

Ainsi, une des conséquences, indirecte, de la loi Neiertz est de prohiber le recours à la garantie de première demande dans les opérations de crédit, non seulement de droit interne mais également dans les relations internationales. Dans ces dernières, les lois Scrivener complétées par la loi Neiertz seraient considérées comme des lois de protection des consommateurs. A ce titre elles s'appliqueraient aux gérants de sociétés non professionnels du droit (18) en tant que lois de police (19). La loi étrangère désignée par la règle de conflit de lois ordinaires qui ne comporterait pas de mesures de protection des cautions dans les opérations de crédit serait donc écartée au profit de la loi française (20).

En revanche, si les parties substituaient une garantie de première demande au cautionnement sans que l'opération garantie entre dans le domaine d'application des opérations de crédit ou d'un autre texte prescrivant l'usage d'un cautionnement on ne pourrait sanctionner la manœuvre : il n'y aurait qu'habileté licite « à se soustraire à l'application d'une règle en évitant de se placer dans les conditions de fait qui déclenchent son application » (21). Comme aucune règle obligatoire ne serait éludée, les parties recouvreraient la liberté de choisir, tant dans les relations internes qu'internationales, la garantie de première demande plutôt que le cautionnement : d'ailleurs, la raison d'être de la garantie de première demande n'est-elle pas de fournir une alternative au cautionnement ? L'instauration prétoirienne d'une obligation de renseignement contraignant le bénéficiaire de la sûreté à informer le garant des particularités de la garantie de première demande suffirait à la protection de ce dernier.

Théo HASSLER,
Professeur des Universités.

(18) La loi Scrivener n'est écartée qu'entre professionnels de même spécialité : Cass. civ. 1^{re}, 28 avril 1987 : D. 1988, note Delebecque, p. 1 : JCP 87, éd. G, II, 20893, observ. Paisant ; RTD civ. 1987, 537, Mestre.

(19) Holleaux, Foyer, Géraud de Geouffre de la Pradelle, *Droit international privé*, Masson, n. 653.

(20) Si la loi étrangère comportait de telles mesures il serait inutile de l'écartier au bénéfice de la loi de police française, Holleaux et autres, précité, n. 656.

(21) Vidal, précité.

Fiscalité

120 1^{re} FISCALITÉ IMMOBILIÈRE. — Sociétés étrangères. Taxe annuelle de 3 % (CGI art. 990 D). Société suisse. Bénéfice de l'art. 26 de la convention franco-suisse 9 sept. 1966 (oui). L. fin. pour 1990, art. 105. Dispositions interprétatives. Incidence (non). 2^e LOIS ET RÉGLEMENTS. — Application dans le temps. Loi fiscale interprétative. L. fin. pour 1990, art. 105. Taxe de 3 % sur les sociétés étrangères détenant des immeubles en France (CGI art. 990 D). Litige tranché par un jugement ayant acquis l'autorité de la chose jugée. Loi fiscale. Application rétroactive (non). 3^e CONVENTIONS INTERNATIONALES. — Convention franco-suisse 9 sept. 1966. Art. 26. Société suisse. Bénéfice (oui). Taxe de 3 % sur les sociétés étrangères détenant des immeubles en France (CGI art. 990 D). Supériorité des règles conventionnelles sur la loi interne.

Cass. Ass. plén. 21 décembre 1990 ; Directeur général des impôts c. S.A. Roval.

En application de l'article 26 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, dont les dispositions prévalent sur la loi française en vertu de l'article 55 de la Constitution, une société suisse ne peut être soumise à la taxe de 3 % instituée par l'article 990 D du Code général des impôts, sur la valeur vénale des immeubles situés en France et possédés par des personnes morales dont le siège est hors de France, taxe litigieuse à laquelle échappent les sociétés françaises se trouvant dans la même situation.

Le rattachement à un État, auquel se réfère cet article 26 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 présumée par le siège statutaire.

La Semaine Juridique, Éd. E, n° 7

Il s'ensuit que l'article 105 de la loi n. 89-935 du 29 décembre 1989, de caractère interprétatif exprès, disposant que le siège des personnes morales s'entend de leur siège de direction effective, quelle que soit leur nationalité, française ou étrangère, est sans influence sur la solution du litige, cet article, au demeurant, ne pouvant 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'article 500 du Nouveau Code de procédure civile.

ANNOTER : J.-Cl. Fiscalité immobilière, Fasc. 585.

RAPPORT DE M. LE CONSEILLER JACQUES 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 Code général des impôts), 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 (*ancien art. 209 A, CGI*). (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 (*art. 199, LPP*).

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 Code général des impôts 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'arrêtés rendus les 28 février 1989 (*Bull. civ. IV, n. 73* ; *JCP 90, II, 15774, Annexe 2*) 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 Code général des impôts, 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 Etat autre que la France* [N.D.L.R. V. J.-P. Maublanc, L'application de la taxe annuelle de 3 % due par certaines sociétés étrangères possédant des immeubles en France, *JCP 90, II, 15774*].

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 (*JCP 90, III, 63414*), complétant l'article 990 D du Code général des impôts 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, 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. Tuot, Les lois fiscales rétroactives* : *RJF 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 :

1) 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

La Semaine Juridique, Éd. E, n° 7

« 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, *avis CE 7 juillet 1989* : *RJF ocl. 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*).

2) L'autorité des décisions du Conseil constitutionnel

Si le Conseil constitutionnel a admis le principe des lois interprétatives en matière fiscale (30 décembre 1980, n. 80-126), il s'est efforcé d'en limiter les effets en 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 (*CE Ass. 20 déc. 1985, Ets Outters* : *Lebon p. 382*). Dans un autre arrêt du 16 avril 1986 (*Rec. p. 93* ; *AJDA 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 ».

3) La combinaison convergente des deux approches

C'est la solution qui a été retenue par la Chambre commerciale dans neuf arrêts identiques du 15 mai 1990 (*Bull. civ. IV, n. 151*).

(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 ?

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 sienne la doctrine de la Chambre commerciale puisque dans une instruction du 22 mai 1990 (*B.O.I. 7 Q-1-90 ; JCP 90, IV, 10038*), 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 CGI 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, 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 ; JCP 72, éd. G, II, 17140, note Oppetit ; — 18 avril 1972 : Rev. crit. D.I.P., 1972, p. 672, note P. Lagarde ; Clunet, 1973, 218, 2^e esp., note 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^{re} 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 Code général des impôts (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'OCDE. 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 : BF Lefebvre 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.

ARRÊT

LA COUR ; — Attendu, selon le jugement attaqué (Tribunal de grande instance de Draguignan, 25 mars 1988), que la société anonyme Roval, constituée en 1981 et dont le siège est à Lausanne (Suisse), a contesté son assujettissement à la taxe de 3 %, instituée par l'article 990 D du Code général des impôts issu de la loi du 24 décembre 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 société Roval a invoqué les dispositions de l'article 26 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 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'article 990 D du Code général des impôts doit être interprété conformément à l'article 105 de la loi du 29 décembre 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'article 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'article 105 de la loi du 29 décembre 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'article 500 du Nouveau Code de procédure civile, 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'article 990 D du Code général des impôts 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'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 Code général des impôts, 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 francs 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.

MM. Draï, Pr. prés. ; Lemontey, rapp. ; Dontenville, av. gén., M^{es} Goutet et Ryziger, av.

Observations. — V. ci-dessus le rapport de M. le Conseiller J. Lemontey.

N.D.L.R. — Les conclusions de M. l'Avocat Général Dontenville seront publiées dans l'édition G.

121 ENREGISTREMENT. — Fonds de commerce. Cession. Qualification. Absence de clientèle. Droits dus (non) [Éd. N, 91, II, p. 28].

Cass. com. 16 janvier 1990 ; S.A. Bijouterie-horlogerie Garde.

Ne constitue pas un fonds de commerce un établissement sans clientèle propre.

ANNOTER : J.-Cl. Notarial Formulaire, V^o Fonds de commerce (Enreg.), Fasc. 1.

LA COUR ; — ... ; — Vu l'article 1^{er} de la loi du 17 mars 1909 ; — Attendu que le tribunal a retenu que la cession litigieuse constituait une mutation au sens de l'article 719 du Code général des Impôts au motif que même si l'on peut admettre que la réglementation des commerces privés situés dans une galerie marchande imposée par les clauses du bail de la société propriétaire de ces fonds est exclusive d'une clientèle propre, M. Garde, en l'espèce, disposait d'une clientèle personnelle liée à l'exploitation de son fonds de commerce exploité à Marseille ; que dès lors il a cédé un fonds de commerce disposant d'une clientèle ; — Attendu qu'en statuant ainsi, alors que ne constitue pas un fonds de commerce un établissement sans clientèle propre, le tribunal a violé l'article susvisé ;

Par ces motifs : — Casse et annule, dans toutes ses dispositions, le jugement rendu le 1^{er} septembre 1987, entre les parties, par le tribunal de grande instance de Toulon ; ...

Observations. — Un horloger, qui possédait déjà un magasin à Marseille, avait créé un second magasin dans un centre commercial à Vitrolles. Puis il avait constitué une société, dont il était le président, à laquelle il avait cédé le matériel d'exploitation et les stocks. L'Administration avait estimé que ces actes constituaient une *mutation secrète et déguisée de fonds de commerce*. Le tribunal saisi de la contestation a retenu cette analyse, bien que la réglementation des commerces imposée, dans la galerie marchande, par la société propriétaire des fonds, excluait l'existence d'une clientèle propre, au motif que l'intéressé disposait déjà d'une clientèle personnelle dans son premier magasin. Mais rien n'indiquait que cette clientèle, attachée au magasin que le contribuable continuait à exploiter à Marseille, s'était transférée dans l'établissement situé dans le centre commercial de Vitrolles. En l'absence de preuve de ce transfert, on ne pouvait que se fonder sur la réglementation en vigueur dans la galerie marchande. Or, si l'article 1^{er} de la loi du 17 mars 1909 relative à la vente et au nantissement des fonds de commerce se borne à énumérer les divers éléments qui peuvent servir à constituer un fonds, une jurisprudence constante de la Cour de cassation décide que, de tous les éléments du fonds, la clientèle représente le plus essentiel, sans lequel un fonds ne saurait exister. *A défaut de clientèle*, la cession en cause échappait donc aux droits de cession de fonds de commerce.