

COUR DE CASSATION

(ASS. PLÉN.)

21 décembre 1990

ENREGISTREMENT ET TIMBRE. Droits d'enregistrement, Personnes morales étrangères, Immeubles en France, Imposition, Convention franco-suisse, État, Rattachement, Critère, Nationalité, Société, Siège réel, Localisation, Siège statutaire, Présomption, Droit acquis, Traitement équivalent, Exonération.

Le rattachement à un État, auquel se réfère l'art. 26 de la Convention franco-suisse du 9 sept. 1966 pour interdire la discrimination entre les ressortissants des États signataires, n'est autre que la nationalité, laquelle, 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 ;

Il s'ensuit que l'art. 105 de la loi n° 89-935 du 29 déc. 1989 qui ne peut rétroactivement préjudicier au contribuable dont les droits ont été reconnus par une décision de justice passée en force de chose jugée au sens de l'art. 500 NCPC, est sans influence sur la solution du litige opposant le directeur général des impôts à une société suisse contestant son assujettissement en raison de sa nationalité à la taxe de 3 % instituée par l'art. 990 D CGI ;

Le critère retenu par l'art. 990 D CGI, 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'art. 26 de la Convention franco-suisse du 9 sept. 1966 ;

Des sociétés françaises et suisses possédant des immeubles en France se trouvent donc dans la même situation au sens de l'art. 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 ;

C'est donc à bon droit qu'un jugement décide, qu'en application des dispositions de l'art. 26 de la Convention qui prévalent sur la loi française en vertu de l'art. 55 de la Constitution, une société suisse ne peut être soumise à la taxe instituée par l'art. 990 D CGI, à laquelle échappent les sociétés françaises se trouvant dans la même situation [1].

(Dir. gén. imp. c/ SA Roval)

Conclusions de M. le Premier avocat général Henri Dentenwille :

[1] Je suis conduit à vous conter l'histoire d'une « peau de chagrin » ...

Le dossier qui vous est soumis prenait apparemment des dimensions considérables quant à ses incidences ...

N'était-il pas question, pour en dégager la solution, de prendre parti sur deux problèmes majeurs :

— Le champ procédural d'interférence d'une loi expressément déclarée interprétative (domaine où des divergences d'approche, au sein même de notre Cour, sont apparues).

Application immédiate à quel niveau de l'instance en cours ? Celui des juges souverains du fond quand leur saisine, au deuxième degré, va être épuisée, ou, au-delà, jusqu'à l'instance exceptionnelle ouverte dans les conditions limitatives que l'on sait, devant votre Cour suprême ?

Beau débat, entouré encore d'un certain flou qu'autorisent nos arrêts qui ne sont pas en totale harmonie. Et sur ce point je me réfère notamment aux décisions de la 3^e Chambre civile (12 juin 1968, *Bull. civ. III*, n° 265 ; 22 juin 1983, *ibid. III*, n° 145) nettement ancrées sur la notion traditionnelle de « chose antérieurement jugée ». Et je cite cet attendu de 1968 : « ... l'al. 7 du nouvel art. 845 c. rur., applicable aux baux et instances en cours 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 devenue irrévocable ».

La Chambre sociale adopte, quant à elle, une position plus « nuancée ». Restrictive dans la majorité de ses arrêts (19 juin 1963, *Bull. civ. IV*, n° 515 ; 14 mars 1967, *ibid. IV*, n° 254), elle ouvre une brèche dans un contexte certes particulier par son arrêt du 13 mai 1985 (*ibid. V*, n° 291) en énonçant : « ce nouveau texte, qui se borne à reconnaître, sans rien innover, un état de droit préexistant qu'une définition imparfaite avait rendu susceptible de controverse, revêt un caractère interprétatif des dispositions anciennes et se trouve applicable à la procédure pendante devant la Cour de cassation ». La matière se prêtait sans doute à cette extension, mais un principe qui souffre des extensions ponctuelles n'est plus un principe. La barrière est en deçà ou au-delà éventuellement du filtre que constitue le recours en cassation et la procédure qui lui est propre (l'art. 1009-1 NCPC nous le rappelle qui invite à l'exécution préalable de la décision avant examen du pourvoi).

Que voilà question capitale et lourde de mises au point insistantes que ce dossier vous eût permis de trancher en formation plénière, une fois pour toutes.

— Plus lourd encore d'interrogations ... la portée, impérative ou non, à l'égard du juge « judiciaire » chargé en principe d'interpréter la loi, des considérants d'une décision du Conseil constitutionnel fixant les réserves à partir desquelles il estime une loi « conforme ». Véritable recherche d'un équilibre pointu entre deux pouvoirs de la République !

Or il m'apparaît que cet immense débat, dans le cadre strict du dossier qui vous est soumis, n'a pas lieu nécessairement d'être engagé. Se situe en effet en « amont » une question préalable, relativement simple, de droit international privé, tellement courante et directe, qu'elle pouvait, dans un raisonnement engagé entre spécialistes, être à ce point « simpliste » qu'elle n'a pas été évoquée. C'est pourtant sur ce seul terrain que vont se situer mes conclusions dès lors bien réduites dans le cheminement de pensée qu'elles adoptent. Il n'y a pourtant nulle fuite ni échappatoire face à des prises de position qui eussent pu être fondamentales. J'avais, à leur sujet, quelques avis à développer et en ressens, sur le plan de l'intérêt juridique doctrinal pur, une certaine frustration. Mais un éclairage frontal, qui me semble s'imposer, exclut toutes les ombres portées et leurs subtiles nuances qu'une palette future donnera peut-être l'occasion de dessiner. Pour aujourd'hui, en tout cas, la réunion de votre Cour en sa plus haute composition n'est point artificielle. Les deux problèmes sous-jacents évoqués justifiaient, ô combien, à eux seuls, la saisine de votre formation.

Le retour, fort banal, aux sources, que je vais vous proposer, mérite quant à lui votre examen, ces sources bien sûr perçues en profondeur par nos collègues axés sur un problème déterminé, relevant d'une approche plus généraliste. La vôtre ...

Une remise à l'heure, en ce dossier, sera profitable à tous ceux qui lui sont parallèles. Mais plus n'est besoin de la fine aiguille des secondes volatiles. Le cadran, très simplement, peut se satisfaire de la marque traditionnelle d'un temps bien assuré.

*
**

Les données de départ sont on ne peut plus simples. Une société ayant son siège en Suisse est propriétaire d'un immeuble en France. Des textes internes, dont il ne m'appartient pas d'apprécier la finalité, tentent d'enrayer certaines évasions fiscales voyantes ... Nous ne sommes pas, nous juristes, chargés d'en ausculter le bien-fondé. Sont-ils adaptés, sont-ils « opérationnels » dirait-on aujourd'hui, pour combattre ce qu'ils estiment être un contexte trouble ? Plus brutalement, sont-ils efficaces, donc compatibles avec le « fond » juridique dont ils espèrent modifier les données ? Ont-ils choisi la bonne voie, celle-ci n'est-elle qu'illusoire, alors que l'effort devait se situer ailleurs, au niveau des conventions bilatérales méritant d'être « renégociées » ? Nous ne sommes pas le Quai d'Orsay mais le Quai de l'Horloge ! Il ne faut pas se tromper de cible ...

Notre débat, en vérité, va se limiter à une analyse et comparaison de textes, à notre sens très éclairante. En voici un bref tableau, permettant de relever des rapprochements ou des distorsions susceptibles de sérier le problème.

1° La Convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966 : « 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 seront assujettis les nationaux de cet autre État se trouvant dans la même situation ... 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 ... ».

2° L'art. 990 D CGI (antérieur à 1990) : « Les personnes morales dont le siège est situé hors de France et qui, directement ou par personne interposée, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de droits réels portant sur ces biens sont redevables d'une taxe annuelle égale à 3 p. 100 de la valeur vénale de ces immeubles ou droits (dispositions applicables à compter du 1^{er} janv. 1983). La personne interposée est solidairement responsable du paiement de la taxe » (texte résultant de la loi n° 82-1126 du 29 déc. 1982, art. 4-II-1).

3° L'art. 990 D CGI tel que modifié par la loi de finances n° 89-935 du 30 déc. 1989 (art. 105) déclarée conforme à la Constitution par décision n° 89-268 du Conseil constitutionnel :

« 1. La dernière phrase de l'art. 990 D CGI est supprimée.

« 2. L'art. 990 D CGI est complété par deux alinéas ainsi rédigés :

« 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.

« Est réputée posséder des biens ou droits immobiliers en France par personne interposée, toute personne morale qui détient une participation, quelles qu'en soient la forme et la quotité, dans une personne morale qui est propriétaire de ces biens ou droits ou détentrice d'une participation dans une troisième personne morale, elle-même propriétaire des biens ou droits ou interposée dans la chaîne des participations. Cette disposition s'applique quel que soit le nombre des personnes morales interposées ».

*
* *

Voici l'exégèse, très schématique mais littérale (ce terme retrouvant son plein sens dans les relations internationales pointilleuses), à laquelle cette lecture comparative me conduit.

1° La Convention franco-suisse date de 1966. Elle est antérieure aux textes ensuite reproduits. Elle n'a jamais été renégociée.

Son esprit : égalité de traitement. En son art. 26 qui nous intéresse directement, et constitue une disposition « autonome » structurée, je note que le terme « nationalité » y est employé à trois reprises. Au point qu'il sert de base à une définition. Pour les personnes morales, j'insiste sur son libellé : « Le terme « nationaux » désigne ... toutes les personnes morales, sociétés de personnes et associations constituées conformément à la législation dudit État ».

Je mets en relief ceci :

Art. 2 de la Convention :

« La présente convention s'applique aux impôts sur le revenu et sur la fortune perçus pour le compte de chacun des États contractants, de ses subdivisions politiques et de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception.

« Sont considérés comme impôts sur le revenu et sur la fortune les impôts ordinaires et extraordinaires perçus sur le revenu total, sur la fortune totale ou sur les éléments de revenu ou de la fortune, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers, ainsi que les impôts sur les plus-values ».

C'est, je crois, on ne peut plus clair :

a) la convention s'applique à tous les impôts ordinaires et extraordinaires ...

b) Le critère qu'elle adopte, pour établir la situation d'équilibre entre les ressortissants ou assujettis de chaque État est, incon-

testablement, celui de nationalité, critère appliqué, *expressis verbis*, aux personnes morales.

Voilà la base intangible de ce document qui, jusqu'à éventuelle amélioration, s'impose à la France.

2° L'art. 990 CGI, tel qu'il a été adopté par la loi de finances du 29 déc. 1982.

Texte de droit interne et qui, pour des raisons de protectionnisme conjoncturel, établi, quant à lui, non pas une réciprocité mais une discrimination.

Plus un mot ne rappelle la « nationalité », axe de la convention précédemment reproduite. Au critère de nationalité se substitue de façon unilatérale celui de « siège » des personnes morales situées hors de France.

3° L'art. 990 D nouveau CGI est issu de la loi de finances du 30 déc. 1989. Texte déclaré conforme à la Constitution, par décision du Conseil constitutionnel, qui accorde son *imprimatur* sous réserve d'une lecture mesurée de son caractère « interprétatif ». Le cadre rétroactif est limité à la décision passée « en force de chose jugée ». Comme nous l'avons dit, d'entrée, nous n'engagerons pas de débat sur ce point. Un jour ou l'autre il resurgira. Nous relevons seulement ici ce qui est capital dans le contexte de la procédure qui nous est soumise. Cette nouvelle version de l'art. 990 D tente sans doute habilement de contourner certaines pratiques. Mais, dans sa rédaction même, malgré ses efforts d'adaptation à la lutte contre certains procédés qui peuvent apparaître frauduleux, elle est, s'agissant toujours des rapports franco-suisse, ... suicidaire.

Pour contourner de savantes manœuvres, elle emploie en effet l'expression suivante : « 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 ». N'oublions pas cette « finale » qui se veut paratonnerre alors qu'elle risque au contraire de mettre en relief une incompatibilité majeure entre texte de nature internationale et droit interne ...

*
* *

Car je fais ici halte ... et quelle que soit la conjoncture, je réagis en juriste. Ce dernier texte exclut expressément le critère de nationalité ... des personnes morales. Or il demeure, et personne ne le contestera, qu'il n'y a pas parallélisme total entre nationalité d'une société et siège social de celle-ci, même défini en fonction de son caractère « effectif ». Nous nous référerons à ce sujet aux multiples chroniques publiées sur la question, en pleine gestation ... ce qui illustre l'absence d'adéquation ! ... (V. not. P. Lagarde, Nationalité et domicile, *Rev. crit. DIP* 1971 ; B. Oppetit, chron. au *JCP* 1972.I.17101 et au *JDI* 1973.219 ; Mayer, Nationalité des sociétés, in *Droit international privé*, éd. Montchrestien 1987 ; Holleaux, Foyer et de la Pradelle, Les personnes morales, in *Droit international privé*, éd. Masson 1987).

*
* *

Conclusion peut-être brutale, pour des commentateurs spécialisés, mais qui nous semble tomber sous le sens ... De deux choses l'une :

— Ou la « nationalité » de la personne morale est équivalente strictement à son siège social « effectif », il convient alors de faire jouer immédiatement la réciprocité et peu importe dans ce cas l'étendue de la rétroactivité de la loi de 1990, la géographie de cette rétroactivité ! La frontière se situe-t-elle au niveau de la décision passée « en force de chose jugée » (arrêt de la cour d'appel, juridiction du fond du deuxième degré) selon notre norme bien définie par l'art. 500 NCP qui pourrait au besoin être rappelé en incidente ? Ou bien, outrepassant ce seuil, implique-t-elle la prise en compte du recours extraordinaire que constitue le pourvoi (et dont on rappelle assez le caractère), ce qui, insidieusement, ferait de la Cour suprême un troisième degré de juridiction apte à prendre en considération le chassé-croisé législatif.

— Au contraire, si les deux concepts, « nationalité » et « siège social » (quel que soit son qualificatif adventice) ne sont pas strictement superposables, force est donc de rester fidèle à notre Constitution qui affirme que les documents internationaux priment sur le droit interne.

Quelle chute, alors, mais ayons le courage de l'assumer.

Toute la discussion savante qui s'instaurait est sans objet ... car, même la loi de 1982 (art. 990 D ancien CGI) ou celle plus élaborée de 1989 (art. 990 D nouveau) se retrouvent dans la même corbeille. Point n'est besoin ici de subtiles distinctions entre elles. Elles sont l'une et l'autre « hors jeu ». Le critère qu'elles ont choisi (siège) déroge à celui retenu par la Convention franco-suisse antérieure (nationalité). Il ne peut, issu d'un texte interne, contourner une convention entre États souverains.

Quel texte interne, applicable à l'espèce, diront ceux qui souhaitaient, à l'occasion de cette affaire, voir régler les vertigineux problèmes franco-français évoqués tout à l'heure ?

Ici, peu nous chaut ...

L'évolution des lois de 1982 et 1989 conduit de toute façon à la même confrontation entre notre droit interne dans sa constance et sa globalité protectrices avec le droit international qui prédomine. Ce rôle éminent de contrôle de l'adéquation des normes internationales à notre droit positif national, privilège de notre mission juridictionnelle incontestée, ne saurait évidemment impliquer un choix entre l'« applicabilité » à l'espèce de deux textes internes successifs entre lesquels la primauté savante n'a pas sa place.

Les évoquer ne signifie pas, évidemment, prendre parti entre eux.

Nous le soulignons à nouveau fortement ... ils sont, de toute façon, théoriquement, hors du présent débat ! et la référence qui, nécessairement y a été faite, touche à leur esprit, incompatible avec la Convention franco-suisse ; ayons la modestie d'admettre que cette convention bilatérale ne nous autorise pas à nous pencher sur les interrogations fondamentales qui nous sont propres et viendront, sûrement, à leur heure !

Je conclus donc à l'application de l'art. 55 de notre Constitution qui, sans partage, donne la primauté au texte de nature internationale.

Nos engagements, hors de nos frontières, s'honorent, même s'ils n'apparaissent plus totalement adaptés.

Je conclus au rejet du pourvoi.

ARRÊT

LA COUR : — Attendu, selon le jugement attaqué (TGI Draguignan, 25 mars 1988), que la SA Roval, constituée en 1981 et dont le siège est à Lausanne (Suisse), a contesté son assujettissement à la taxe 3 %, instituée par l'art. 990 D CGI issu de la loi du 24 déc. 1982, sur la valeur vénale des immeubles situés en France et possédés par des personnes morales dont le siège est hors de France ; que la Sté Roval a invoqué les dispositions de l'art. 26 de la Convention fiscale franco-suisse du 9 sept. 1966 selon lesquelles « 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 pourront être assujettis les nationaux de cet autre État se trouvant dans la même situation » ;

Sur la loi applicable : — Attendu que le directeur général des impôts soutient que l'art. 990 D CGI doit être interprété conformément à l'art. 105 de la loi du 29 déc. 1989 applicable en la cause en raison de son caractère interprétatif exprès, et qui dispose que « le siège des personnes morales s'entend de leur siège de direction effective, quelle que soit leur nationalité, française ou étrangère » ; — Mais attendu que le rattachement à un État, auquel se réfère l'art. 26 de la Convention de 1966 pour interdire la discrimination n'est autre que la nationalité, laquelle, 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 ; qu'il s'ensuit que l'art.

105 de la loi du 29 déc. 1989 qui, au demeurant, ne pouvait rétroactivement préjudicier au contribuable dont les droits ont été reconnus, comme en l'espèce, par une décision de justice passée en force de chose jugée au sens de l'art. 500 NCPC, est sans influence sur la solution du litige ;

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'art. 990 D CGI reposent 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'art. 26 de la convention et, par refus d'application, les art. 990 D et 990 E CGI ; — Mais attendu, d'abord, que le critère retenu par l'art. 990 D CGI, 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'art. 26 de la Convention franco-suisse du 9 sept. 1966 ; — Attendu, ensuite, que des sociétés françaises et suisses possédant des immeubles en France se trouvent dans la même situation au sens de l'art. 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'art. 26 de la Convention, qui prévalent sur la loi française en vertu de l'art. 55 de la Constitution, la Sté 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 [...]

Par ces motifs, rejette [...].

CASS., ASS. PLÉN., 21 déc. 1990. — MM. Drai, 1^{er} prés. — Le Guehec, Jouhaud, Defontaine, Senselme, Dutheillet-Lamonthézie, prés. — Lemontey, rap. — Dentenpille, 1^{er} av. gén. — M^{es} Goutet et Ryziger, av. — Rejet du pourvoi contre TGI Draguignan, 25 mars 1988.

COUR DE CASSATION

(CIV. 1^{re})

4 avril 1991

(7 ARRÊTS)

SURENDETTEMENT. 1. Procédure, Cassation, Pourvoi, Jugement, Règlement amiable, Demande, Recevabilité, Instance, Fin (non), Pourvoi indépendant du fond, Irrecevabilité ; 2. Procédure, Instance, Parties, Commission de surendettement (non), Pourvoi en cassation, Irrecevabilité d'office ; 3. Procédure, Instance, Parties, Banque de France (non) ; 4. Procédure, Intervention volontaire, Association de consommateurs, Irrecevabilité ; 5. Procédure, Commission de surendettement, Créancier, Recours contentieux, Principe du contradictoire, Débats, Convocation, Nécessité ; 6. Règlement amiable, Bénéfice, Débiteur, Bonne foi, Juges du fond, Appréciation, Circonstances d'espèce, Prise en compte, Nécessité ; 7. Règlement amiable, Bénéfice, Débiteur, Bonne foi, Présomption, Preuve contraire, Créancier, Charge ; 8. Règlement amiable, Bénéfice, Débiteur, Bonne foi, Juges du fond, Appréciation souveraine.

Les jugements en dernier ressort qui, sans mettre fin à l'instance, statuent sur une exception de procédure, une fin