exception notable toutefois des sociétés holding au sens de la législation particulière luxembourgeoise dès lors que ces sociétés sont exclues du bénéfice de la convention fiscale du 1er avril 1958 modifiée, par un échange de lettres en date du 8 septembre 1970. Ainsi que le souligne à juste titre l'auteur de la question, les divergences d'interprétation entre les juridictions françaises et luxembourgeoises aboutissent à une double exonération des plus-values de cession visées par l'article 244 bis A du CGI qui sont réalisées par des sociétés situées au Luxembourg. Seule une modification des conventions fiscales franco-luxembourgeoise et danoise permettrait à la France de récupérer son droit d'imposer. C'est pourquoi il est envisagé d'engager prochainement des négociations en ce sens avec les autorités luxembourgeoises et danoises.

EN CAS DE DETENTION INDIRECTE

La question de la résidence fiscale des sociétés de personnes

Dans le cadre France-Luxembourg, une société de personne française détenue par une SOPARFI constitue t elle un établissement stable dont les profits sont imposables en France ?

En clair, le régime fiscal défini ci dessus s'applique t il en cas de possession d' immeuble au travers d'une société civile française

La conséquence en est les modalités d'imposition des revenus de source étrangère pour les associés résidents et non-résidents.

I Le cadre doctrinal a été défini par l'administration dans sa documentation administrative 4 H-14-22 du 01/03/95, à ce jour non rapporté, qui dispose

« une société étrangère membre d'une société de personnes française est imposable en France à raison de sa participation même si elle n'a pas elle-même d'exploitation située en France c'est au niveau de la société qu'est déterminé le siège et les résultat attribuables à chacun ».

La doctrine ajoute que les revenus passifs sont rattachés au siège de la société sauf rattachement à un établissement stable de l'associé..

l'instruction 14 B-99 qui commente la convention franco-américaine prévoit « les sociétés de personnes ne sont pas transparentes et doivent être considérées comme des sujets fiscaux ».

L'administration a émis une réserve au modèle fiscal proposé par l'OCDE par laquelle elle se réserve le droit de traiter les sociétés de personnes comme des sujets fiscaux français.

Par ailleurs la France a signé très peu de conventions fiscales internationales où l'on parle directement ou indirectement des sociétés de personnes.

les principales concernent l'Allemagne, l'Italie, le Luxembourg, l'Autriche, la Belgique, le Japon, la Suisse, Israël, la Bulgarie.

si la France a signé quelques conventions cela ne veut pas dire pour autant que les Etats avec lesquels la France a signé ont la même conception que la France de l'interprétation des dispositions conventionnelles.

Trois conséquences peuvent être tirées de ses principes administratifs

- : - la société de personnes est un sujet fiscal même si elle n'est pas contribuable,
- les associés non-résidents sont en principe imposables en France sur les bénéfices de la société de personnes, même s'ils n'ont pas eux-mêmes un établissement stable en France et

-la société de personnes est résidente de France indépendamment de la résidence de ses associés.

II Dans le cadre jurisprudentiel,

il existe deux arrêts significatifs :

- l'arrêt **King Group** est récent 04/04/97, (RJF 05/97) n° 424) :

« une société non-résidente membre d'un GIE français est redevable de l'IS sur le revenu passif (c'était des redevances) que reçoit le GIE du seul fait qu'elle en soit associée, même si elle n'a pas d'établissement stable en France ».

- l'arrêt **Hubertus** du 09/02/00 (RJF 03/00 n° 342) :

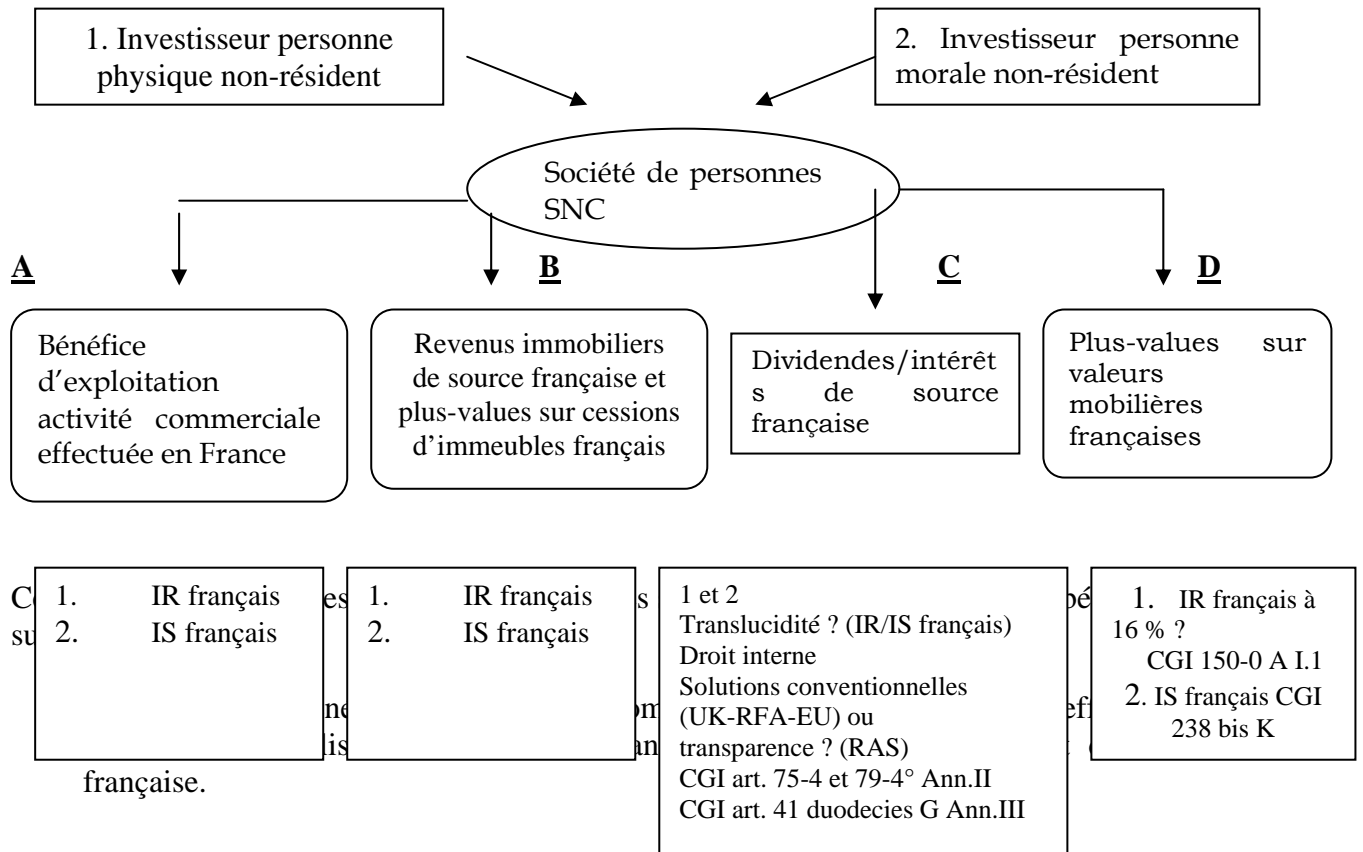
« la plus-value réalisée sur la vente d'un immeuble situé en France par une SCI n'est pas considérée comme une plus-value réalisée par l'associé étranger de la société de personnes. L'associé est imposable en France parce que la SCI y est établie ».

La jurisprudence du Conseil d'Etat, en matière de société de personnes penche vers la transparence donc vers la thèse de l'administration fiscale.

Tout à fait récemment, l'administration a émis trois instructions :

- deux en 2002 sur les prélèvements de l'article 244 bis et 244 bis A concernant le régime des plus values immobilières où, clairement c'est la notion de transparence qui est retenue (8 D-1-02 et 8 M-2-02) ;'
-
- **attention ce régime a été modifié le 1^{er} janvier 2004**
-
- l'instruction de 2003 sur l'article 115 quinquies sur la retenue à la source sur les distributions qui ne s'applique pas au profit d'une société de personnes revenant à l'associé étranger car le revenu est réalisé par la société de personnes et non pas l'associé étranger (4 H-1-03).

ESSAI D'ANALYSE DE L'IMPOSITION D'UN REVENU DE SOURCE FRANCAISE RECU PAR UNE SOCIETE DE PERSONNES AYANT DES ASSOCIES NON-RESIDENTS



Cadre B : revenus immobiliers et plus-values de source française

Cadre C : dividendes et intérêts de source française (on ajoutera peut être un mot sur les redevances) et,

Cadre D : plus-values sur valeurs mobilières françaises.

les questions résolues sont celles qui concernent l'arrêt King Group et l'arrêt Hubertus, c'est-à-dire celles qui sont identifiées au cadre A et au cadre B.

Les situations exposées au cadre C et D soulèvent des questions non encore résolues.

Donc cadre A pour commencer : c'est l'illustration de l'arrêt King Group.

quelle était la situation de l'arrêt King Group ?. Nous avons un GIE dont l'objet était de faire de la recherche en espèces végétales et qui exploitait le produit de ses recherches en le

donnant en licence à des tiers et ces tiers versaient des redevances au GIE qui avait comme associé notamment la société canadienne King Group qui détenait 30 % des droits.

La question s'était posée de savoir si King Group était ou non imposable en France. Malgré des mises en demeure qui avaient été adressées à King Group par l'administration fiscale, la société canadienne soutenait qu'elle n'était pas imposable en France en invoquant trois motifs tirés de la convention franco-canadienne et du droit interne français telle qu'elle l'analysait, mais surtout de la convention franco-canadienne.

Le premier motif invoqué est qu'elle ne pouvait être taxée en France que si elle y disposait d'un établissement stable. Or, n'ayant pas elle-même d'établissement stable en France, elle ne pouvait pas y être imposée.

Deuxième argument : de toute façon le revenu que percevait le GIE consistait en des redevances de source française. Or les redevances, aux termes de la convention, ne pouvaient être imposées que par voie de retenue à la source en France puisqu'il fallait considérer que le GIE était transparent.

Troisième argument qui était vraiment un argument complètement subsidiaire : de toute façon ce qui était perçu du GIE devait être considéré comme un dividende et là aussi par le jeu de la transparence, King Group ne pouvait être imposée que par retenue à la source en France.

La Cour Administrative d'Appel puis le Conseil d'Etat, dans un arrêt qui était très attendu, ont sanctionné cette analyse de King Group et ont considéré, comme on vient de le rappeler, qu'une société de personnes française à laquelle on assimile bien entendu, comme chacun sait, un GIE, a une personnalité distincte de celle de ses membres, et exerce une activité qui lui est propre.

Dans la mesure où les actes correspondant à cette activité sont effectués en France, les bénéficiaires en découlant sont imposables entre les mains des membres du Groupement.

Le Conseil d'Etat n'a pas dit expressément que le GIE était résident de France, même si les conclusions du commissaire du gouvernement, Monsieur Loloum le tenait comme acquis.

Ainsi, le Conseil d'Etat a jugé que King Group était imposable en France du fait que le GIE était un sujet fiscal qui réalisait ses opérations en France. Donc consécration de la thèse de l'opacité légère ou de la translucidité forte.

l'arrêt Hubertus est présenté dans le cadre B

Nous avons aussi maintenant une question qui est résolue, qui est la consécration de la théorie de la translucidité.

Hubertus AG était une société suisse associée de la SCI Château des Pins qui avait réalisé des revenus fonciers et une plus-value immobilière.

Pour les mêmes raisons que précédemment, la question se posait de savoir si Hubertus était imposable en France ou non, dans la mesure où elle était membre de la société civile française, qui avait réalisé elle-même la plus-value immobilière.

La position de la société Hubertus était de dire que la simple détention d'un immeuble n'était pas constitutive en soi d'un établissement stable et que dans ces conditions, faute d'avoir un établissement stable en France, elle ne devait pas être imposée sur cette plus-value.

La Cour Administrative d'Appel lui a donné tort et le Conseil d'Etat n'a pas confirmé l'arrêt de la Cour dans sa motivation, mais l'a confirmé dans sa conclusion.

Il ne l'a pas confirmé dans sa motivation parce que la Cour Administrative d'Appel avait estimé que la société Hubertus était imposable en France sur le fondement de l'article 15 de la convention, c'est-à-dire l'article aux termes duquel les plus-values réalisées sur des immeubles sont imposables en France.

Cette motivation a été censurée au motif que cet article 15 ne pouvait pas s'appliquer à la société Hubertus, puisque le sujet d'imposition était la société civile. La société Hubertus n'ayant pas elle-même réalisé de plus-values en France, on ne pouvait pas lui appliquer cet article 15 qui ne concerne que les plus-values réalisées par le contribuable.

Or, le contribuable, au sens de sujet fiscal, n'est pas l'associé de la société civile, c'est la société civile elle-même qui réalise ce bénéfice et l'associé, société Hubertus, est imposable du fait de sa participation au résultat de la société civile.

Ce qui est intéressant en tout cas dans cet arrêt, pour terminer sur Hubertus, est que le Conseil d'Etat n'a pas justifié l'imposition par le fait que la société civile était résidente de France. Il s'est reposé sur la convention mais en constatant que cette société civile disposait, elle, d'un établissement stable en France du fait qu'elle était dirigée en France et que dans ces conditions, les conditions de la convention ont été respectées à savoir qu'on taxait une société civile au lieu de son établissement stable.

une autre lecture était de considérer que la société civile était résidente de France tant au regard du droit interne que du droit conventionnel. C'est d'ailleurs l'approche qui a été retenue par le Commissaire du Gouvernement, Monsieur Arrighi de Casanova sans ses conclusions sous cet arrêt.

III Dans le cadre du traité

Définition de l'établissement stable

Art. 23.

1. Le terme « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires dans laquelle l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. Au nombre des établissements stables figurent notamment :

3. On ne considérera pas qu'il y a « établissement stable » si :

7. Le fait qu'une société ayant son domicile fiscal dans l'un des Etats contractants contrôle une société (ou est contrôlée par une société) qui a son domicile fiscal dans l'autre Etat ou qui fait du commerce ou des affaires dans cet autre Etat (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

Règles d'imposition des divers revenus

Revenus des biens immobiliers et bénéfices agricoles

Art. 3 - Les revenus des biens immobiliers et de leurs accessoires, y compris les bénéfices des exploitations agricoles et forestières, ne sont imposables que dans l'Etat où les biens sont situés.

Cette disposition s'applique également aux bénéfices provenant de l'aliénation desdits biens.

Bénéfices industriels et commerciaux

Art. 4

1. Les revenus des entreprises industrielles, minières, commerciales ou financières ne sont imposables que dans l'Etat sur le territoire duquel se trouve un établissement stable.

2. Lorsqu'une entreprise possède des établissements stables dans les deux Etats contractants, chacun d'eux ne peut imposer que le revenu provenant de l'activité des établissements stables situés sur son territoire.

3. Ce revenu imposable ne peut excéder le montant des bénéfices industriels, miniers, commerciaux ou financiers réalisés par l'établissement stable, y compris, s'il y a lieu, les bénéfices ou avantages retirés indirectement de cet établissement ou qui auraient été attribués ou accordés à des tiers, soit par voie de majoration ou de diminution des prix d'achat ou de vente, soit par tout autre moyen. Une quote-part des frais généraux du siège de l'entreprise est imputée aux résultats des différents établissements stables.

4. Les autorités compétentes des deux Etats contractants s'entendent, le cas échéant, pour arrêter les règles de ventilation, à défaut de comptabilité régulière faisant ressortir distinctement et exactement les bénéfices afférents aux établissements stables situés sur leurs territoires respectifs.

Sté suisse Hubertus AG.

CE 9 février 2000, n° 178389, 8^e et 9^e s.-s.,

I. Le juge contrôle si le contribuable imposé à l'étranger est imposable en France en application des dispositions de droit interne, avant d'examiner si les dispositions d'une convention fiscale bilatérale font éventuellement obstacle à l'imposition prévue par la loi interne (solution implicite).

II. 1° Les sociétés de personnes, qui, ont une personnalité distincte de celle de leurs membres, exercent une activité ou effectuent des opérations qui leur sont propres.

2° Dans la mesure où une société de personnes exerce son activité ou effectue ses opérations en France, les bénéfices qu'elle réalise sont imposables en France entre les mains des membres de la société de personnes, y compris ceux qui résident hors de France, au prorata de leurs droits, sauf stipulation contraire d'une convention internationale relative aux doubles impositions.

III. Convention franco-suisse.

1° L'article 7 § 1 de la convention fiscale bilatérale, conclue le 9 septembre 1966 entre la France et la Suisse, qui attribue à la Suisse l'imposition des bénéfices réalisés par une entreprise de ce pays qui ne dispose pas en France d'établissement stable, ne vise pas les bénéfices comprenant les éléments de revenu traités par d'autres dispositions de la convention.

2° L'article 15 § 1 de la convention, qui attribue l'imposition des plus-values immobilières à l'Etat contractant où ces biens sont situés, n'est pas applicable aux revenus qu'une société suisse tire des droits qu'elle détient dans une société de personnes, quelle que soit l'origine du bénéfice réalisé par la société de personnes et même s'il provient d'une plus-value immobilière réalisée par cette dernière société.

3° L'article 7 § 8 de la convention attribue l'imposition des revenus provenant de droits dans les sociétés civiles françaises, soumises au régime fiscal des sociétés de personnes, à l'Etat où ces sociétés ont un établissement stable. Une société civile immobilière dont le siège de direction est en France est établie en France au sens du a) du 2 de l'article 5 de la convention.

Une société de capitaux suisse est imposable en France sur le revenu correspondant à sa part dans la plus-value immobilière réalisée par la société civile immobilière.

IV. Contentieux. Le Conseil d'Etat substitue au motif erroné en droit interne retenu par la cour administrative d'appel pour rejeter l'appel du contribuable (article 15 § 1 de la convention franco-suisse), un motif fondé en droit, invoqué devant les juges du fond et n'impliquant l'appréciation d'aucune circonstance de fait (article 7 § 8 de cette convention), et qui justifie le dispositif adopté par la cour.

CE 9 février 2000, n° 178389, 8^e et 9^e s.-s., Sté suisse Hubertus AG.

MM. Fouquet, Prés. - Maïa, Rapp. - Arrighi de Casanova, Comm. du gouv. - SCP Lesourd, Av.

Considérant que la société suisse Hubertus AG, qui détenait 90 % des parts de la SCI Château des Pins, propriétaire d'un immeuble à Antibes, a été imposée en France, au titre de l'année 1982, sur sa part de la plus-value réalisée par la SCI à l'occasion de la vente de cet immeuble effectuée le 9 avril de la même année ; qu'elle se pourvoit en cassation contre l'arrêt par lequel la CAA de Lyon a rejeté ses conclusions en décharge de cette imposition ;

Considérant qu'aux termes de l'article 8 du CGI : «... les associés des SNC et les commandités des sociétés en commandite simple sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés

Luxembourg juin 2005

de capitaux, personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. Il en est de même, sous les mêmes conditions : 1°) des membres des sociétés civiles qui ne revêtent pas en droit ou en fait l'une des formes de sociétés visées à l'article 206-1 et qui... ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations visées aux articles 34 et 35... » et qu'aux termes de l'article 218 bis du même Code : « les sociétés ou personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés... sont personnellement soumises audit impôt à raison de la part des bénéfices correspondant aux droits qu'elles détiennent, dans les conditions prévues aux articles 8, 8 quater et 1655 ter, en qualité d'associées en nom ou commanditées ou de membres de sociétés visées auxdits articles » ; que les sociétés de personnes et les groupements mentionnés par les dispositions précitées, qui, ont une personnalité distincte de celle de leurs membres, exercent une activité ou effectuent des opérations qui leur sont propres ; que, dans la mesure où les actes correspondant à cette activité ou ces opérations sont accomplis en France, les bénéfices réalisés par ces sociétés ou ces groupements sont imposables en France entre les mains de leurs membres, y compris de ceux qui résident hors de France, à proportion des droits qu'ils détiennent dans la société de personnes, ou le groupement, sauf stipulation contraire d'une convention internationale relative aux doubles impositions ;

Considérant que si, aux termes du § 1, invoqué par la société requérante, de l'article 7 de la convention conclue le 9 septembre 1966 entre la France et la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune : « Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé » et s'il est constant que la société suisse Hubertus AG n'avait en France aucun établissement stable, ni, d'ailleurs aucune activité propre, le § 7 du même article 7 stipule : « Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente convention les dispositions de ces articles ne sont pas affectés par les dispositions du présent article » ;

Considérant que pour valider l'imposition en France de la société suisse Hubertus AG, la CAA de Lyon s'est fondée sur les dispositions de l'article 15 § 1 de la convention susmentionnée ; qu'aux termes de l'article 15 § 1 : « les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers... sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés... » ; que, toutefois la plus-value immobilière à raison de laquelle l'imposition litigieuse a été établie au nom de la société suisse Hubertus AG, n'a pas été réalisée par cette dernière, mais par la SCI Château des Pins ; que si les stipulations susrappelées de l'article 15 § 1 de la convention ont pour effet de réserver à la France l'imposition des plus-values immobilières réalisées en France par une entreprise suisse dont les bénéfices seraient normalement imposables en Suisse en vertu de l'article 7 § 1, elles sont sans application pour déterminer le lieu d'imposition des revenus que cette entreprise tire des droits qu'elles détient dans une société civile soumise au régime des sociétés de personnes, quelles que soient les opérations à l'origine de ces revenus ; que, par suite, en jugeant que la société suisse Hubertus AG était imposable en France sur le fondement de l'article 15 § 1 de la convention fiscale franco-suisse à raison de la fraction de la plus-value réalisée par la SCI Château des Pins correspondant à ses droits dans cette société, la CAA de Lyon a entaché son arrêt d'une erreur de droit ;

Mais considérant qu'aux termes du § 8 de l'article 7 de la convention du 9 septembre 1966 modifiée : « Les revenus provenant... de droits dans des associations en participation ou des sociétés civiles de droit français, si celles-ci sont soumises au régime fiscal des sociétés de personnes sont imposables dans l'Etat contractant où les entreprises en question ont un établissement stable » ; qu'il ressort des stipulations du a) du 2 de l'article 5 de la même convention que l'expression « établissement stable » comprend notamment... « un siège de direction » ; que la SCI Château des Pins, dont le siège de direction était à Antibes, étant ainsi établie en France au sens de ces stipulations, la société suisse Hubertus AG était imposable en France, en application des stipulations de la convention et des dispositions susrappelées du CGI, sur la part, correspondant à ses droits dans la SCI Château des Pins, de la plus-value réalisée par cette dernière ;

que ce motif, qui avait été invoqué devant les juges du fond par le ministre de l'économie et des finances et n'implique l'appréciation d'aucune circonstance de fait, doit être substitué au motif, erroné en droit, retenu dans l'arrêt de la CAA, dont il justifie le dispositif ; que la société suisse Hubertus AG n'est donc pas fondée à demander l'annulation de cet arrêt ;

Décide : Rejet.

Observations

L'arrêt, n° 93-485, du 19 octobre 1995 de la cour d'appel de Lyon a été publié à la ➤RJF 2/96 n° 178.

Les **conclusions** du commissaire du gouvernement, **Jacques Arrighi de Casanova**, sont publiées au BDCF 3/00.

I. Cf. CE 17 mars 1993, n° 85894, Memmi : ➤RJF 5/93 n° 612 ➤ avec conclusions J. Arrighi de Casanova p. 359.

II. Application des règles dégagées par CE 4 avril 1997, n° 144211, Sté Kingroup : ➤RJF 5/97 n° 424 ➤ avec conclusions F. Loloum p. 293, observations B. Gouthière BF Lefebvre 8-9/97 p. 565.

Puisqu'il s'agit de déterminer si l'associé est imposable en France sur le revenu qu'il retire des droits qu'il détient dans la société de personnes, la nature du bénéfice réalisé par la société de personnes, ici plus-value immobilière, est sans incidence sur la solution.

II. 2° Le revenu perçu par l'associé de la société civile immobilière est le produit qu'il retire des parts qu'il détient dans le capital de cette société, et non une quote-part de la plus-value immobilière réalisée par la société civile immobilière. L'associé n'a pas réalisé lui-même de plus-value immobilière. D'une façon générale, les dispositions conventionnelles spécifiques à certaines catégories de revenus ne sont applicables que pour l'imposition des personnes qui réalisent ces revenus et non pour l'imposition des associés de sociétés de personnes qui ne sont qu'attributaires des profits réalisés par ces sociétés. En l'absence de transparence de la société de personnes, le revenu tiré par l'associé de sa participation dans la société n'appartient pas à la même catégorie de revenus au sens de la convention que le profit réalisé par la société.

III. 1° En tout état de cause, les bénéfices au sens de l'article 7 § 1 n'ont pas été réalisés par la société suisse, mais par la société civile immobilière française : rapprocher CE 4 avril 1997, n° 144211, Sté Kingroup précité.

III. 3° L'article 7 § 8 de la convention traite spécifiquement les produits tirés de parts de société de personnes. Il regarde une société civile française, relevant du régime des sociétés de personnes, comme une entreprise, même si elle poursuit, comme en l'espèce, un objet civil. Il est donc applicable au présent cas.

L'article 7 § 8 se réfère à l'existence d'un établissement stable de la société de personnes et non de l'associé. S'il est vrai que la seule détention d'un immeuble en France ne suffit pas à caractériser un établissement stable (CE 22 mai 1993, n° 63266, SPA Raffaella : ➤RJF 7/92 n° 960), en revanche la présence du siège de direction de la société civile immobilière en France suffit à caractériser un tel établissement (article 5 § 2 a) de la convention).

Sté Kingroup Inc.

CE 4 avril 1997, n° 144211, 9^e et 8^e s.-s.,

I. 1° Les groupements d'intérêt économique (GIE), qui ont une personnalité distincte de celle de leurs membres, exercent une activité qui leur est propre.

2° Dans la mesure où un GIE exerce son activité en France, les bénéfices qu'il réalise sont imposables en France entre les mains des membres du groupement, y compris ceux qui résident hors de France, au prorata de leurs droits, sauf stipulation contraire d'une convention internationale relative aux doubles impositions.

II. Convention franco-canadienne.

1° L'article 7 de la convention franco-canadienne du 2 mai 1975, qui attribue au Canada l'imposition des bénéfices d'une entreprise de ce pays qui ne dispose pas en France d'un établissement stable, ne vise que les bénéfices réalisés en propre par une telle entreprise. Cet article n'est pas applicable au cas où une entreprise canadienne perçoit, en qualité de membre d'un GIE, sa part dans les bénéfices que ce groupement retire d'une activité exercée en France.

2° Les bénéfices d'un GIE n'ont pas, pour ses membres, le caractère de dividendes au sens de l'article 10 de la convention.

3° Les bénéfices d'un GIE n'ont pas, pour ses membres, le caractère de redevances au sens de l'article 12 § 2 de la convention, alors même que les bénéfices réalisés par ce groupement proviendraient de la perception par celui-ci de redevances.

III. Intérêts de retard. La bonne foi du contribuable est sans incidence sur l'application des intérêts de retard, qui n'ont pas le caractère d'une sanction.

CE 4 avril 1997, n° 144211, 9^e et 8^e s.-s., Sté Kingroup Inc.

MM. Groux, Prés. - Bonnot, Rapp. - Loloum, Comm. du Gouv. - SCP Célice, Blancpain, Av.

(Extraits)

Sur le bien-fondé de l'arrêt :

En ce qui concerne le principe de l'imposition :

Considérant qu'aux termes de l'article 239 quater du CGI : « I. Les groupements d'intérêt économique constitués et fonctionnant dans les conditions prévues par l'ordonnance n° 67-821 du 23 septembre 1967 n'entrent pas dans le champ d'application du 1 de l'article 206, mais chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt... » ; que les groupements d'intérêt économique (GIE), qui, en vertu de l'ordonnance du 23 septembre 1967, ont une personnalité distincte de celle de leurs membres, exercent, conformément à leur objet et dans les limites fixées par leurs statuts, une activité qui leur est propre ; que, dans la mesure où les actes correspondant à cette activité sont effectués en France, les bénéfices en découlant sont imposables en France entre les mains des membres du groupement, à proportion, pour chacun, des droits qu'il détient dans ce dernier, y compris de ceux qui résident hors de France, sauf stipulation contraire d'une convention internationale relative aux doubles impositions ;

Luxembourg juin 2005

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que le GIE France-Canada Semences, dont la société de droit canadien Kingroup Inc., qui a son siège à Chatham (Ontario), possède 33 % des parts, exerce exclusivement son activité en France ; que les stipulations de l'article 7 de la convention, tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu et la fortune, conclue entre le Canada et la France le 2 mai 1975, qui ont pour effet d'attribuer au Canada l'imposition des bénéfices d'une entreprise de ce pays qui ne dispose pas en France d'un établissement stable, au sens de l'article 5 de la même convention, ne visent que les bénéfices réalisés en propre par une telle entreprise et sont donc sans application dans le cas où cette dernière perçoit, en qualité de membre d'un groupement d'intérêt économique, une part des bénéfices que celui-ci tire d'une activité exercée en France ; que ces bénéfices n'ont, pour les membres du groupement entre lesquels ils sont répartis, ni le caractère de dividendes, au sens de l'article 10 de la convention, qui ne vise que les « revenus d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires » ainsi que les revenus assimilés aux revenus d'actions par la législation française, au nombre desquels ne figurent pas les bénéfices d'un groupement d'intérêt économique, ni celui de redevances, au sens de l'article 12 de la convention, alors même que les bénéfices réalisés par le groupement proviendraient de la perception par ce dernier de telles rémunérations ; qu'ainsi, en jugeant que la Société Kingroup Inc., qui a été assujettie à l'impôt sur les sociétés, en application des dispositions précitées de l'article 239 quater du CGI, à raison de la part lui revenant des bénéfices réalisés en France par le GIE France-Canada Semences au titre des exercices clos de 1980 à 1986, ne pouvait, pour contester le bien-fondé de cette imposition, se prévaloir utilement des stipulations des articles précités de la convention franco-canadienne du 2 mai 1975, la cour administrative d'appel de Paris n'a pas méconnu la portée de ces dernières ; que, dès lors et sans préjudice de l'application qui pourrait lui être faite, par les autorités canadiennes, du 1.a) de l'article 23 de cette convention, selon lequel l'impôt français dû conformément à la législation française et à la convention à raison de bénéfices provenant de France est, en principe, déduit de tout impôt canadien frappant les mêmes bénéfices, la Société Kingroup Inc. n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué, en ce qu'il confirme le bien-fondé du principe de son imposition en France comme membre du GIE France-Canada Semences ;

En ce qui concerne les intérêts de retard :

Considérant que les intérêts de retard prévus par le premier alinéa de l'article 1728 du CGI, dans sa rédaction alors en vigueur, s'appliquent indépendamment de toute appréciation portée par l'administration fiscale sur le comportement du contribuable et n'ont, dès lors, pas le caractère d'une sanction ; que, par suite, la cour administrative d'appel, après avoir relevé à juste titre que la Société Kingroup Inc. ne remplissait pas les conditions exigées par le second alinéa du même article 1728 pour bénéficier d'une dispense d'intérêts de retard, n'a commis aucune erreur de droit en refusant de la décharger de ces intérêts, au motif qu'elle ne pouvait utilement se prévaloir de sa bonne foi pour les contester ;

Considérant que les dispositions de l'article 75-I de la loi du 10 juillet 1991 font obstacle à ce que l'Etat, qui n'est pas, en la présente instance, la partie perdante, soit condamné à payer à la Société Kingroup Inc. la somme qu'elle demande au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

Décide : Rejet.

Observations

I. 1° CE 19 octobre 1983, n° 33816 : ➤RJF 12/83 n° 1506➤ avec conclusions J.F. Verny p. 661.

I. 2° Le juge vérifie d'abord que le droit interne conduit à l'imposition en France de la société étrangère, avant d'examiner si les dispositions d'une convention fiscale internationale font obstacle à cette imposition : CE 17 mars 1993, n° 85894 : ➤RJF 5/93 n° 612➤ avec conclusions J. Arrighi de Casanova p. 359.

Le régime fiscal des groupements d'intérêt économique est assimilable à celui des sociétés de personnes. Or, en droit français, la société de personnes est le sujet fiscal, même si les associés sont redevables de l'impôt sur leur quote-part dans les bénéfices sociaux. Dès lors, les bénéfices sociaux retirés d'une activité exercée en France par une société de personnes sont imposables en France entre les mains des associés, même si certains d'entre eux sont des non-résidents : cf. CE 4 juillet 1973, n° 78179 : Dupont 1973 p. 330, conclusions D. Mandelkern Dr. fisc. 48/73 c. 1659 (société en participation) ; rapprocher CE 7 mars 1990, n° 91573 : ➤RJF 5/90 n° 528➤ avec conclusions M.D. Hagelsteen p. 330 (GIE).

L'analyse française du régime des sociétés de personnes n'est pas partagée par de nombreux droits étrangers, ce qui peut conduire, comme en l'espèce, à une double imposition, sous réserve des clauses des conventions qui peuvent dans ce cas prévoir une imputation des impôts acquittés dans un Etat sur ceux versés dans l'autre (art. 23, 1.a, de la convention franco-canadienne).

Dans le même sens : cf CAA Paris 6 novembre 1990, n° 89-1987 : ➤RJF 1/91 n° 38 ; CAA Paris 27 décembre 1990, n° 89-1166 : ➤RJF 3/91 n° 288 ; CAA Paris 2 février 1993, n° 91-541 : ➤RJF 5/93 n° 638.

II. 1° L'absence d'établissement stable en France des associés non-résidents est sans incidence, dès lors que le sujet fiscal est le groupement d'intérêt économique et que la convention ne contient aucune disposition spécifique relative aux sociétés de personnes.

II. 2° Une société de personnes qui n'a pas opté pour l'impôt sur les sociétés ne procède pas à des distributions.

II. 3° Dans la mesure où le groupement d'intérêt économique a une personnalité fiscale, les redevances qu'il perçoit contribuent à la formation de ses bénéfices sociaux.

TAXE DE 3% . application au Luxembourg

CA Paris 4 juillet 2002 n° 01-2344, 1^e ch. sect. B, SA Mediterranean and Pacific Luxembourg Finance Company : RJF 11/03 n° 1323.

Une société luxembourgeoise qui a souscrit des déclarations de taxe annuelle de 3 % sur les immeubles de certaines personnes morales prévue à l'article 990 D du CGI pour les années 1995 à 1998, **déclarations** qui **comportent des erreurs** ou des **omissions**, est mal fondée à invoquer, pour voir déclarer la procédure la concernant irrégulière, la **réponse ministérielle du 13 mars 2000** relative aux personnes morales dont le siège est situé dans un pays ayant conclu une convention comportant une clause d'assistance administrative qui prescrit l'envoi d'une mise en demeure par l'administration en cas de défaut de dépôt de la déclaration nécessaire pour bénéficier de l'exonération prévue à l'article 990 E, 2° du CGI, dès lors que cette réponse n'envisage pas le cas des sociétés qui ont souscrit des déclarations de taxe annuelle de 3 % incomplètes ou erronées.

I. 1° Une société luxembourgeoise est mal fondée à prétendre que la convention d'établissement du 31 mars 1930 constitue le traité exigé par l'article 990 E, 3° du CGI dès lors que les pays signataires ont prévu la signature d'une convention spéciale pour les « droits, taxes, impôts et contributions et pour régler les questions de double imposition » et que, par voie de conséquence, la clause de la nation la plus favorisée ne peut donc pas recevoir application en matière fiscale.

2° La convention entre la France et le grand-duché de Luxembourg du 1^{er} avril 1958 ne concerne pas la taxe prévue à l'article 990 D du CGI qui n'est pas visée dans la liste des impôts objet de la convention.

3° La société ne pouvant pas bénéficier des déclarations de taxe annuelle de 3 % souscrites par une autre société du groupe ne saurait prétendre voir la taxe liquidée sur la base des valeurs figurant dans ces déclarations.

II. Redressement. Les faits concernant la société redevable sont dissociables de ceux concernant la société holding. La régularité de la procédure ne doit être appréciée que par rapport à celle dirigée contre la société redevable et non pas au regard de tous les actes qui ont pu être diligentés à l'encontre des autres sociétés du groupe auquel cette société appartient.

III. Garantie contre les changements de doctrine. La société est mal fondée à invoquer, pour voir déclarer irrégulière la procédure la concernant, la réponse ministérielle du 13 mars 2000 relative aux personnes morales dont le siège est situé dans un pays ayant conclu une convention comportant une clause d'assistance administrative dès lors que cette réponse n'envisage pas le cas des sociétés qui ont souscrit des déclarations incomplètes ou erronées.

IV. Droit communautaire. Le traité instituant la Communauté européenne garantit la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat sur le territoire d'un autre Etat. Une société qui n'a pas son siège social en France mais au Luxembourg ne peut donc pas se prévaloir d'une violation de la liberté d'établissement par les articles 990 D et suivants du CGI.

V. Pénalités. L'intérêt de retard de l'article 1727 du CGI, qui vise à réparer les préjudices de toute nature subis par l'Etat à raison du non-respect par les redevables de leurs obligations de déclarer et de payer leurs impôts aux dates légales, ne constitue pas une sanction d'autant que son taux n'est pas manifestement excessif au regard des taux pratiqués sur le marché par les prêteurs privés pour un découvert non négocié.

Considérant que sur le fondement de l'article 990 E pris en ses paragraphes 2° ou 3°, la société MAPL Finance prétend devoir être exonérée de la taxe annuelle de 3 % due pour les années 1995 à 1998 incluse alors que l'administration fiscale conteste que cette société puisse en être exonérée ;

Considérant que le fait que la société MAPL Finance possède divers biens immobiliers en France n'est pas discuté ; que, jusqu'au 14 mai 1999, 999 actions sur 1 000 de cette société ont été détenues par la SA Mediterranean and Pacific Luxembourg Finance Compagny dont le capital était détenu dans les mêmes proportions par la SA Interace ; **que le siège social de chacune de ces trois sociétés, sociétés de droit luxembourgeois, était situé au Luxembourg ;**

Qu'il n'est pas contesté que la société MAPL Finance a, spontanément, souscrit des déclarations pour les années 1995 à 1998, déclarations qui comportent des erreurs ou des omissions ;

Considérant que par application de l'article 990 E, 3° du CGI, la taxe litigieuse n'est pas applicable aux 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 ;

Que la société MAPL Finance est mal fondée à prétendre que la convention d'établissement du 31 mars 1930 constitue le traité exigé par l'article 990 E, 3° précité dès lors les pays signataires ont prévu, à l'article 9 de ladite convention, la signature d'une convention spéciale pour les « droits, taxes, impôts et contributions et pour régler les questions de double imposition » et que, par voie de conséquence, la clause de la nation la plus favorisée ne peut donc pas recevoir application en matière fiscale ; que par ailleurs la convention entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg du 1^{er} avril 1958 ne concerne pas la taxe litigieuse qui n'est pas visée dans la liste des impôts objet de la convention (article 1 de ladite convention) ;

Qu'en conséquence, la société MAPL Finance ne peut pas prétendre au bénéfice de l'article 990 E pris en son al. 3 et il n'y a pas lieu de répondre plus avant aux moyens développés par elle sur ce fondement ;

Considérant que contrairement à ce que soutient la société MAPL Finance les faits la concernant sont dissociables de ceux concernant la société MAPL Holding ; que la régularité de la procédure ne doit être appréciée que par rapport à celle dirigée contre la société MAPL Finance et non pas au regard de tous les actes qui ont pu être diligentés à l'encontre des autres sociétés du groupe ; que la procédure fiscale diligentée à l'encontre de la société MAPL Finance résulte de la notification de redressement du 28 octobre 1998, des observations de la société MAPL Finance en date du 5 novembre 1998, de la réponse aux observations du contribuable du 16 décembre 1998, de sa réplique du 13 janvier 1999 à cette réponse, du courrier du 20 janvier 1999 par lequel l'administration maintient l'intégralité des redressements, de l'avis de mise en recouvrement du 23 mars 1999, de la mise en demeure du 12 avril 1999, de sa réclamation du 12 avril 1999 ;

Que la société MAPL Finance est mal fondée à invoquer, pour voir déclarer irrégulière la procédure la concernant, la réponse ministérielle du 13 mars 2000 relative aux personnes morales dont le siège est situé dans un pays ayant conclu une convention comportant une clause d'assistance administrative dès lors que cette réponse n'envisage pas le cas des sociétés qui ont souscrit des déclarations incomplètes ou erronées ; que ni l'article 990 E, 2° ni la documentation administrative relative à cet article n'imposent à l'administration fiscale d'envoyer aux sociétés qui ont souscrit de telles déclarations, une mise en demeure de les régulariser ; que l'argumentation fondée sur la mise en demeure du 22 octobre 1998 adressée à la société MAPF Holding est donc inopérante ;

Que comme le soutient pertinemment Monsieur le chef des services fiscaux chargé de la direction des résidents à l'étranger et des services généraux, l'application combinée des articles 990 D et 990 E, 2° imposent à toute personne morale d'une chaîne de participation de souscrire une déclaration pour bénéficier de l'exonération ; que cette obligation déclarative s'applique quel que soit le nombre de personnes interposées ; que les dispositions de l'article 990 F n'apportent aucune dérogation à cette obligation déclarative, qu'elles désignent lorsqu'existe une chaîne de participation, la société redevable de la taxe en l'absence d'exonération et soumettent cette société à une obligation déclarative, en sa qualité de redevable ; qu'en conséquence les déclarations déposées le 10 octobre 1998 par la société Interace ne peuvent pas bénéficier à la société MAPL Finance, chacune de ces sociétés devant souscrire la déclaration de l'article 990 E, 2° pour être exonérée ;

Que la société MAPL Finance invoque l'article 43 du traité instituant la Communauté européenne relatif à la liberté d'établissement en soutenant que la restriction à cette liberté résulte de l'inégalité de traitement effectuée à l'égard des sociétés résidentes d'un pays de l'Union européenne entre celles qui peuvent bénéficier de l'article 990 E, 3° et celles qui sont contraintes à se prévaloir de l'article 990 E, 2° ; mais considérant que le traité garantit la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat sur le territoire d'un autre Etat, que la société MAPL Finance, ressortissant luxembourgeois, n'a pas son siège social en France mais au Luxembourg ; que les articles 990 D et suivants ne sont pas contraires au traité instituant la Communauté européenne ;

Qu'en conséquence, la société MAPL Finance est mal fondée à revendiquer le bénéfice des dispositions de l'article 990 E, 2° du CGI alors que les déclarations souscrites par elle ne contenaient pas tous les informations et renseignements exigés par cet article, omissions et erreurs dont l'existence n'est pas discutée ;

Considérant que sur la liquidation de la taxe annuelle, la société MAPL Finance ne pouvant pas bénéficier des déclarations souscrites par la société Interace, elle ne saurait prétendre à voir la taxe liquidée sur la base des valeurs figurant dans ces déclarations ; que pour le surplus, elle ne critique pas les valeurs retenues par l'administration au vu des déclarations souscrites par elle ;

Considérant que l'intérêt de retard de l'article 1727 du CGI qui vise à réparer les préjudices de toute nature subis par l'Etat à raison du non-respect par les redevables de leurs obligations de déclarer et de payer leurs impôts aux dates légales ne constitue pas une sanction d'autant que son taux n'est pas manifestement excessif au regard des taux pratiqués sur le marché par les prêteurs privés pour un découvert non négocié ; que n'étant pas une sanction, il n'entre pas dans la champ d'application de l'article 6-1 de la convention européenne des droits de l'Homme ; que la demande de la société MAPL Finance tendant à obtenir le remboursement de la fraction des intérêts de retard excédant le taux de l'intérêt légal sera rejetée ;

Considérant qu'en conséquence, la décision entreprise sera confirmée en toutes ses dispositions ;

Considérant que compte tenu de l'issu du litige, la demande formée par la société MAPL Finance en application de l'article 700 du nouveau Code de procédure civile sera rejetée ;

Par ces motifs : Confirme.

Observations

Un pourvoi en cassation a été formé contre cette décision.

I. 1° et 2° Les solutions sont fondées sur la lettre des conventions en cause. Or aucune convention fiscale générale ne vise expressément la taxe de 3 %. A signaler, toutefois, que le point VII du protocole additionnel à la convention franco-suisse (ajouté par l'avenant du 22 juillet 1997) permet expressément aux sociétés suisses de se prévaloir de l'exonération prévue à l'article 990 E, 3° du CGI.

I. 3° Comme il l'a fait en ce qui concerne la régularité de la procédure d'imposition, l'arrêt tire toutes les conséquences de la personnalité morale de chaque société d'un groupe, qui confère à chacune la qualité d'assujetti à l'impôt indépendamment des autres pouvant se trouver dans des situations analogues. Il est vrai que les articles 990 D et suivants n'organisent pas en la matière une fiscalité de groupe. Il demeure néanmoins que la prise en compte de la notion de chaîne de participation pour apprécier les conditions d'imposition limite sérieusement l'indépendance des sociétés. On peut regretter que l'arrêt n'aborde pas cet aspect. Faute de connaître les conclusions, on ne peut savoir dans quels termes exacts a été conduit le débat.

III. La doctrine invoquée (Rép. Loncle AN 13 mars 2000 p. 1638 n° 39372) prévoit que les contribuables qui peuvent bénéficier d'une exonération de taxe sur la valeur des immeubles possédés en France par des personnes morales en application des articles 990 E, 2° ou 990 E, 3° du CGI mais qui n'ont pas, suivant les cas, souscrit les déclarations n° 2746 ou pris l'engagement prévus à ces articles doivent être mis en demeure par l'administration de régulariser leur situation dans les trente jours. La société se prévalait de cette doctrine pour soutenir qu'à défaut de mise en demeure de régulariser sa situation la procédure de redressement était irrégulière. La cour d'appel rejette le moyen en se fondant sur la condition de conformité de la situation en cause à la doctrine. Interprétant celle-ci strictement, elle refuse d'assimiler une déclaration

incomplète ou erronée à un défaut de déclaration. La situation de l'espèce est ainsi regardée comme située hors du champ de la doctrine.

IV. L'appréciation de la cour d'appel est un peu lapidaire. En effet, il est jugé que l'article 52 du traité CE (devenu article 43 CE) s'oppose à la législation fiscale d'un Etat membre qui accorde aux sociétés résidant dans cet Etat membre la possibilité de bénéficier d'un régime d'imposition leur permettant de verser des dividendes à leur société mère sans être assujetties au paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés lorsque leur société mère réside également dans cet Etat membre et le leur refuse lorsque leur société mère a son siège dans un autre Etat membre (CJCE 21 septembre 1999 aff. 307/97 plén., Cie de Saint-Gobain ZN : ➤RJF 12/99 n° 1629). On sait aussi que constituent une discrimination incompatible avec le Traité des avantages fiscaux prévus en matière d'impôts sur les sociétés et sur la fortune au profit des sociétés résidentes d'un Etat membre par la législation nationale ou les conventions fiscales entre cet Etat membre et des Etats tiers, non étendus aux établissements stables dans cet Etat membre de sociétés résidentes des autres Etats membres (CJCE 8 mars 2001 aff. 397/98 et 410/98, Metallgesellschaft et Hoechst : ➤RJF 5/01 n° 734).

Le litige posait la question de savoir si ces principes communautaires ne conduisaient pas à les regarder comme étant applicables à la situation où la société ayant son siège au Luxembourg était assujettie à l'impôt en France à raison de la possession d'immeubles situés dans ce pays, étant observé que, si l'article 990 D, dans sa rédaction actuelle, ne fait plus de distinction apparente entre les sociétés françaises et les sociétés étrangères, l'article 990 E est fondé sur cette distinction. Une réponse précise sur ce point aurait été bienvenue.

V. Il est permis de penser que la question a été posée à la cour d'appel selon la philosophie du jugement « Dalloz-Furet » du tribunal de grande instance de Paris (TGI Paris 6 juillet 2000 n° 99-20096 et 99-20097 : ➤RJF 2/01 n° 257) fondée sur le caractère excessif du taux. La cour d'appel, qui s'était déjà prononcée en ce sens (CA Paris 30 mars 2001 n° 00-4250 : ➤RJF 12/01 n° 1604), répond en reprenant la formule du Conseil d'Etat (Avis CE 12 avril 2002 n° 239693 ass., SA Financière Labeyrie : ➤RJF 6/02 n° 673 ➤ avec chronique L. Olléon p. 447, concl. F. Séners BDCF 6/02 n° 83). On sait que le débat a évolué devant le juge judiciaire et se situe aujourd'hui sur le terrain de la convention européenne des droits de l'Homme (CEDH 24 février 1994 aff. n° 3/1993/398/476 : ➤RJF 4/94 n° 503, chronique G. Goulard ➤RJF 6/94 p. 383 ; TGI Nîmes 15 février 2001 n° 99-1710 : ➤RJF 12/01 n° 1603 ; TGI Paris 6 mars 2003 n° 01-13770 : ➤RJF 7/03 n° 929).