

tration a limité sensiblement ces divers postes, ce qui a eu pour effet de porter la plus-value taxable à 1.056.300 F, dont 528.150 F pour M. Petit ;

Considérant, en premier lieu, que le droit supplémentaire de 6 % que le contribuable est tenu d'acquitter, en vertu de l'article 1840 G ter du C.G.I., en sus des droits d'enregistrement dont l'acquisition des terrains qu'il destinait à la construction avait été exonérée en vertu de l'article 691 du même code et qui sont remis à sa charge en application de ces textes, dès lors que lesdits terrains n'ont pas reçu cette affectation dans le délai de quatre ans, a le caractère d'une pénalité et non celui de frais d'acquisition au sens du II-1 de l'article 150 ter ;

Considérant, en second lieu, que les intérêts d'emprunt que le propriétaire du terrain cédé a exposés durant la période comprise entre l'achat et la revente, dépendant de la situation patrimoniale dudit propriétaire, laquelle peut comprendre ou non tout ou partie des capitaux nécessaires pour acheter et ne pas revendre pendant cette période, n'ont pas le caractère de frais directement consécutifs à l'opération d'acquisition ; que, ne concourant, ni au maintien en l'état, ni à l'amélioration de l'immeuble, ils n'ont pas davantage le caractère d'impenses ; qu'ainsi le requérant n'est pas fondé à demander l'addition, au prix d'acquisition, d'intérêts d'un emprunt qu'il aurait contracté pour l'acquisition du terrain ;

Considérant enfin que si M. Petit soutient qu'une somme supplémentaire de 221.375 F qu'il aurait versée à M. Collet devrait être déduite du prix de cession du terrain, à titre de commission de vente, il n'apporte aucune précision justifiant que la dépense dont il fait état aurait été effectivement engagée pour la vente de ce terrain ; que les frais exposés par le requérant pour racheter les parts sociales d'un autre associé dans la société civile immobilière ne sont pas de la nature de dépenses déductibles de la plus-value ;

Sur la demande d'étalement de la plus-value :

Considérant qu'aux termes de l'article 163 du C.G.I. : « Lorsqu'au cours d'une année un contribuable a réalisé un revenu exceptionnel... et que le montant de ce revenu exceptionnel dépasse la moyenne des revenus nets d'après lesquels ce contribuable a été soumis à l'impôt sur le revenu au titre des trois dernières années, l'intéressé peut demander qu'il soit réparti, pour l'établissement de cet impôt, sur l'année de sa réalisation et les années antérieures non couvertes par la prescription » ; que, pour la détermination des années non couvertes par la prescription, comme pour celle du délai pendant lequel l'Administration peut mettre en recouvrement les impositions supplémentaires résultant de la demande du contribuable, la prescription prévue par l'article 1966 du code, alors applicable, doit être calculée à compter du 31 décembre de l'année de disposition du revenu ;

Considérant, d'une part, que la plus-value litigieuse de 528.150 F perçue par M. Petit présente le caractère d'un revenu exceptionnel ; que, d'autre part, ce revenu exceptionnel a dépassé la moyenne des revenus nets d'après lesquels l'intéressé a été soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques et à l'impôt sur le revenu au titre des années 1969, 1970 et 1971 ; qu'enfin, d'après l'article 1966 du code, la prescription était de quatre ans, en sorte que l'étalement d'un revenu exceptionnel dont le contribuable a eu la disposition, comme en l'espèce, en 1972 pouvait se faire sur les années 1969 à 1972 ; qu'ainsi M. Petit est fondé à demander l'étalement de la plus-value sur l'ensemble de cette période ; qu'il suit de là que la somme de 528.150 F ci-dessus ne doit être retenue que pour le quart de son montant, soit 132.037 F, dans les bases de l'imposition de 1972, l'Administration ne restant en droit, pour sa part, d'établir des impositions supplémentaires à raison des trois autres quarts et au titre des années 1969 à 1971 qu'en conformité aux règles ci-dessus tracées relatives à la prescription ; qu'il y a lieu, en conséquence, de réduire la base d'imposition de l'année 1972 de 396.113 F, différence entre les chiffres de 528.150 F et 132.037 F ci-dessus ;...

Conseil d'État, 9^e et 8^e sous-sections, 27 juin 1990, req. n. 58.707, M. Petit.

F.I. 347, n. 178 s.

611 — PROFITS IMMOBILIERS DE CARACTÈRE SPÉCULATIF RÉALISÉS A TITRE OCCASIONNEL (Régime en vigueur jusqu'au 31 déc. 1981 ; C.G.I., art. 35 A) — Régime de l'article 35 A antérieur au 1^{er} janvier 1977 : absence d'intention spéculative paraissant découler d'une utilisation professionnelle.

Voir commentaire n. 630.

F.I. 515-B, n. 118 s.

612 — SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES (droit commun) — Sociétés non soumises à l'I.S. — Imposition

des plus-values de cession — Dissolution d'une S.C.I. par réunion des parts sociales entre les mains d'un seul associé.

Voir commentaire n. 643.

F.I. 515-D, n. 43 s.

613 — SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES (droit commun) — Contrôle fiscal des S.C.I. — S.C.I. de gestion (location) — 1^o Vérification de comptabilité (oui) — 2^o Garanties accordées aux contribuables vérifiés (oui). Irrégularité de la procédure en cas d'inobservation des garanties (oui).

Voir commentaire n. 643.

F.I. 585, n. 12 s.

614 — SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES ÉTRANGÈRES — Taxe annuelle de 3 % pour certaines sociétés étrangères possédant des immeubles en France (C.G.I., art. 990 D) — 1^o Critère fondé sur la situation hors de France du siège des sociétés ne se distinguant pas de la nationalité — 2^o Non-application rétroactive de l'article 105 de la loi du 29 décembre 1989 aux litiges tranchés par un jugement passé en force de chose jugée.

I. — On sait que la portée de l'article 990 D du C.G.I., assujettissant à une taxe annuelle de 3 % sur la valeur vénale des immeubles qu'elles possèdent en France les personnes morales dont le siège est situé hors de France, a donné lieu à un certain nombre de litiges.

L'Administration estimait que la clause de non-discrimination ou d'égalité de traitement entre les nationaux des États contractants se trouvant dans la même situation, incluse, notamment, dans la convention franco-suisse du 3 septembre 1966, ne pouvait s'opposer au paiement de la taxe par les sociétés ayant leur siège social en Suisse, du moment que la discrimination instituée par l'article 990 D était fondée sur la résidence et non sur la nationalité.

Par une série d'arrêts rapportés dans cette revue (cf. *Droit fiscal 1990, n. 49, comm. 2244*), la Chambre commerciale de la Cour de cassation a condamné cette thèse en retenant que la combinaison de l'article 26-2 de la convention franco-suisse et de l'article 3 de la loi du 24 juillet 1966 conduisait à décider que le critère de la localisation hors de France du siège des sociétés se référerait, non seulement à leur qualité de non-résident français mais aussi, nécessairement, à leur rattachement à un État autre que la France et que se trouvaient donc dans la même situation les sociétés possédant des immeubles en France, que leur siège soit en France ou en Suisse.

On rappelle que, pour faire échec à cette jurisprudence défavorable au Trésor, l'article 105 de la loi de finances pour 1990 (*Droit fiscal 1990, n. 2-3, comm. 54, p. 92-93*) a précisé que « les personnes morales dont le siège est situé hors de France s'entendent des personnes morales qui ont hors de France leur siège de direction effective, quelle que soit leur nationalité, française ou étrangère ». Et le paragraphe V de l'article 105 de la loi a conféré à cette disposition un caractère interprétatif.

II. — La première question qui s'est posée à propos de ce nouveau texte a été celle de l'application rétroactive de la loi. Par un arrêt du 15 mai 1990 (*n. 88-14.293 : Droit fiscal 1990, n. 39, comm. 1681*), la Cour de cassation a jugé que l'application rétroactive de cette loi ne saurait préjudicier au contribu-

ble dont les droits ont été reconnus par une décision de justice passée en force de chose jugée, c'est-à-dire non susceptible d'opposition ou d'appel. La loi n'est donc pas applicable aux jugements rendus en matière fiscale antérieurement à la loi puisqu'ils ne peuvent être attaqués que par voie de cassation.

III. — Il restait à déterminer si la nouvelle disposition était de nature à faire échec, sur le fond, à la jurisprudence antérieure de la Cour de cassation. Dès la parution du texte, des commentateurs l'ont jugé sans portée à l'égard des clauses de non-discrimination figurant dans les conventions internationales (Cf. Chronique « La taxe annuelle de 3 % sur les immeubles possédés par les sociétés étrangères », par Philippe Derouin : *Droit fiscal 1990*, n. 4, p. 184 s.).

En effet, « le siège d'une société qui détermine son rattachement à un État est celui où la société a principalement sa direction juridique, financière, administrative et technique », c'est-à-dire son siège de direction effective.

L'arrêt du 21 décembre 1990, rendu par la Cour de cassation statuant en Assemblée plénière sur renvoi de la Chambre commerciale, conforte cette analyse.

Dans cet arrêt — qui est publié ci-après avec le rapport du Conseiller J. Lemontey — la Cour constate, d'une manière très nette, que la *nationalité* pour une société résulte, en principe, de la localisation de son siège réel, défini comme le *siège de la direction effective* et présumé par le siège statutaire. Par suite, l'article 105 de la loi du 29 décembre 1989 reste sans influence sur la solution du litige.

Tirant la conséquence de cette constatation, la Cour a relevé que le critère retenu par l'article 990 D du C.G.I. fondé sur la situation hors de France du siège des sociétés ne se distinguait pas de la nationalité, et elle en conclut, comme dans ses précédents arrêts, que les sociétés françaises et suisses étaient dans la même situation au regard de la convention franco-suisse puisque la comparaison entre ces sociétés s'effectuait uniquement en fonction des immeubles qu'elles possédaient en France au 1^{er} janvier.

Il est donc définitivement acquis que les sociétés suisses, notwithstanding la modification législative, échappent à la perception de la taxe de 3 %. Une révision des termes de la convention pourrait, seule, remettre en cause cette situation. On constate, enfin, que, dans la présente affaire, il suffisait à la Cour, pour justifier le rejet du pourvoi, de réaffirmer, comme elle l'a fait, le principe de la non-rétroactivité du texte à l'égard d'un jugement passé en force de chose jugée avant sa mise en vigueur. Mais le renvoi du pourvoi devant l'Assemblée plénière fournissait à la Cour l'occasion de statuer au fond sur la portée réelle de l'article 105 de la loi de finances pour 1990.

NOTA. — a) Les conclusions de l'Avocat général Dontenville ont été publiées au *J.C.P.* 91 (éd. G, II, 21.640).

b) L'intervention de la décision de la Cour de cassation a pour effet de rendre caduques les prescriptions de l'instruction du 28 août 1990 (B.O.I. 7 Q-3-90 ; *Droit fiscal 1990*, n. 41, E 10.199).



RAPPORT DE M. LE CONSEILLER J. LEMONTEY

L'Assemblée plénière est saisie, à la demande du Procureur général, du pourvoi formé contre un jugement du Tribunal de grande instance de Draguignan et qui pose la question de l'application, devant la Cour de cassation, d'une loi fiscale interprétative et de la portée de la décision du Conseil constitutionnel assignant des limites à la rétroactivité de la loi.



Il importe, tout d'abord, d'examiner la chronologie des faits et les textes en cause.

Les faits sont simples.

La société Roval a été constituée sous forme de société anonyme, le 9 novembre 1981, à Lausanne où elle a son siège. Elle possède une villa à Sainte-Maxime. Pour le surplus, la procédure ne fait apparaître aucune précision sur son objet et ses dirigeants.

Intervient la loi de finances du 29 décembre 1982 qui institue, dans son article 4-II (codifié aux articles 990 D à 990 H du C.G.I.), une taxe annuelle de 3 % établie sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par les sociétés « dont le siège est situé hors de France ». Le nouveau dispositif remplaçait un système particulier d'imposition, créé en 1977, pour les personnes morales étrangères, les soumettant à un impôt sur une base qui ne pouvait être inférieure à trois fois la valeur locative réelle des immeubles possédés (C.G.I., ancien art. 209 A) (si l'on précise que la taxe nouvelle n'est susceptible d'aucune déduction pour charges ou autres, on s'aperçoit ainsi, par comparaison, qu'elle constitue un impôt de dissuasion, dont le but est d'éviter, après l'instauration de l'impôt sur les grandes fortunes, l'acquisition d'immeubles en France sous le couvert de personnes morales interposées préservant l'anonymat des véritables propriétaires).

Invoquant la clause de non-discrimination contenue dans l'article 26 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 ainsi rédigé :

« Les nationaux d'un État contractant ne sont soumis dans l'autre État contractant à aucune imposition ou obligation y relative qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou seront assujettis les nationaux de cet autre État se trouvant dans la même situation.

En particulier, les nationaux d'un État contractant... (sans intérêt).

Le terme « nationaux » désigne pour chaque État contractant :

- toutes les personnes physiques qui possèdent la nationalité de cet État ;
- toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation dudit État... ».

la société Roval a fait opposition, le 28 septembre 1987, aux avis de mise en recouvrement de la taxe. Cette opposition a été accueillie par le Tribunal de grande instance de Draguignan dont le jugement, du 25 mars 1988, est rendu en dernier ressort comme c'est la règle dans le contentieux judiciaire des droits d'enregistrement ou des impôts recouvrés comme ces droits, cas de la taxe litigieuse (L.P.F., art. L. 199).

Notons immédiatement que n'étant donc susceptible que d'un pourvoi en cassation, ce jugement a force de chose jugée au sens de l'article 500 du Nouveau Code de procédure civile. Cette précision n'est pas inutile.

Le pourvoi formé contre ce jugement par M^e Goutet pour le Directeur général des impôts, le 6 juillet 1988, contient un *moyen unique* reposant sur une double proposition, l'une complétant l'autre : le Tribunal de grande instance aurait, à la fois, violé l'article 26 de la convention par fausse application et l'article 990 D du C.G.I. par refus d'application, car la clause de non-discrimination ne peut pas avoir d'effet sur l'application de la taxe dès lors que le critère retenu par le Code général des impôts est un critère de résidence fiscale et non pas de nationalité.

Telle n'était pas la position de la Chambre commerciale qui, par une série d'arrêts rendus les 28 février 1989 (*Bull. civ. IV*, n. 73 ; *Droit fiscal 1989*, n. 19, comm. 943, obs. B. Poujade) et 20 juin 1989 (*Bull. civ. IV*, n. 198), donc entre la déclaration du présent pourvoi et son examen, a jugé que le critère, tiré par l'article 990 D du C.G.I., de la localisation hors de France du siège des sociétés concernées, se référerait, non seulement à leur qualité de non-résident mais aussi *nécessairement à leur rattachement à un État autre que la France*.

Elle a, également, apprécié la similitude des situations, retenue par la clause conventionnelle de non-discrimination, par rapport au fait générateur de la taxe, c'est-à-dire la possession d'un immeuble en France au 1^{er} janvier, et non, comme le soutenait l'Administration, par comparaison de la situation des sociétés au regard de leur résidence fiscale. Je ne reviendrai plus sur ce dernier point, qui n'a pas motivé le renvoi à l'Assemblée plénière, car je ne vois aucune raison que vous vous écartiez de la jurisprudence de la Chambre commerciale, laquelle est consacrée, en quelque sorte *a posteriori*, par les dispositions différentes de certaines conventions fiscales postérieures à la convention franco-suisse et citées à la fin de mon rapport.

L'Administration, décidée à faire échec à cette jurisprudence (sur le 1^{er} point) ainsi d'ailleurs qu'à celle dégagée deux mois plus tard en matière d'assiette de l'impôt sur les grandes fortunes, a suscité, lors de l'examen parlementaire du projet de loi de finances de 1990, un amendement, finalement devenu l'article 105 de la loi du 29 décembre 1989 (*Droit fiscal 1990*, n. 2-3, comm. 54), complétant l'article 990 D du C.G.I. d'un alinéa ainsi rédigé :

« Les personnes morales dont le siège est situé hors de France s'entendent des personnes morales qui ont, hors de France, leur

siège de direction effective, quelle que soit leur nationalité, française ou étrangère ».

Et le V de l'article 105 de préciser que « les dispositions du présent article ont un caractère interprétatif ».

Ces nouvelles dispositions, qui ont été déclarées non contraires à la Constitution par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 29 décembre 1989 (*Droit fiscal 1990*, n. 2-3, comm. 57), sont spécialement invoquées par le Directeur général des impôts dans un mémoire complémentaire. Celui-ci précise qu'est ainsi confirmée la thèse de l'Administration selon laquelle le critère d'assujettissement à la taxe repose sur la notion de résidence et non sur celle de nationalité.



Quelle est l'incidence, devant la Cour de cassation, d'une loi interprétative en matière fiscale pour mettre en échec l'application ou l'interprétation par les juridictions judiciaires d'une convention fiscale internationale ? Tel est le problème dont est saisie l'Assemblée plénière.

Votre rapporteur ne vitupérera pas la pratique de l'Administration consistant à recourir aux lois rétroactives ou plus pudiquement qualifiées d'interprétatives (25 cas depuis 1980 !) lorsqu'elles sont destinées à contrer une jurisprudence qui n'a pas l'heur de lui plaire et dont le plus sûr résultat n'est pas toujours celui recherché, mais, certainement, de porter atteinte à la sécurité juridique et à l'autorité du juge (Cf. *Rapport de la Commission Aicardi, juillet 1986* ; *Chron. J. Turot, Les lois fiscales rétroactives* : *R.J.F. 1990*, p. 655).

Il s'appliquera à démontrer que l'article 105 de la loi du 29 décembre 1989 est inefficace autant qu'inutile dans sa rétroactivité en l'espèce.

En effet, deux séries de questions se posent, *a priori*, successivement :

I. — L'APPLICABILITÉ DE LA LOI INTERPRÉTATIVE AUX AFFAIRES PENDANTES DEVANT LA COUR DE CASSATION

Trois approches de cette première question sont possibles :

A. — L'application des principes généraux déjà dégagés par la Cour de cassation

La règle est qu'une loi interprétative prend effet à la date même d'entrée en vigueur de la loi interprétée. Il s'agit, là, d'une « rétroactivité renforcée », par rapport aux lois rétroactives proprement dites. En raison de l'affirmation expresse du législateur, confirmée par le Conseil constitutionnel, il ne saurait plus être question de contrôler le caractère interprétatif comme une jurisprudence ancienne, mais critiquée, de la Cour le permettait, même pour les lois se qualifiant expressément telles (Cf. aussi pour un refus de disqualification, *Cons. d'État, Avis, 7 juill. 1989*, n. 106.284 : *Droit fiscal 1990*, n. 11, comm. 553, concl. Ph. Martin ; *R.J.F.*, oct. 1989, n. 1170).

Cependant la Cour a, aussi, apporté une limitation importante à la rétroactivité en retenant dans divers arrêts, à partir de 1957, et dont l'expression la plus nette figure dans un arrêt de la Chambre sociale du 19 juin 1963 (*Bull. civ.*, n. 515), que si telle loi interprétative dispose qu'elle est applicable aux instances en cours, ce n'est que sous réserve des décisions judiciaires passées en force de chose jugée (1), que doit être considérée comme telle toute décision qui a statué en dernier ressort et n'est plus susceptible d'un recours ordinaire même si elle fait l'objet ou fait effectivement l'objet d'un pourvoi en cassation. De même, il a été jugé que pareille loi ne saurait porter atteinte à l'autorité de la chose antérieurement jugée, à défaut de dispositions expresses de la loi précisant qu'elle s'appliquerait nonobstant toute décision passée en force de chose jugée (*Cass. soc.*, 14 mars 1967 : *Bull. civ. IV*, n. 254. — *Cass. civ. 3^e*, 12 juin 1968 : *Bull. civ. III*, n. 265. — *Cass. civ. 1^{re}*, 24 juin 1969 : *Bull. civ. I*, n. 247. — *Cass. civ. 3^e*, 22 juin 1983 : *Bull. civ. III*, n. 145 ; — 1^{er} février 1984 : *Bull. civ. III*, n. 25. — *Contra* : *Cass. soc.*, 13 mai 1985 : *Bull. civ. V*, n. 291).

B. — L'autorité des décisions du Conseil constitutionnel

Si le Conseil constitutionnel a admis le principe des lois interprétatives en matière fiscale (30 déc. 1980, n. 80-126 : *Droit fiscal 1981*, n. 2-3, comm. 85), il s'est efforcé d'en limiter les effets en

(1) Cette formulation était celle des « articles rétroactifs » de la 2^e loi de finances rectificative pour 1986 : « ...sous réserve des décisions de justice passées en force de chose jugée ». Elle remplaçait la formule traditionnelle « cette disposition présente un caractère interprétatif » qui a été reprise dans la loi de finances du 29 décembre 1989. Pourquoi ces variations ?

énonçant, notamment, que l'application rétroactive de la loi fiscale ne saurait porter atteinte aux droits reconnus aux contribuables pour des décisions passées en force de chose jugée.

Il y a, là, plus qu'un écho à la jurisprudence précitée de la Cour de cassation.

Cette même limite à la rétroactivité a été réitérée par le Conseil lors de l'examen de la loi de finances de 1990 qui lui a été déférée par des parlementaires qui soutenaient, entre autres griefs, que le caractère interprétatif portait atteinte à l'indépendance constitutionnellement garantie du juge de cassation qui s'était déjà prononcé en la matière. La disposition en cause n'a pas été jugée contraire à la Constitution que parce que rien dans son texte ne portait atteinte aux droits nés en vertu de décisions de justice passées en force de chose jugée (décision précitée, 29 décembre 1989).

La question qui se pose, alors, est de savoir si cette interprétation, qualifiée de neutralisante et qui est placée dans la « motivation », bénéficie, comme la décision elle-même, de l'autorité proclamée par l'article 62, alinéa 2, de la Constitution.

Cette question s'est posée, d'abord, au Conseil constitutionnel lui-même. Depuis une formule inaugurée en 1962 et reprise depuis lors (Cf. par exemple 8 juillet 1989, n. 89-258), le Conseil énonce que « l'autorité des décisions visées par l'article 62 de la Constitution s'attache, non seulement à leur dispositif, mais aussi aux motifs qui en sont le soutien nécessaire et en constituent le fondement même ».

Puisque l'interprétation donnée à la loi par le Conseil constitutionnel est la condition même de sa conformité à la Constitution, la conséquence doit en être tirée. C'est ainsi que le Conseil d'État, par un arrêt d'Assemblée, après avoir visé expressément l'article 62 de la Constitution, a déduit des seuls motifs d'une décision du Conseil constitutionnel qu'il a reproduits, une analyse contraire à celle qui était antérieurement la sienne (*Cons. d'État, Ass.*, 20 déc. 1985, *Ets Outters* : *Droit fiscal 1986*, n. 23, comm. 1112 ; *Lebon*, p. 382). Dans un autre arrêt du 16 avril 1986 (*Lebon*, p. 93 ; *A.J.D.A.* 1986, p. 294), la Haute Juridiction a énoncé que les décisions de la Commission administrative nationale d'évaluation instituée par la loi de nationalisation de 1982 « n'avaient pas méconnu la chose jugée par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 11 février 1982 ».

C. — La combinaison convergente des deux approches

C'est la solution qui a été retenue par la *Chambre commerciale dans neufs arrêts identiques* du 15 mai 1990 (*Bull. civ. IV*, n. 151 ; cf. *Droit fiscal 1990*, n. 39, comm. 1681).

Ces arrêts ont été rendus sur les conclusions contraires de l'Avocat général selon lesquelles la Cour de cassation n'était pas liée par la « lecture » du texte faite par le Conseil constitutionnel.

La Chambre commerciale n'a pas répondu explicitement mais a reproduit, mot pour mot en le reprenant à son compte, le « considérant » de la décision du 29 décembre 1989 se référant aux décisions passées en force de chose jugée et a seulement ajouté, conformément à sa définition antérieure, que cette notion doit s'entendre au sens de l'article 500 du Nouveau Code de procédure civile. Cette définition peut, en effet, être transposée en matière fiscale en vertu du principe selon lequel les règles de la procédure civile sont applicables en matière fiscale devant le juge judiciaire, sauf dérogation expresse (*Cass. com.*, 31 mai 1988 : *Bull. civ. IV*, n. 183).

Observons, au passage, que le Ministre chargé du budget a fait sien la doctrine de la Chambre commerciale puisque dans une instruction du 22 mai 1990 (*B.O.I.* 7 Q-1-90 : *Droit fiscal 1990*, n. 25-26, E. 10.038), il a énoncé que « conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation, l'article 105 n'est pas applicable aux litiges qui ont déjà donné lieu à un jugement défavorable à l'Administration, passé en force de chose jugée avant l'entrée en vigueur de la loi (jugements rendus avant le 1^{er} janvier 1990) ». Cette position, valant en quelque sorte acquiescement au jugement attaqué, aurait dû normalement entraîner le désistement du pourvoi, voire le prononcé de son irrecevabilité, l'Administration ne pouvant soutenir devant le juge une position contraire à sa doctrine.

II. — L'APPLICATION AU FOND DE LA LOI INTERPRÉTATIVE

Cette question doit seulement être abordée maintenant si l'applicabilité de l'article 105 de la loi de 1989 et son caractère interprétatif sont retenus. Mais elle peut, aussi, être abordée d'emblée, si, comme votre rapporteur en est convaincu, la « modification » apportée à l'article 990 D du C.G.I. est inutile comme manquant son objectif.

Si l'on reprend la teneur de l'article 26 de la convention franco-suisse reproduit ci-dessus, on s'aperçoit tout de suite qu'il

contient les définitions nécessaires à ses dispositions et que *la non-discrimination est prohibée en raison de la seule nationalité des contribuables*. Cela résulte explicitement pour les personnes physiques et, par circonlocution, pour les « nationaux » personnes morales. Il ne peut en être autrement car il serait incohérent de retenir, à partir du même terme « nationaux », un critère de résidence fiscale pour les personnes morales et un critère, différent, de nationalité, pour les personnes physiques ! Cela est si vrai que la définition, contenue dans l'article 26, qui ne figure pas dans les articles liminaires de la convention consacrés aux définitions, se suffit à elle-même. Aucun autre article n'utilise le terme « nationaux » alors que celui de « résident » est mentionné abondamment ; force est donc de constater l'autonomie des dispositions de l'article 26 par rapport aux autres dispositions de la convention, malgré le fait que l'article 1^{er} de celle-ci dispose qu'elle s'applique « aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou de chacun des deux États ». A tout le moins, il convient de dire que la « résidence » doit, pour l'application de l'article 26, être accompagnée de la condition de nationalité : c'est ce qui a été jugé par la Chambre commerciale.

Les personnes morales ont une nationalité comme les personnes physiques, même si la transposition de ce concept aux personnes morales doit se faire avec certaines adaptations, par exemple, pour les critères de détermination. La nationalité des sociétés est reconnue par la doctrine moderne (Cf. entre autres, *Holleaux, Foyer, de La Pradelle : D.I.P., 1987, n. 207 s., P. Mayer, D.I.P., 3^e éd. 1987, n. 1032*) et utilisée tant par le législateur français (Cf. art. 31, 60 et 154, L. 24 juillet 1966 et l'art. 105, L. 1989 lui-même !) que par les juridictions et conventions internationales (Cf. Conventions consulaires, sur les investissements...).

D'abord relevé comme un indice parmi d'autres, le lieu du siège, est devenu, progressivement, le critère principal, sinon unique, de distinction entre les sociétés françaises et étrangères. Au terme de l'évolution, on trouve l'affirmation par la première Chambre « qu'en principe, la nationalité d'une société se détermine par la situation de son siège social » (*Cass. civ. 1^{re}, 30 mars 1971 : Rev. crit. D.I.P. 1971, p. 451, note P. Lagarde ; Clunet, 1972, p. 834, note Loussouarn ; J.C.P. 72, éd. G., II, 17.140, note B. Oppetit ; — 18 avril 1972 : Rev. crit. D.I.P. 1972, p. 672, note P. Lagarde ; Clunet, 1973, 218, 2^e esp., note B. Oppetit*).

Et il s'agit du *siège réel*, c'est-à-dire d'un siège effectif et sérieux, présumé mais seulement présumé coïncider avec le *siège indiqué par les statuts* (Cf. art. 3, al. 2, L. 24 juillet 1966, et art. 1837, al. 2, C. civ. et Cass. civ. 1^o, 18 avril 1972, précité).

Le simple rappel de ces principes permet, sans qu'il soit besoin de s'appesantir davantage, de comprendre que la Chambre commerciale, dans ses arrêts de 1989 et de 1990, n'a pu que constater, sans utiliser le terme même de nationalité mais en employant une locution identique, que « le critère tiré par l'article 990 D du C.G.I. (dans sa version d'origine), pour délimiter son champ d'application de la localisation hors de France du siège des sociétés concernées, se réfère non seulement à leur qualité de non-résident français, *mais aussi nécessairement à leur rattachement à un État autre que la France* ». Autrement dit, les notions de résidence et de nationalité, appliquées aux sociétés, se distinguent en droit même s'il leur arrive de coïncider, souvent, en fait. Mais siège (réel) et nationalité se confondent.

Et l'on s'aperçoit, alors, que l'interprétation donnée par l'article 105 de la loi de 1989 n'ajoute strictement rien à l'analyse de départ car qu'est-ce que « le siège de direction effective », sinon encore une autre manière de parler du siège réel, critère retenu depuis plusieurs décennies pour déterminer la nationalité des sociétés ?

C'est exactement ce qu'avaient fait valoir les députés auteurs de la saisine du Conseil constitutionnel !

La seule manière de procéder pour aboutir au résultat recherché était pour l'Administration d'ouvrir des négociations avec la Suisse pour réviser la convention de 1966, antérieure à la convention-modèle de l'O.C.D.E. Il y aurait été indiqué que parmi les conditions à prendre en considération pour apprécier la similitude des situations exclusive de discrimination, la résidence fiscale est un élément essentiel (Cf. *Gouthière, La taxe patrimoniale de 3 % sur les immeubles des sociétés étrangères : B. F. Le-febvre 2/90, Chron. p. 79*).

Ces précisions figurent d'ailleurs dans les conventions fiscales plus récentes, telles celles conclues avec les U.S.A. en 1967 et l'U.R.S.S. en 1985.

★

En définitive, l'Assemblée plénière a le choix entre deux méthodes :

— la première consiste à se situer sur le terrain constitutionnel et à œuvrer en collaboration ou en contradiction avec le Conseil constitutionnel. Si vous vous engagez dans cette voie, alors qu'aucune véritable nécessité n'y conduise, votre décision aura d'autant plus de retentissement qu'elle émanera de la formation la plus solennelle de l'ordre judiciaire ;

— la seconde, moins ambitieuse mais moins risquée, revient à demeurer sur le terrain technique de l'exégèse des textes en présence, l'un de nature internationale, l'autre de caractère interne, et sans avoir à aborder le problème de la manière dont il l'a été pour le Conseil constitutionnel. Il vous suffirait, alors, de reprendre en substance la jurisprudence de la Chambre commerciale en y insérant une simple incidence d'indifférence à l'égard de la loi interprétative.

★

... Sur le moyen unique :

Attendu qu'il est fait grief au jugement d'avoir accueilli l'opposition de la société à l'avis de mise en recouvrement de la taxe alors, selon le pourvoi, que les critères prévus par l'article 990 D du C.G.I. repose sur la notion de résidence indépendante de celle de nationalité et que les sociétés qui ont leur siège en Suisse et sont assujetties à la taxe litigieuse ne sont pas dans la même situation que les sociétés à prépondérance immobilière ayant leur siège en France et qui échappent à cette taxe ; qu'ainsi, le Tribunal a violé, par fausse application, l'article 26 de la convention et, par refus d'application, les articles 990 D et 990 E du code précité ;

Mais attendu, d'abord, que le critère retenu par l'article 990 D du C.G.I., pour délimiter son champ d'application, fondé sur la situation hors de France du siège des sociétés, ne se distingue pas de la nationalité telle que définie par l'article 26 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 ;

Attendu, ensuite, que des sociétés françaises et suisses possédant des immeubles en France se trouvent dans la même situation au sens de l'article 26 de la convention franco-suisse, la localisation de leurs sièges en France pour les unes et en Suisse pour les autres, donc leurs nationalités différentes, étant sans influence ;

Attendu, dès lors, que c'est à bon droit que le jugement attaqué a décidé qu'en application des dispositions de l'article 26 de la convention, qui prévalent sur la loi française en vertu de l'article 55 de la Constitution, la société Roval ne pouvait être soumise à la taxe litigieuse à laquelle échappent les sociétés françaises se trouvant dans la même situation ;

Que le moyen n'est, donc, pas fondé ;

Sur la demande fondée sur l'article 700 du Nouveau Code de procédure civile :

Attendu que la société Roval sollicite l'allocation d'une somme de 15.000 F sur le fondement de cet article ;

Mais attendu qu'il n'y a pas lieu d'accueillir cette demande ;

PAR CES MOTIFS, REJETTE le pourvoi, REJETTE la demande fondée sur l'article 700 du Nouveau Code de procédure civile ;...

Cour de cassation, Plénière, 21 décembre 1990, n. 88-15.744, S.A. Roval et rapport de M. le Conseiller J. Lemontey.

F.I. 585, n. 20

615 — SOCIÉTÉS IMMOBILIÈRES ÉTRANGÈRES — Taxe annuelle de 3 % due par certaines sociétés étrangères possédant des immeubles en France (C.G.I., art. 990 D) — Incidence des conventions fiscales internationales — Convention franco-suisse excluant l'application de la taxe aux sociétés suisses.

Par un jugement du 28 juin 1990, le Tribunal de grande instance de Paris a décidé, conformément à une jurisprudence constante de la Cour de cassation (cf. notamment *Cass. comm., 13 déc. 1989, Ditehold S.A. : Droit fiscal 1990, n. 49, comm. 2244 ; Cass. comm., 15 mai 1990, n. 88-14.293 : Droit fiscal 1990, n. 39, comm. 1681*), qu'une société, ayant son siège à Genève et possédant des immeubles en France, ne pouvait être soumise à la taxe annuelle de 3 % (C.G.I., art. 990 D), en application des dispositions de l'article 26 de la convention franco-suisse prohibant une discrimination fiscale entre les nationaux des deux États se trouvant dans la même situation.

On signale que cette décision a été rendue dans le sens indiqué, bien que l'Administration ait invoqué la nouvelle rédaction de l'article 990 D du C.G.I. résultant de l'article 105