

Conventions internationales

496 **Transparence ou résidence fiscales des sociétés de personnes françaises ?**

L'associé non résident d'une société de personnes française exerçant son activité en France est imposable à raison de sa quote-part de résultats sociaux sans qu'y fassent obstacle les clauses d'une convention fiscale modèle OCDE

En l'absence de stipulation particulière, les clauses des conventions fiscales internationales qui répartissent le pouvoir d'imposition entre l'État de la source des revenus et l'État de la résidence des contribuables sont applicables aux revenus, tels que des profits de construction, réalisés par une société de personnes française, considérée comme résidente de France en raison de l'activité qu'elle y exerce, mais non pas à la quote-part des bénéfices sociaux à raison de laquelle un associé résident de l'autre État contractant est imposable en France en application de l'article 8 du CGI.

Aucune clause de la convention franco-norvégienne contre les doubles impositions ne fait obstacle à l'imposition d'une société norvégienne à l'impôt sur les sociétés à raison de sa quote-part des bénéfices sociaux d'une société civile de construction en vue de la vente régie par l'article 239 *ter* du CGI exerçant son activité en France.

Faute d'avoir déposé une déclaration de résultats à raison de cette quote-part malgré une mise en demeure, la société norvégienne encourt la taxation d'office sans que l'Administration ait à lui notifier les motifs de son imposition en France ou à lui fournir des imprimés de déclaration.

CE, 3^e, 8^e, 9^e et 10^e ss-sect., 11 juill. 2011, n° 317024, min. c/ Sté Quality Invest, concl. L. Olléon, note Ph. Derouin

Sera publié au recueil Lebon

● Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Quality Invest, qui a son siège à Oslo (Norvège), détenait, en 1991, 99 % des parts de la société civile immobilière (SCI) de construction-vente « Villa Prat », dont le siège social est situé à Nice (France) ; qu'ayant constaté que la société n'avait pas déclaré la quote-part de bénéfices lui revenant à raison de sa participation au capital de la SCI, l'Administration lui a adressé une mise en demeure de souscrire une déclaration de résultats au titre de l'exercice clos en 1991 ; que cette mise en demeure étant restée sans réponse, la société Quality Invest a été assujettie, selon la procédure de taxation d'office, à une cotisation d'impôt sur les sociétés ayant pour assiette cette quote-part ; que les droits rappelés ont été majorés des intérêts de retard et de la pénalité de 40 % prévue par l'article 1728 du Code général des impôts ; que le ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 10 avril 2008 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a fait droit à la requête de la société Quality Invest et a déchargé cette société des impositions restant en litige, compte tenu du dégrèvement intervenu au cours de l'instance devant le tribunal administratif ;

● Considérant qu'aux termes de l'article 239 *ter* du Code général des impôts, les sociétés civiles qui ont pour objet la construction d'immeubles en vue de la vente « sont soumises au même régime que les sociétés en nom collectif effectuant les mêmes opérations » et « leurs associés sont imposés dans les mêmes conditions que les membres de ces dernières sociétés » ; qu'aux termes de l'article 8 du même code : « (...) les associés des sociétés en nom collectif et les commandités des sociétés en commandite simple sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société » ; qu'aux termes de l'article 218 *bis* de ce code, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « 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 » ;

● Considérant que les sociétés régies par l'article 8 du Code général des impôts ont une personnalité distincte de celle de leurs membres et exercent une activité qui leur est propre ; que, dès lors que cette activité est exercée en France, les bénéfices réalisés par ces sociétés sont en principe 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 ;

● Considérant qu'il incombe au juge de l'impôt de rechercher si une convention internationale relative aux doubles impositions fait obstacle à l'imposition en France de revenus qui y sont imposables en application du droit interne ; qu'en l'absence dans la convention applicable au litige de stipulations relatives aux revenus réalisés ou perçus par une société relevant du régime des sociétés de personnes, prévu notamment par les dispositions de l'article 8 du Code général des impôts, il lui appartient de faire application de la convention à cette société qui, eu égard à son régime rappelé ci-dessus, est susceptible d'être regardée comme résidente de France et de vérifier qu'aucune de ses stipulations ne s'oppose à l'imposition en France de ces revenus ; que si tel est le cas, il lui revient également de vérifier qu'aucune stipulation de la convention ne s'oppose à ce que l'impôt dû en France à raison de ces revenus soit réclamé aux associés ; qu'en l'absence d'une telle stipulation, l'associé non-résident de cette société ne peut se prévaloir ni des stipulations de la convention relatives aux divers revenus qu'elle mentionne ni de celles de l'article précisant le régime d'imposition des autres revenus dès lors que l'ensemble de ces stipulations ne sont applicables qu'aux revenus réalisés en propre par la société et non à ceux sur lesquels l'associé non-résident est imposé au prorata de sa participation au capital de cette société ;

● Considérant que, pour faire échec à l'imposition à laquelle elle a été assujettie en France sur le fondement des dispositions de droit interne précitées, la société Quality Invest s'est prévaluée devant les juges du fond des stipulations du paragraphe 1 de l'article 22 de la convention fiscale du 19 décembre 1980 signée entre la France et la Norvège en vue d'éviter les doubles impositions et

a fait valoir que les stipulations de l'article 6 de la même convention relatif aux revenus immobiliers ne lui étaient pas applicables ;

- Considérant qu'aux termes de l'article 22 de cette convention : « 1. Les éléments du revenu d'un résident d'un État, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente convention ne sont imposables que dans cet État. 2. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas aux revenus autres que les revenus provenant de biens immobiliers tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, lorsque le bénéficiaire de tels revenus, résident d'un État exerce dans l'autre État, soit une activité industrielle et commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des revenus s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14, suivant les cas, sont applicables » ;

- Considérant que la cour administrative d'appel de Paris a d'abord relevé que la société Quality Invest était en principe imposable en France à raison de la quote-part de bénéfices lui revenant à raison de sa participation au capital de la SCI « Villa Prat » ; qu'elle a ensuite recherché si une stipulation de la convention franco-norvégienne relative aux doubles impositions ne réservait pas à la Norvège le droit d'imposer de tels profits ; qu'après avoir écarté l'application de l'article 6 de cette convention relatif aux revenus immobiliers au motif que cet article ne traitait pas des revenus de participations dans le capital d'une société civile immobilière de construction-vente et estimé qu'aucune autre stipulation de la convention ou de son avenant applicable à l'année d'imposition en litige relative à une catégorie déterminée de revenus ne concernait de tels profits, la cour a jugé que la société Quality Invest était fondée à se prévaloir des stipulations du paragraphe 1 de l'article 22 de la convention, réservant à la Norvège l'imposition des éléments du revenu d'un résident de cet État qui ne sont pas traités dans les autres articles de la convention ; qu'en statuant ainsi, alors qu'ainsi qu'il a été dit ci-dessus, les stipulations de la convention et notamment celles de l'article 22 ne s'appliquent qu'aux revenus réalisés en propre par la société de personnes et non à ceux sur lesquels l'associé non-résident est imposé au prorata de sa participation au capital de cette société, la cour a commis une erreur de droit ; qu'il suit de là que le ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique est fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

- Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du Code de justice administrative ;

Sur le principe de l'imposition en France :

- Considérant, en premier lieu, qu'il résulte de l'instruction que la SCI « Villa Prat », ayant pour objet l'acquisition de terrains, la construction sur ces terrains d'immeubles collectifs et leur revente en blocs ou par lots, exerçait exclusivement en France son activité, laquelle a consisté durant l'année d'imposition en litige en la réhabilitation d'un immeuble destiné à être revendu par lots ; que cette société de construction-vente n'avait pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ; que, dès lors, en application des articles 8 et 239 *ter* du Code général des impôts, les bénéfices réalisés par la SCI « Villa Prat », au titre de l'année 1991 étaient en principe imposables en France entre les mains de la société Quality Invest, au prorata de sa participation au capital de cette société de personnes ;

- Considérant, en second lieu, qu'aux termes du paragraphe 1 de l'article 4 de la convention franco-norvégienne : « Au sens de la présente convention, l'expression « résident d'un État » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située » ; qu'il résulte de ce qui a été dit ci-dessus que la SCI « Villa Prat » doit être regardée comme résidente de France au sens de la convention franco-norvégienne ; que, d'une part et contrairement à ce que le tribunal administratif de Paris a jugé, les stipulations de l'article 6 de cette convention ne s'appliquent pas aux bénéfices perçus par la société Quality Invest à raison de sa participation au capital de la SCI « Villa Prat » dès lors qu'elles ne visent que les revenus immobiliers réalisés en

propre par la société de personnes ; que, d'autre part, ni les autres stipulations de cette convention relatives aux divers revenus qu'elle mentionne ni celles du paragraphe 1 de l'article 22 relatif aux autres revenus ne sont applicables à cette quote-part de bénéfices de la SCI ; qu'enfin, aucune stipulation de cette convention ne s'oppose à ce que l'impôt dû en France à raison de cette quote-part soit réclamé aux associés ;

- Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société Quality Invest, associée non-résidente de la SCI « Villa Prat », n'est pas fondée à soutenir que ces bénéfices ne pouvaient être imposés en France ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

- Considérant qu'aux termes de l'article L. 66 du Livre des procédures fiscales : « Sont taxés d'office : (...) 2° A l'impôt sur les sociétés, les personnes morales passibles de cet impôt qui n'ont pas déposé dans le délai légal leur déclaration, sous réserve de la procédure de régularisation prévue à l'article L. 68 (...) » ; qu'aux termes de l'article L. 68 du même livre dans sa rédaction applicable à la présente procédure : « La procédure de taxation d'office prévue au 2° (...) de l'article L. 66 n'est applicable que si le contribuable n'a pas régularisé sa situation dans les trente jours de la notification d'une première mise en demeure (...) » ;

- Considérant, en premier lieu, qu'il résulte de l'instruction que l'Administration a adressé le 21 avril 1994 à la société Quality Invest, à l'adresse de son siège à Oslo, une première mise en demeure de souscrire une déclaration de résultats au titre de l'exercice clos en 1991 ; que la société en a accusé réception le 28 avril 1994 ;

- Considérant que la société soutient que la procédure de taxation d'office est irrégulière pour un premier motif tiré de ce que cette mise en demeure, contrairement à celle adressée le 5 septembre 1994 portant sur les déclarations de résultats à souscrire au titre des exercices clos en 1992 et 1993, ne mentionnait pas à quel titre elle devait déposer une telle déclaration en France ; que, toutefois et d'une part, l'Administration n'était pas tenue, à peine d'irrégularité de la procédure d'imposition, de préciser dans la mise en demeure les motifs de droit ou de fait pour lesquels elle estimait que cette société était imposable à l'impôt sur les sociétés en France ; que d'autre part, cette mise en demeure invitait la société à souscrire la déclaration « n° 2065 », relative aux résultats imposables à l'impôt sur les sociétés et comportait ainsi des mentions suffisantes pour permettre au contribuable d'identifier ses activités susceptibles d'être imposées en France ;

- Considérant que si la société soutient que la procédure de taxation d'office est irrégulière pour un second motif tiré de ce que l'administration fiscale ne l'avait pas mise en mesure de répondre à cette mise en demeure dès lors que la liasse d'imprimés auxquels elle renvoyait n'était pas jointe à ce document, aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'Administration de joindre à la mise en demeure de souscrire une déclaration de résultats les imprimés nécessaires ;

- Considérant que, par suite, faute de réponse par la société Quality Invest à cette mise en demeure, qui était régulière, l'Administration était en droit de procéder à la taxation d'office de la quote-part des bénéfices réalisés par la SCI « Villa Prat » au titre de l'exercice clos en 1991 ;

- Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article L. 76 du Livre des procédures fiscales dans sa rédaction applicable à la présente procédure : « Les bases ou les éléments servant au calcul des impositions d'office sont portés à la connaissance du contribuable, trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions, au moyen d'une notification qui précise les modalités de leur détermination (...) » ; qu'il résulte de l'instruction que la notification des bases de l'imposition en date du 26 juillet 1994, adressée à la société Quality Invest, comporte la mention de l'impôt et de l'année d'imposition concernés ; qu'elle précise les motifs du recours à la procédure de taxation d'office, le fondement légal de l'imposition et indique que la base d'imposition retenue correspond à la quote-part lui revenant des bénéfices de la SCI « Villa Prat » au prorata de sa participation dans cette société ; que, par suite, la société Quality Invest n'est pas fondée à soutenir que la notification des bases de l'impôt est insuffisamment motivée au regard des dispositions de l'article L. 76 du Livre des procédures fiscales ;

Sur les pénalités :

• Considérant qu'aux termes de l'article 1728 du Code général des impôts dans sa rédaction applicable à la date de l'infraction : « 1. Lorsqu'une personne physique ou morale ou une association tenue de souscrire une déclaration (...) s'abstient de souscrire cette déclaration (...), le montant des droits mis à la charge du contribuable (...) est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 10 p. 100. (...) 3. La majoration visée au 1 est portée à : 40 p. 100 lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure notifiée par pli recommandé d'avoir à le produire dans ce délai (...) » ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société Quality Invest n'a pas déposé dans le délai de trente jours la déclaration de résultats qu'elle avait régulièrement été invitée à souscrire par la mise en demeure du 21 avril 1994 ; que, par suite, l'administration fiscale était fondée à appliquer au montant de l'impôt sur les sociétés la majoration de 40 % en application des dispositions précitées de l'article 1728 du Code général des impôts ;

(...)

CONCLUSIONS

1 – L'examen de cette affaire par votre formation de jugement se justifie par la nécessité que le Conseil d'État se penche à nouveau sur un sujet qui nourrit depuis quatorze ans une vive controverse doctrinale qui n'a jamais vraiment cessé, et qui a ressurgi à la faveur d'une décision rendue en 2009 par vos huitième et troisième sous-sections réunies. Ce sujet illustre, s'il en était besoin, à quel point le qualificatif de « sac d'embrouilles » dont le regretté Maurice Cozian avait affublé le régime fiscal des sociétés de personnes apparaît approprié.

Vous le savez, dans le système français, les sociétés de personnes, ou plus généralement les structures visées à l'article 8 du CGI, font l'objet d'un régime de semi-transparence ou de translucidité fiscale. Si l'impôt est calculé au niveau de l'entreprise, si c'est également avec l'entreprise que la procédure de contrôle est conduite par l'Administration, la taxation des résultats est opérée entre les mains des associés, pour la part correspondant à leurs droits sociaux et selon les règles applicables à chacun d'entre eux (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés).

La question dont nous parlions à l'instant, qui passionne tant la doctrine, est celle de savoir si l'associé non-résident d'une société de personnes française peut ou non se prévaloir des stipulations d'une convention fiscale pour faire échec à l'imposition, par la France, de sa quote-part des bénéfices de la société. C'est ce problème qui est posé dans la présente affaire.

1. Faits et procédure

2 – La société anonyme norvégienne Quality Invest détient 99 % des parts d'une société française, la société civile immobilière SCI Villa Prat. Cette société de personnes, dont le siège est à Nice, a une activité de construction-vente qui se déroule intégralement en France. C'est ainsi qu'en 1991 elle a réhabilité une villa avant de la revendre par lots.

Les SCI de construction-vente relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, l'Administration, qui avait relevé que Quality Invest n'avait pas déclaré sa quote-part des bénéfices de la SCI, l'a mise en demeure de le faire. Devant l'abstention de la société norvégienne, le fisc l'a taxée d'office à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 1991, au taux de 34 % plus 8 % au titre de la distribution des bénéfices ainsi réalisés, le tout étant assorti d'une pénalité de 40 % pour défaut de déclaration après mise en demeure. Après avoir réclamé contre cette imposition, la société a porté le litige devant le juge de l'impôt. En cours d'instance devant le tribunal administratif de Paris, l'Administration a accordé le dégrèvement de la contribution de 8 %. Le tribunal a pris acte du non-lieu à statuer correspondant, avant de rejeter le

surplus des conclusions de la requête. La société a fait appel de ce jugement, en tant qu'il lui était défavorable, devant la cour administrative d'appel de Paris. Prenant le contre-pied des premiers juges, cette cour a prononcé la décharge sollicitée. C'est contre son arrêt, rendu le 10 avril 2008 (CAA Paris, 5^e ch. A, 10 avr. 2008, n° 06PA03686, *Sté Quality Invest* : *JurisData* n° 2008-371525 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 41, *comm.* 537), que le ministre du budget se pourvoit en cassation.

2. Discussion

3 – Pour aboutir à cette solution, la cour a jugé que la société Quality Invest était fondée à se prévaloir des stipulations du paragraphe 1 de l'article 22 de la convention fiscale franco-norvégienne du 19 décembre 1980, qui réserve à la Norvège l'imposition des éléments du revenu d'un résident de cet État qui ne sont pas traités dans les autres articles de la convention, pour faire obstacle à l'imposition en France des revenus qu'elle avait perçus en qualité d'associée de la SCI de construction-vente Villa Prat.

4 – La question de savoir si un associé non-résident d'une société de personnes peut ou non se prévaloir des stipulations d'une convention fiscale pour faire échec à l'imposition par la France de sa quote-part des bénéfices de la société a été formellement tranchée par une décision du 4 avril 1997 (CE, 9^e et 8^e ss-sect., 4 avr. 1997, n° 144211, *Sté Kingroup INC* : *JurisData* n° 1997-041747 ; *Dr. fisc.* 1997, n° 26, *comm.* 728 ; *RJF* 5/1997, n° 424, *concl.* F. Loloum ; *RJF* 5/1997, n° 424. – V. également Ph. Derouin, *La transparence fiscale des sociétés de personnes ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ?* : *Dr. fisc.* 1997, n° 51, *étude* 100073 ; *Dr. fisc.* 1997, n° 51, *étude* 100074), et par les décisions qui se sont inscrites dans le prolongement de cette jurisprudence. Par la décision *Kingroup*, vous avez refusé à une société de capitaux canadienne qui était membre d'un GIE français touchant des redevances de source française la possibilité d'invoquer à son profit les clauses de la convention fiscale franco-canadienne attribuant au Canada le droit d'imposer les revenus de la société.

Pour ce faire, vous avez commencé par rappeler que les GIE qui, en vertu de l'ordonnance du 23 septembre 1967, désormais codifiée dans le Code de commerce, 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. Appliquant ensuite le principe de subsidiarité des conventions fiscales, dont nous aurons l'occasion de reparler, vous avez jugé 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. C'est alors que vous avez affirmé le point qui fait débat, en jugeant que les stipulations de l'article 7 de la convention fiscale franco-canadienne, 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, **ne visent que les bénéfices réalisés en propre par une telle entreprise**. Vous en avez déduit que ces stipulations sont sans application dans le cas où cette entreprise perçoit, en qualité de membre d'un GIE, une part des bénéfices que celui-ci tire d'une activité exercée en France.

Vous avez ensuite écarté l'application de l'article 10 de la convention, consacré aux dividendes, au motif que la quote-part des bénéfices d'une société de personnes ne correspond pas à des dividendes puisqu'une société de personnes ne procède pas à des distributions. Enfin, vous avez également écarté l'application de l'article 12 de la

convention, qui attribue l'imposition des redevances au pays de résidence, dès lors que si le GIE percevait en effet certaines redevances des semences qu'il inventait, la quote-part des bénéfices de ce groupement remontant chez l'associé n'avait pas, pour sa part, la qualité de redevance. En effet, en raison du fait que la translucidité n'est qu'une semi-transparence, l'interposition d'une société de personnes fait obstacle à ce que le revenu perçu par l'associé de cette société puisse recevoir la même qualification juridique que le revenu de la société de personnes elle-même. Soulignons que si, dans cette affaire, la société Kingroup ne s'était pas prévalu de la clause balai de la convention franco-canadienne, c'est parce que cette clause était bâtie à l'envers, attribuant le droit de taxer les revenus non dénommés à l'État source de ces revenus, et non pas à l'État de résidence du contribuable.

Vous avez appliqué le raisonnement suivi dans la décision *Kingroup* quelques années plus tard, à la faveur d'une affaire du 9 février 2000 (CE, 8^e et 9^e ss-sect., 9 févr. 2000, n° 178389, *Sté suisse Hubertus AG* ; Dr. fisc. 2000, n° 15, comm. n° 303, concl. J. Arrighi de Casanova ; Bull. Joly Sociétés 4/2000 n° 81 p. 402 note Ph. Derouin ; RJF 3/2000, n° 342 ; BDCF 3/2000, n° 31, concl. J. Arrighi de Casanova). Cette société suisse était associée d'une SCI française qui avait réalisé une plus-value à l'occasion de la cession d'un immeuble à Antibes. Après avoir rappelé les fondements juridiques de l'imposition en droit interne, vous avez, comme dans l'affaire *Kingroup*, écarté l'application de l'article 7, § 1 de la convention fiscale franco-suisse qui attribue à la Suisse l'imposition des bénéfices des entreprises qui ne possèdent pas d'établissement stable en France. De même avez-vous écarté l'application de l'article 15, § 1 qui attribue l'imposition des plus-values immobilières au pays dans lequel les biens sont situés au motif que la quote-part des bénéfices d'une société de personnes ne correspond pas à une plus-value immobilière, quand bien même la SCI tire ce bénéfice d'une telle plus-value : il s'agit là, mutatis mutandis, du raisonnement que vous aviez retenu dans la décision *Kingroup* au sujet des redevances. En revanche, la convention franco-suisse comportant des stipulations spécifiques aux sociétés de personnes (article 7, § 8), aux termes desquelles les revenus provenant de droits dans des sociétés civiles de droit français relevant du régime fiscal des sociétés de personnes sont imposables dans l'État où ces entreprises ont un établissement stable, vous avez confirmé l'imposition en France de la société suisse, un autre article de la convention, l'article 5, précisant pour sa part que l'expression « établissement stable » comprend notamment un « siège de direction ». Or la SCI dont la société Hubertus était associée avait son siège de direction en France.

Enfin, par une décision du 1^{er} octobre 2001 (CE, 3^e et 8^e ss-sect., 1^{er} oct. 2001, n° 214463, *M^{me} de Solages* : *JurisData* n° 2001-080011 ; Dr. fisc. 2002, n° 15, comm. 328 ; RJF 12/2001, n° 1588 ; BDCF 12/2001, n° 157, concl. F. Séners), vous vous êtes penchés sur le cas d'une société de fait créée entre une résidente de Suisse et un styliste et chargée d'assurer la prospection commerciale de ce dernier. Comme dans l'affaire *Hubertus*, vous avez jugé que le fait, pour *M^{me} de Solages*, d'exercer son activité depuis son appartement suisse ne suffisait pas à attribuer à la Suisse le droit d'imposer sa quote-part des bénéfices de la société de fait, faute de documents comptables permettant de répartir les charges et les produits de la société entre les deux établissements stables, celui de France et celui de Suisse.

5 – Ces jurisprudences ont suscité des réactions contrastées de la doctrine. Selon Bruno Gouthière (*B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales* : Éditions Francis Lefebvre, 2010), la semi-transparence qui caractérise les sociétés de personnes françaises conduit à considérer que celles-ci sont pourvues non seulement d'une personnalité morale, mais également d'une véritable personnalité fiscale. Le fait que l'impôt ne soit pas effectivement payé par ces sociétés mais par chacun de leurs associés est sans influence de ce point de vue, car il ne s'agit, pour l'auteur, que d'une modalité de

recouvrement. Ainsi, en dépit du régime d'imposition particulier auquel ces sociétés sont soumises, en vertu duquel elles ne supportent pas elles-mêmes l'imposition des revenus qu'elles réalisent, elles seraient des sujets fiscaux en tant que tels. Et M. Gouthière de pousser le raisonnement au bout de sa logique, en affirmant que la situation propre de l'associé non-résident d'une société de personnes ne devrait pas être prise en compte, ce dernier ne pouvant donc se prévaloir des stipulations de la convention fiscale liant la France à son État de résidence. Cette théorie conduit, vous le voyez, à refuser toute portée à l'élément d'extranéité que constitue la résidence étrangère d'un associé : l'imposition des bénéfices d'une société de personnes met en jeu une problématique purement interne, si bien que les stipulations d'une convention fiscale sont en définitive inopérantes, même lorsque les associés de cette société sont des résidents d'un État lié à la France par une telle convention (hors le cas, bien entendu, où l'imposition des sociétés de personnes fait l'objet de clauses spécifiques dans la convention).

Cette thèse est fermement combattue par Philippe Derouin (*Ph. Derouin, La transparence fiscale des sociétés de personnes, ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ?* : Dr. fisc. 1997, n° 51, étude 100073 ; Dr. fisc. 1997, n° 51, étude 100074), qui note qu'elle aboutit à créer un vide conventionnel manifestement contraire à l'objectif clairement affiché, par les conventions fiscales, de lutter contre les doubles impositions. Selon M. Derouin, le souci de préserver les acteurs économiques des risques de doubles impositions que recèlent les situations transnationales doit conduire à appliquer de manière extensive le principe de transparence fiscale des sociétés de personnes en présence d'associés non-résidents. Conformément à la pratique des pays anglo-saxons (États-Unis, Royaume-Uni), la situation propre des associés non-résidents, seuls véritables assujettis à l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés, devrait être prise en compte. En d'autres termes, la transparence fiscale des sociétés de personnes devrait conduire à négliger l'interposition de ces sociétés et à considérer, pour l'application de la convention fiscale, la seule situation des associés non-résidents. La résidence de ces associés détermine la convention fiscale applicable : il faut ensuite examiner les clauses dont ils peuvent se prévaloir, étant entendu qu'ils doivent être regardés comme ayant réalisé eux-mêmes les bénéfices. À défaut d'une telle approche, les associés résidents d'une société de personnes sont immanquablement exposés à un risque de double taxation, par la France et par leur État de résidence, de la quote-part qui leur revient des résultats de la société de personnes.

Relevons que ces deux approches préexistaient à l'intervention de votre décision *Kingroup*. Dès 1995, lors du Congrès de l'IFA qui s'était déroulé à Cannes, Patrick Toussaint et Pierre-Yves Bourtourault avaient clairement présenté l'alternative : soit se contenter du régime de droit interne de translucidité, avec ses aspects tantôt opaques, tantôt transparents, soit adopter un concept homogène de transparence fiscale, plus répandu dans le monde.

La question centrale, vous le voyez, consiste à déterminer si la situation propre de l'associé non-résident doit être prise en compte où s'il faut, au contraire, se contenter d'appréhender la société de personnes française comme un sujet fiscal et s'en tenir là.

6 – Le débat, disions-nous, a rebondi à la faveur d'une récente décision du 18 mai 2009 (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 18 mai 2009, n° 301763, *SAS Éts Chevannes, Merceron Gallery* : *JurisData* n° 2009-081481 ; Dr. fisc. 2009, n° 40, comm. 491, note B. Delaunay ; RJF 8-9/2009, n° 724). Cette affaire concernait une société de capitaux mahoraise, membre d'une société en participation dont le siège social était situé en Bretagne. En vertu de la loi de 1976 relative à Mayotte, les relations fiscales entre Mayotte et la métropole sont demeurées régies par la convention fiscale franco-comorienne de 1970. Pour confirmer l'imposition de la société de capitaux à raison de sa participation dans la société de

• Considérant qu'aux termes de l'article 1728 du Code général des impôts dans sa rédaction applicable à la date de l'infraction : « 1. Lorsqu'une personne physique ou morale ou une association tenue de souscrire une déclaration (...) s'abstient de souscrire cette déclaration (...), le montant des droits mis à la charge du contribuable (...) est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 10 p. 100. (...) 3. La majoration visée au 1 est portée à : 40 p. 100 lorsque le document n'a pas été déposé dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure notifiée par pli recommandé d'avoir à le produire dans ce délai (...) » ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société Quality Invest n'a pas déposé dans le délai de trente jours la déclaration de résultats qu'elle avait régulièrement été invitée à souscrire par la mise en demeure du 21 avril 1994 ; que, par suite, l'administration fiscale était fondée à appliquer au montant de l'impôt sur les sociétés la majoration de 40 % en application des dispositions précitées de l'article 1728 du Code général des impôts ; (...)

CONCLUSIONS

1 – L'examen de cette affaire par votre formation de jugement se justifie par la nécessité que le Conseil d'État se penche à nouveau sur un sujet qui nourrit depuis quatorze ans une vive controverse doctrinale qui n'a jamais vraiment cessé, et qui a ressurgi à la faveur d'une décision rendue en 2009 par vos huitième et troisième sous-sections réunies. Ce sujet illustre, s'il en était besoin, à quel point le qualificatif de « sac d'embrouilles » dont le regretté Maurice Cozian avait affublé le régime fiscal des sociétés de personnes apparaît approprié.

Vous le savez, dans le système français, les sociétés de personnes, ou plus généralement les structures visées à l'article 8 du CGI, font l'objet d'un régime de semi-transparence ou de translucidité fiscale. Si l'impôt est calculé au niveau de l'entreprise, si c'est également avec l'entreprise que la procédure de contrôle est conduite par l'Administration, la taxation des résultats est opérée entre les mains des associés, pour la part correspondant à leurs droits sociaux et selon les règles applicables à chacun d'entre eux (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés).

La question dont nous parlions à l'instant, qui passionne tant la doctrine, est celle de savoir si l'associé non-résident d'une société de personnes française peut ou non se prévaloir des stipulations d'une convention fiscale pour faire échec à l'imposition, par la France, de sa quote-part des bénéfices de la société. C'est ce problème qui est posé dans la présente affaire.

1. Faits et procédure

2 – La société anonyme norvégienne Quality Invest détient 99 % des parts d'une société française, la société civile immobilière SCI Villa Prat. Cette société de personnes, dont le siège est à Nice, a une activité de construction-vente qui se déroule intégralement en France. C'est ainsi qu'en 1991 elle a réhabilité une villa avant de la revendre par lots.

Les SCI de construction-vente relevant du régime fiscal des sociétés de personnes, l'Administration, qui avait relevé que Quality Invest n'avait pas déclaré sa quote-part des bénéfices de la SCI, l'a mise en demeure de le faire. Devant l'abstention de la société norvégienne, le fisc l'a taxée d'office à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année 1991, au taux de 34 % plus 8 % au titre de la distribution des bénéfices ainsi réalisés, le tout étant assorti d'une pénalité de 40 % pour défaut de déclaration après mise en demeure. Après avoir réclamé contre cette imposition, la société a porté le litige devant le juge de l'impôt. En cours d'instance devant le tribunal administratif de Paris, l'Administration a accordé le dégrèvement de la contribution de 8 %. Le tribunal a pris acte du non-lieu à statuer correspondant, avant de rejeter le

surplus des conclusions de la requête. La société a fait appel de ce jugement, en tant qu'il lui était défavorable, devant la cour administrative d'appel de Paris. Prenant le contre-pied des premiers juges, cette cour a prononcé la décharge sollicitée. C'est contre son arrêt, rendu le 10 avril 2008 (CAA Paris, 5^e ch. A, 10 avr. 2008, n° 06PA03686, *Sté Quality Invest* : *JurisData* n° 2008-371525 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 41, *comm.* 537), que le ministre du budget se pourvoit en cassation.

2. Discussion

3 – Pour aboutir à cette solution, la cour a jugé que la société Quality Invest était fondée à se prévaloir des stipulations du paragraphe 1 de l'article 22 de la convention fiscale franco-norvégienne du 19 décembre 1980, qui réserve à la Norvège l'imposition des éléments du revenu d'un résident de cet État qui ne sont pas traités dans les autres articles de la convention, pour faire obstacle à l'imposition en France des revenus qu'elle avait perçus en qualité d'associée de la SCI de construction-vente Villa Prat.

4 – La question de savoir si un associé non-résident d'une société de personnes peut ou non se prévaloir des stipulations d'une convention fiscale pour faire échec à l'imposition par la France de sa quote-part des bénéfices de la société a été formellement tranchée par une décision du 4 avril 1997 (CE, 9^e et 8^e ss-sect., 4 avr. 1997, n° 144211, *Sté Kingroup INC* : *JurisData* n° 1997-041747 ; *Dr. fisc.* 1997, n° 26, *comm.* 728 ; *RJF* 5/1997, n° 424, *concl. F. Loloum* ; *RJF* 5/1997, n° 424. – V. également *Ph. Derouin, La transparence fiscale des sociétés de personnes ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ?* : *Dr. fisc.* 1997, n° 51, *étude* 100073 ; *Dr. fisc.* 1997, n° 51, *étude* 100074), et par les décisions qui se sont inscrites dans le prolongement de cette jurisprudence. Par la décision *Kingroup*, vous avez refusé à une société de capitaux canadienne qui était membre d'un GIE français touchant des redevances de source française la possibilité d'invoquer à son profit les clauses de la convention fiscale franco-canadienne attribuant au Canada le droit d'imposer les revenus de la société.

Pour ce faire, vous avez commencé par rappeler que les GIE qui, en vertu de l'ordonnance du 23 septembre 1967, désormais codifiée dans le Code de commerce, 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. Appliquant ensuite le principe de subsidiarité des conventions fiscales, dont nous aurons l'occasion de reparler, vous avez jugé 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. C'est alors que vous avez affirmé le point qui fait débat, en jugeant que les stipulations de l'article 7 de la convention fiscale franco-canadienne, 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, **ne visent que les bénéfices réalisés en propre par une telle entreprise**. Vous en avez déduit que ces stipulations sont sans application dans le cas où cette entreprise perçoit, en qualité de membre d'un GIE, une part des bénéfices que celui-ci tire d'une activité exercée en France.

Vous avez ensuite écarté l'application de l'article 10 de la convention, consacré aux dividendes, au motif que la quote-part des bénéfices d'une société de personnes ne correspond pas à des dividendes puisqu'une société de personnes ne procède pas à des distributions. Enfin, vous avez également écarté l'application de l'article 12 de la

convention, qui attribue l'imposition des redevances au pays de résidence, dès lors que si le GIE percevait en effet certaines redevances des semences qu'il inventait, la quote-part des bénéfices de ce groupement remontant chez l'associé n'avait pas, pour sa part, la qualité de redevance. En effet, en raison du fait que la translucidité n'est qu'une semi-transparence, l'interposition d'une société de personnes fait obstacle à ce que le revenu perçu par l'associé de cette société puisse recevoir la même qualification juridique que le revenu de la société de personnes elle-même. Soulignons que si, dans cette affaire, la société Kingroup ne s'était pas prévalu de la clause balai de la convention franco-canadienne, c'est parce que cette clause était bâtie à l'envers, attribuant le droit de taxer les revenus non dénommés à l'État source de ces revenus, et non pas à l'État de résidence du contribuable.

Vous avez appliqué le raisonnement suivi dans la décision *Kingroup* quelques années plus tard, à la faveur d'une affaire du 9 février 2000 (CE, 8^e et 9^e ss-sect., 9 févr. 2000, n° 178389, *Sté suisse Hubertus AG* ; Dr. fisc. 2000, n° 15, comm. n° 303, concl. J. Arrighi de Casanova ; Bull. Joly Sociétés 4/2000 n° 81 p. 402 note Ph. Derouin ; RJF 3/2000, n° 342 ; BDCF 3/2000, n° 31, concl. J. Arrighi de Casanova). Cette société suisse était associée d'une SCI française qui avait réalisé une plus-value à l'occasion de la cession d'un immeuble à Antibes. Après avoir rappelé les fondements juridiques de l'imposition en droit interne, vous avez, comme dans l'affaire *Kingroup*, écarté l'application de l'article 7, § 1 de la convention fiscale franco-suisse qui attribue à la Suisse l'imposition des bénéfices des entreprises qui ne possèdent pas d'établissement stable en France. De même avez-vous écarté l'application de l'article 15, § 1 qui attribue l'imposition des plus-values immobilières au pays dans lequel les biens sont situés au motif que la quote-part des bénéfices d'une société de personnes ne correspond pas à une plus-value immobilière, quand bien même la SCI tire ce bénéfice d'une telle plus-value : il s'agit là, mutatis mutandis, du raisonnement que vous aviez retenu dans la décision *Kingroup* au sujet des redevances. En revanche, la convention franco-suisse comportant des stipulations spécifiques aux sociétés de personnes (article 7, § 8), aux termes desquelles les revenus provenant de droits dans des sociétés civiles de droit français relevant du régime fiscal des sociétés de personnes sont imposables dans l'État où ces entreprises ont un établissement stable, vous avez confirmé l'imposition en France de la société suisse, un autre article de la convention, l'article 5, précisant pour sa part que l'expression « établissement stable » comprend notamment un « siège de direction ». Or la SCI dont la société Hubertus était associée avait son siège de direction en France.

Enfin, par une décision du 1^{er} octobre 2001 (CE, 3^e et 8^e ss-sect., 1^{er} oct. 2001, n° 214463, *M^{me} de Solages* ; JurisData n° 2001-080011 ; Dr. fisc. 2002, n° 15, comm. 328 ; RJF 12/2001, n° 1588 ; BDCF 12/2001, n° 157, concl. F. Séners), vous vous êtes penchés sur le cas d'une société de fait créée entre une résidente de Suisse et un styliste et chargée d'assurer la prospection commerciale de ce dernier. Comme dans l'affaire *Hubertus*, vous avez jugé que le fait, pour *M^{me} de Solages*, d'exercer son activité depuis son appartement suisse ne suffisait pas à attribuer à la Suisse le droit d'imposer sa quote-part des bénéfices de la société de fait, faute de documents comptables permettant de répartir les charges et les produits de la société entre les deux établissements stables, celui de France et celui de Suisse.

5 – Ces jurisprudences ont suscité des **réactions contrastées de la doctrine**. Selon Bruno Gouthière (*B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales* : Éditions Francis Lefebvre, 2010), la semi-transparence qui caractérise les sociétés de personnes françaises conduit à considérer que celles-ci sont pourvues non seulement d'une personnalité morale, mais également d'une véritable personnalité fiscale. Le fait que l'impôt ne soit pas effectivement payé par ces sociétés mais par chacun de leurs associés est sans influence de ce point de vue, car il ne s'agit, pour l'auteur, que d'une modalité de

recouvrement. Ainsi, en dépit du régime d'imposition particulier auquel ces sociétés sont soumises, en vertu duquel elles ne supportent pas elles-mêmes l'imposition des revenus qu'elles réalisent, elles seraient des sujets fiscaux en tant que tels. Et M. Gouthière de pousser le raisonnement au bout de sa logique, en affirmant que la situation propre de l'associé non-résident d'une société de personnes ne devrait pas être prise en compte, ce dernier ne pouvant donc se prévaloir des stipulations de la convention fiscale liant la France à son État de résidence. Cette théorie conduit, vous le voyez, à refuser toute portée à l'élément d'extranéité que constitue la résidence étrangère d'un associé : l'imposition des bénéfices d'une société de personnes met en jeu une problématique purement interne, si bien que les stipulations d'une convention fiscale sont en définitive inopérantes, même lorsque les associés de cette société sont des résidents d'un État lié à la France par une telle convention (hors le cas, bien entendu, où l'imposition des sociétés de personnes fait l'objet de clauses spécifiques dans la convention).

Cette thèse est fermement combattue par Philippe Derouin (*Ph. Derouin, La transparence fiscale des sociétés de personnes, ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ?* : Dr. fisc. 1997, n° 51, étude 100073 ; Dr. fisc. 1997, n° 51, étude 100074), qui note qu'elle aboutit à créer un vide conventionnel manifestement contraire à l'objectif clairement affiché, par les conventions fiscales, de lutter contre les doubles impositions. Selon M. Derouin, le souci de préserver les acteurs économiques des risques de doubles impositions que recèlent les situations transnationales doit conduire à appliquer de manière extensive le principe de transparence fiscale des sociétés de personnes en présence d'associés non-résidents. Conformément à la pratique des pays anglo-saxons (États-Unis, Royaume-Uni), la situation propre des associés non-résidents, seuls véritables assujettis à l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés, devrait être prise en compte. En d'autres termes, la transparence fiscale des sociétés de personnes devrait conduire à négliger l'interposition de ces sociétés et à considérer, pour l'application de la convention fiscale, la seule situation des associés non-résidents. La résidence de ces associés détermine la convention fiscale applicable : il faut ensuite examiner les clauses dont ils peuvent se prévaloir, étant entendu qu'ils doivent être regardés comme ayant réalisé eux-mêmes les bénéfices. À défaut d'une telle approche, les associés résidents d'une société de personnes sont inmanquablement exposés à un risque de double taxation, par la France et par leur État de résidence, de la quote-part qui leur revient des résultats de la société de personnes.

Relevons que ces deux approches préexistaient à l'intervention de votre décision *Kingroup*. Dès 1995, lors du Congrès de l'IFA qui s'était déroulé à Cannes, Patrick Toussaint et Pierre-Yves Bourtourault avaient clairement présenté l'alternative : soit se contenter du régime de droit interne de translucidité, avec ses aspects tantôt opaques, tantôt transparents, soit adopter un concept homogène de transparence fiscale, plus répandu dans le monde.

La question centrale, vous le voyez, consiste à déterminer si la situation propre de l'associé non-résident doit être prise en compte ou s'il faut, au contraire, se contenter d'appréhender la société de personnes française comme un sujet fiscal et s'en tenir là.

6 – Le débat, disions-nous, a rebondi à la faveur d'une récente décision du 18 mai 2009 (CE, 8^e et 3^e ss-sect., 18 mai 2009, n° 301763, *SAS Éts Chevannes, Merceron Gallery* ; JurisData n° 2009-081481 ; Dr. fisc. 2009, n° 40, comm. 491, note B. Delaunay ; RJF 8-9/2009, n° 724). Cette affaire concernait une société de capitaux mahoraise, membre d'une société en participation dont le siège social était situé en Bretagne. En vertu de la loi de 1976 relative à Mayotte, les relations fiscales entre Mayotte et la métropole sont demeurées régies par la convention fiscale franco-comorienne de 1970. Pour confirmer l'imposition de la société de capitaux à raison de sa participation dans la société de

personnes métropolitaine, vous avez écarté l'application de l'article 9 de la convention sur les bénéficiaires des entreprises en reprenant le raisonnement et les motifs de vos décisions *Kinggroup* et *Hubertus*. Mais vous avez également écarté l'application de la clause balai de la convention (article 24), qui attribue le droit d'imposer les revenus non dénommés au territoire où le bénéficiaire a son domicile fiscal, à moins que ces revenus ne se rattachent à l'activité d'un établissement stable que ce bénéficiaire posséderait dans l'autre territoire. Pour ce faire, vous avez également recouru à la logique *Kinggroup*, en jugeant que les revenus non dénommés visés par la clause balai sont ceux qui sont réalisés en propre par le bénéficiaire et non les revenus tirés de droits détenus dans une société de personnes.

Était donc tranchée, pour la première fois, la question de l'invocabilité de la clause balai par les associés non-résidents des sociétés de personnes françaises. Ce point n'a pas échappé à Stéphane Austry, qui a fait de cette décision une analyse détaillée et critique (*FR Lefebvre 30/09, inf. 10*). L'auteur relève que vous avez jugé, donc, que les stipulations de l'article 24 s'appliquent aux revenus qu'elles mentionnent réalisés par le bénéficiaire et non à l'imposition des revenus tirés des droits détenus dans une société de personnes. Venant après le rappel du considérant de principe de la décision *Kinggroup*, cette motivation semble reposer sur l'idée selon laquelle le « bénéficiaire » mentionné à l'article 24 est la société de personnes et non son associé. Stéphane Austry reproche alors au caractère laconique de la motivation retenue de ne pas permettre de déterminer si vous avez estimé que, par principe, la clause balai d'une convention fiscale ne s'applique pas aux revenus tirés des droits détenus dans une société de personnes, ce qui serait selon lui contestable, ou si vous avez considéré que c'est parce que les revenus en cause se rattachent à l'établissement stable constitué en France par la société en participation que les stipulations de l'article 24 ne s'appliquent pas. Cette seconde hypothèse paraissait, aux yeux de l'auteur, peu compatible avec votre jurisprudence *Kinggroup*, fondée sur l'idée que la société de personnes ne constitue jamais un établissement stable de l'associé non-résident de cette société.

Selon Stéphane Austry, dès lors que, d'une part, vos jurisprudences *Kinggroup* et *Hubertus* a caractérisé l'imposition à laquelle se trouve soumis un non-résident à raison des droits qu'il détient dans une société de personnes comme frappant les revenus provenant de ces droits et que, d'autre part, il n'est pas possible de rattacher ces revenus à d'autres stipulations puisqu'ils ne constituent ni des bénéfices d'entreprises, ni des dividendes, ni aucun autre revenu, il convient, dans l'hypothèse où aucune autre stipulation de la convention n'en traiterait expressément, de considérer que ces revenus relèvent du champ d'application de la clause balai.

C'est la solution à laquelle a abouti la cour administrative d'appel de Paris dans l'affaire *Quality Invest*, soulignait l'auteur, qui voyait dans cette affaire l'occasion pour vous de clarifier votre jurisprudence.

7 – La position retenue par la cour semble offrir une **troisième solution**, à côté de la thèse de la transparence absolue, défendue par Philippe Derouin, et de la thèse de l'internalisation du problème, développée par Bruno Gouthière. Cette position consiste à confirmer votre jurisprudence *Kinggroup*, tout en reconnaissant à l'associé non-résident d'une société de personnes la possibilité d'invoquer la clause balai pour faire échec à la taxation entre ses mains des résultats de la société. Toutefois, cette solution ne nous semble pas pouvoir être retenue, pour trois raisons.

Tout d'abord, et ainsi que le relève d'ailleurs Stéphane Austry dans son commentaire, le raisonnement de la cour opère un changement de pied difficilement compréhensible. La jurisprudence *Kinggroup*, à laquelle les juges d'appel se réfèrent, considère que les stipulations des conventions relatives aux revenus dénommés (en l'espèce, les béné-

fices des entreprises) ne peuvent être invoquées par un associé non-résident d'une société de personnes dès lors qu'elles ne visent que les bénéfices réalisés en propre par la société de personnes et sont donc sans application dans le cas où l'associé perçoit une part des bénéfices que la société tire d'une activité exercée en France. Comment la cour peut-elle, dans ces conditions, reconnaître ensuite à l'associé non-résident la possibilité d'invoquer la clause balai ? Pour y parvenir, il faudrait dissocier la clause balai des autres clauses de la convention, c'est-à-dire considérer que ces dernières visent les revenus réalisés par la société de personnes, tandis que la clause balai vise non les revenus non dénommés réalisés par cette société mais aussi la quote-part des résultats d'une société de personnes revenant à l'associé non-résident. Cela nous semble pour le moins acrobatique, et nous rejoignons, de ce point de vue, la position de Bruno Gouthière, qui considère que, s'agissant des sociétés de personnes, la cohérence du raisonnement impose d'appliquer le même régime aussi bien aux clauses relatives aux revenus dénommés qu'à la clause balai.

Deuxième raison : l'application de la clause balai ne répond nullement à la nécessité de respecter la logique de la transparence des sociétés de personnes françaises. Certes, dans l'affaire *Kinggroup*, vous n'avez pas écarté la convention fiscale comme non applicable au seul motif que, lorsque le revenu est réalisé par une société de personnes française, il s'agit d'un problème purement franco-français. C'est une question sur laquelle nous reviendrons. Pour autant, dans la logique de cette jurisprudence, lorsque les revenus en litige sont réalisés par une société de personnes, il faut bien sûr rechercher si une stipulation de la convention fiscale traite de l'imposition des revenus, même non dénommés, perçus par la société ; en revanche, rien n'implique, pour l'application de la clause balai, de prendre en compte non pas le revenu réalisé en propre par la société mais celui réalisé – à défaut d'être perçu – par l'associé de la société.

Enfin, il faut avoir présent à l'esprit que l'applicabilité de la clause balai au profit de l'associé non-résident aurait pour conséquence inévitable de faire perdre à la France tout droit d'imposer, sauf stipulation contraire de la convention prévoyant que le droit d'imposer est attribué à l'État de la source du revenu. En effet, la plupart des conventions conclues par la France attribuent le droit exclusif d'imposer les « autres revenus » à l'État de résidence, conformément au modèle OCDE. C'est la clause balai dite « à l'endroit », par opposition à celle de la convention franco-canadienne dans l'affaire *Kinggroup*. Ajoutons que l'applicabilité de la clause balai ferait perdre à la France le droit d'imposer non seulement les revenus passifs, mais aussi les revenus actifs (bénéfices d'entreprise) réalisés en France par la société de personnes. La notion d'établissement stable perdrait alors tout son sens.

Pour toutes ces raisons, **la position retenue par la cour administrative d'appel de Paris dans l'affaire *Quality Invest* ne nous paraît pas tenable** et expose son arrêt à la censure. Toutefois, avant de conclure en ce sens, il faut arbitrer entre les deux solutions qui demeurent, à savoir la transparence fiscale et l'internalisation, car c'est aussi de ce choix que dépend l'issue du litige.

La difficulté que pose la jurisprudence *Kinggroup* et les décisions qui l'ont suivie vient de ce que les partisans de ces deux thèses, tout en critiquant cette jurisprudence, y puisent des arguments en faveur de leur propre position, que Stéphane Austry résumait très clairement dans son commentaire précité. Il saute aux yeux, à la lecture de ces décisions, que vous n'avez pas raisonné comme si les sociétés de personnes étaient totalement transparentes : vous avez bel et bien considéré que l'interposition de la société jouait un rôle, et refusé de regarder les bénéfices de la société comme s'ils avaient été directement réalisés par l'associé, ce qui, en première analyse, semble condamner la thèse Derouin. Pourtant, vous n'êtes pas allés au bout de la logique qui consiste à regarder la société de personnes comme un

sujet fiscal à part entière. En effet, en pareille hypothèse, vous auriez dû, comme le soutient Bruno Gouthière, regarder comme inopérante l'invocation des stipulations de la convention fiscale par l'associé non-résident de la société de personnes. Loin de le faire, vous avez admis expressément que les stipulations d'une convention fiscale puissent faire obstacle à l'imposition de l'associé non-résident d'une société de personnes à hauteur des droits qu'il détient dans cette société.

C'est ce qui fait dire à Philippe Derouin que la logique Kingroup n'a pas « infusé » dans votre jurisprudence. Dans le plaidoyer à la fois magistral et brillant qu'il a fait en faveur de la thèse de la transparence absolue dans les *mélanges Cozian (Écrits de fiscalité des entreprises, Études à la mémoire du professeur Maurice Cozian, LexisNexis Litec, p. 355 et s.)*, M. Derouin met en avant deux de vos décisions qui, selon lui, participent d'une logique diamétralement opposée à celle suivie dans l'affaire Kingroup.

Il y a tout d'abord votre décision du 13 octobre 1999 (CE, 8^e et 9^e ss-sect., 13 oct. 1999, n° 191191, *Diebold Courtage* : *JurisData* n° 1999-051277 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 52, *comm.* 948, *concl.* G. Bachelier, *note* C. Acard ; *RJF* 12/1999, n° 1492 ; *Bull. Joly Sociétés* 1/2000, n° 10, p. 54, *concl.* G. Bachelier, *note* Ph. Derouin), qui concernait une société française versant des redevances à une société néerlandaise dont les associés résidaient également aux Pays-Bas. Vous avez, à cette occasion, jugé que, dans la mesure où la société néerlandaise bénéficiaire des redevances était une société en commandite, dépourvue de personnalité juridique et fiscalement transparente, elle n'était pas assujettie à l'impôt sur les sociétés en Hollande et ne revêtait donc pas la qualité de résident au sens conventionnel. En revanche, ses associés commandités et commanditaires étant assujettis à l'impôt en Hollande, ils avaient par suite la qualité de résidents au sens de la convention fiscale, ce qui leur permettait de s'en prévaloir. Vous avez donc, par cette décision, tiré les conséquences de la transparence fiscale d'une société de personnes étrangère pour l'application des conventions internationales qui prévoient l'exonération de retenues à la source sur les revenus versés à l'étranger.

Philippe Derouin y voit la preuve que, même pour vous, la société de personnes n'étant pas assujettie à l'impôt n'est pas un contribuable ni par suite un résident au sens des conventions fiscales internationales. Par cette décision, vous avez expressément permis aux associés d'une société de personnes de se prévaloir de la convention fiscale conclue par leur État de résidence, et leur avez accordé le bénéfice de la clause de la convention relative aux redevances, alors même que celles-ci avaient été perçues par la société de personnes et non directement par les associés. Vous n'avez donc pas tenu compte de l'interposition de la société de personnes et avez fait conserver aux bénéficiaires leur qualification initiale, nonobstant leur transit par la société de personnes.

Il nous semble toutefois difficile de tirer de cette décision des conclusions générales en ce qui concerne la transparence fiscale des sociétés de personnes françaises, et encore moins d'en déduire que vous auriez, à peine deux ans plus tard, abandonné le raisonnement suivi dans l'affaire Kingroup. En effet, votre décision *Diebold* se justifiait de manière relativement explicite par la prise en compte d'une structure de droit étranger, distincte du droit français et présentant des caractéristiques de transparence intégrale qui lui étaient propres.

C'est, du reste, l'analyse qu'en a faite l'administration fiscale, par son instruction 4 H-5-07 du 29 mars 2007 (*Dr. fisc.* 2007, n° 15, *instr.* 13692). Le fisc accepte désormais, lorsqu'une société de personnes étrangère bénéficie d'un régime de transparence fiscale dans l'État dans lequel elle est située, de regarder à travers cette structure, afin de déterminer si les associés de cette société sont des résidents au sens de la convention conclue par la France avec l'État de résidence de ces associés et s'ils peuvent, de ce fait, bénéficier des avantages conven-

tionnels pour les revenus passifs de source française qui transitent par la société de personnes étrangère. L'instruction précise également qu'il n'est pas nécessaire que les associés et la société de personnes soient résidents d'un même État. Vous le voyez, l'instruction cantonne strictement la démarche suivie dans la décision *Diebold Courtage* aux sociétés de personnes étrangères transparentes, ce qui nous semble conforme à la portée de cette jurisprudence.

Nous sommes nettement plus troublé par les conclusions que Philippe Derouin tire de votre décision d'Assemblée du 28 juin 2002 (CE, *ass.*, 28 juin 2002, n° 232276, *Sté Schneider Electric* : *JurisData* n° 2002-080182 ; *Rec. CE* 2002, p. 233 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 36, *comm.* 657 ; *Dr. sociétés* 2002, *comm.* 184, *note* J.-L. Pierre ; *RJF* 10/2002, n° 1080, *chron.* L. Olléon, p. 755 ; *BDCF* 10/2002, n° 120, *concl.* S. Austry ; *Rev. sociétés* 2002, p. 538 *et s.*, *obs.* O. Fouquet ; *LPA* 17 août 2002, p. 4 *et s.*, *note* B. Boutemy, E. Meier et Th. Perrot ; *Bull. Joly Sociétés* 2002, n° 200, *note* C. Nouel et S. Reeb ; *BGFE* 2002, n° 4, p. 3 *et s.*, *obs.* E. Davoudet ; *FR Lefebvre* 34/2002, p. 14, *obs.* N. Chahid-Nourai et P. Couturier ; *GAJF* 4^e, éd. n° 4. – V. également, P. Dibout, *L'inapplicabilité de l'article 209 B du CGI face à la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 (à propos de l'arrêt CE, ass., 28 juin 2002, Schneider Electric)* : *Dr. fisc.* 2002, n° 36, *étude* 28). Selon lui, la translucidité fiscale ne se réduit pas à l'article 8 du CGI. C'est un terme générique qui couvre tous les mécanismes fiscaux par lesquels la législation rattache à un contribuable la matière imposable qui relève, en principe, d'un autre contribuable. Il ne se résume donc pas à la fiscalité des sociétés de personnes. Ainsi, l'article 209 B du code, que ce soit dans son ancienne ou dans son actuelle rédaction, constitue bel et bien un dispositif de translucidité fiscale. Dans l'affaire *Schneider Electric*, il avait conduit l'Administration à taxer dans le chef de la société française une partie des résultats de sa filiale suisse.

Le débat qui a animé votre Assemblée du contentieux, vous vous en souvenez, portait sur l'interprétation de l'article 209 B du CGI : taxait-il des revenus réputés distribués par la société suisse, comme le soutenait votre commissaire du gouvernement Stéphane Austry, ou bien les résultats de la société suisse, en méconnaissance des stipulations de la convention fiscale franco-suisse qui attribuent à chaque État, notamment, le droit de taxer les résultats des sociétés établies sur son territoire ? La question était importante, en vertu du principe de subsidiarité des conventions fiscales, qui impose de rechercher par priorité la base légale de l'imposition en France, et la qualification donnée par la législation française à la matière imposable, avant de rapprocher cette qualification des stipulations de la convention fiscale pour s'assurer qu'elles ne font pas obstacle à l'imposition.

Or, ainsi que le relève malicieusement Philippe Derouin, ce débat n'aurait eu aucune incidence sur l'issue du litige si vous aviez, dans cette affaire, retenu la même approche que dans l'affaire Kingroup. En effet, au lieu de suivre les trois étapes du raisonnement qui découlent du principe de subsidiarité des conventions fiscales, vous auriez pu, d'entrée de jeu, affirmer que les stipulations de la convention franco-suisse relatives aux revenus dénommés ne visent que les revenus réalisés en propre par un contribuable et non ceux qui lui sont rattachés par un mécanisme de translucidité fiscale tel que celui de l'article 209 B du CGI. La circonstance que la décision *Schneider Electric*, ainsi présentée comme incohérente avec la logique Kingroup, ait été rendue par votre Assemblée du contentieux souligne, selon M. Derouin, à la fois la faible portée de cette jurisprudence et son extrême fragilité théorique.

Vont également dans le sens de la thèse de la transparence les travaux de l'OCDE. Dans son rapport de 1999 sur l'application du modèle de convention fiscale aux sociétés de personnes, le comité des affaires fiscales de l'Organisation préconise que le bénéfice des conventions soit refusé à la société de personnes elle-même en ce qu'elle ne peut être considérée comme résident de l'État au sens des

conventions car n'étant pas elle-même assujettie à l'impôt, mais qu'en revanche, ses associés puissent y prétendre, à hauteur de la part du revenu de la société qui leur est imputée, aux fins d'imposition dans leur État de résidence. Le rapport rappelle ainsi que la société de personnes ne peut se prévaloir du bénéfice de la convention fiscale que si elle est assujettie à un impôt dans son État de résidence (§ 35 et 56).

Si l'Organisation préconise, c'est bien parce que telle n'est pas la pratique suivie partout. Rappelons en effet que l'article 4 du modèle de convention OCDE stipule que « l'expression résident d'un État contractant désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue (...) ». Or le comité des affaires fiscales précise (§ 56 du rapport de 1999) que « lorsqu'un État ne tient pas compte de l'existence d'une société de personnes pour fins fiscales et lui applique le régime de la transparence fiscale, imposant plutôt les associés sur leur part du revenu de la société de personnes, cette dernière n'est pas assujettie à l'impôt et ne peut donc pas être considérée comme résident de cet État. Dans un tel cas où le revenu de la société « transite » vers les associés en vertu de la législation interne de cet État, les associés sont les personnes qui sont assujetties à l'impôt sur ce revenu et qui peuvent donc demander à bénéficier des conventions conclues par les États dont elles sont résidentes ». Vous le voyez, ces commentaires envisagent l'hypothèse où des États pratiquent la transparence fiscale des sociétés de personnes et décrivent les conséquences qu'il convient d'en tirer en termes d'invocabilité des conventions. Ils réservent donc l'hypothèse où l'État ne pratiquerait pas la transparence fiscale, ce qui correspond au cas français.

L'absence d'approche absolutiste du rapport se retrouve au paragraphe 40, qui indique que pour déterminer si une société de personnes est assujettie à l'impôt, et donc peut être regardée comme résidente, il convient de rechercher si le montant de l'impôt dû sur le revenu de la société est établi en fonction de caractéristiques personnelles des associés. Or la jurisprudence actuelle tire tout de même des conséquences « transparentes » de la translucidité fiscale, puisqu'elle fait bénéficier l'associé des exonérations qui lui sont personnelles, alors même que le revenu ou la plus-value a été réalisé par une société de personnes (*CE, 9^e et 8^e ss-sect., 17 mai 1989 n° 62678, Rousset : Dr. fisc. 1989 n° 46-47 comm. 2162, concl. M. Liebert-Champagne*). La doctrine, quant à elle, fait bénéficier l'associé des exonérations applicables à l'activité de la société de personnes (V. par ex., *Instr. 6 févr. 2007 : BOI 4 A-1-07 ; Dr. fisc. 2007, n° 11, instr. 13660, concernant l'exonération des entreprises nouvelles et des zones franches urbaines*).

Relevons enfin qu'il est précisé, dans les réserves relatives à l'article 4, que « la France n'adhère pas au principe général selon lequel lorsque l'impôt dû par une société de personnes est établi en fonction des caractéristiques personnelles de ses associés, ces derniers peuvent demander à bénéficier des dispositions conventionnelles conclues par les États dont ils sont résidents en ce qui concerne les revenus qui ne font que « transiter » par cette société. Du fait qu'en vertu de son droit interne une société de personnes est regardée comme assujettie à l'impôt même si du point de vue technique celui-ci est recouvré auprès de ses associés, la France se réserve le droit d'amender dans ses conventions fiscales l'article 4 de manière à préciser que les sociétés de personnes françaises doivent être considérées comme des résidents de France, eu égard à leurs caractéristiques juridiques et fiscales ».

Cette réserve est importante, dans la mesure où vous n'avez jamais reconnu la qualité de « résident » au sens des conventions fiscales aux sociétés de personnes françaises, ni refusé cette qualité à leurs associés.

Notons que la plupart des États considèrent que la définition OCDE a pour effet de refuser aux sociétés de personnes la qualité de résident et que les associés peuvent se prévaloir directement des conventions fiscales conclues par leur État de résidence. La position de la France, qui consiste à nier le bénéfice des avantages conventionnels aux associés non-résidents des sociétés de personnes françaises en vertu du principe de la personnalité fiscale des sociétés de personnes, apparaît, reconnaissons-le, assez isolée.

8 – Nous devons confesser que nous avons été très séduits, pendant longtemps, par l'idée de vous proposer d'adopter un mécanisme de transparence fiscale absolue, conforme à la thèse défendue par Philippe Derouin. Si nous y avons finalement renoncé, c'est en raison de considérations à la fois juridiques et institutionnelles.

Les inconvenients juridiques d'un abandon de la jurisprudence *Kingroup* paraissent en effet assez lourds.

Tout d'abord, et même si cela semble possible en théorie, il nous apparaît difficile d'en cantonner la portée à l'application des conventions fiscales bilatérales. Un tel revirement impacterait nécessairement le régime des sociétés de personnes en droit interne. Certes, sous l'angle procédural, l'article L. 53 du LPF continuerait de recevoir application, et les procédures de contrôle continueraient d'être conduites à l'égard de la société de personnes. Mais à partir du moment où l'on apprécie, pour appliquer le droit conventionnel, les notions au regard de celles qui prévalent en droit interne – nous y reviendrons dans un instant – une modification de l'approche pour le cadre conventionnel ne peut demeurer sans impact sur le cadre domestique. Autrement dit, une société de personnes ne saurait changer de nature selon que l'on passe de l'un à l'autre régime : elle est ou n'est pas transparente, et l'analyse doit être la même en droit interne et en droit conventionnel, sous réserve bien entendu des clauses particulières que pourrait contenir la convention.

Les tenants de la thèse de l'abandon de la jurisprudence *Kingroup* ne font d'ailleurs pas mystère que le revirement impacterait les analyses qui se fondent, en droit interne, sur la personnalité fiscale des sociétés de personnes. Il en irait ainsi de l'application du régime mère-fille : vous avez eu l'occasion de juger qu'un GIE ayant une personnalité propre, ses membres ne peuvent être réputés détenir directement les titres des sociétés dans lesquelles il a pris une participation. Par suite, les sociétés membres du GIE, qui ne sont donc pas les mères des sociétés dans le capital desquelles le GIE a pris une participation, ne peuvent prétendre au bénéfice du régime fiscal des sociétés mères et filiales (*CE, 7^e et 8^e ss-sect., 19 oct. 1983, n° 33816 : JurisData n° 1983-608457 ; Dr. fisc. 1984, n° 26, comm. 1255 ; RJF 12/1983, n° 1506, concl. J.-F. Verny, p. 661*). Or, dans un système de transparence, les dividendes reçus par toute société de personnes et inclus dans le résultat appréhendé par les associés devront nécessairement bénéficier du régime des sociétés mères chez les associés relevant de l'impôt sur les sociétés.

De même, dès lors qu'une société de personnes exerce une activité à caractère lucratif, les résultats imposables tirés de la participation d'une personne morale à cette société sont passibles de l'impôt sur les sociétés dans les mêmes conditions et au taux de droit commun, alors même que cette personne morale n'y est pas elle-même imposée à raison de son activité propre (*CE, 8^e et 9^e ss-sect., 27 avr. 1994, n° 79604, Fédération départementale des producteurs en lait, beurre et fromages fermiers du Nord et n° 156860, Fédération des coopératives laitières de la région du Nord de la France : Dr. fisc. 1994, n° 29, comm. 1390, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 6/1994, n° 723*). Cette exception à l'absence de prise en compte des exonérations, qui concerne les bénéfices revenant à des coopératives agricoles agissant par l'entremise d'un GIE, devrait elle aussi être abandonnée.

Enfin, vous avez jugé que ne peut être assujettie à l'imposition forfaitaire annuelle une société ayant son siège dans un pays étranger,

membre d'un GIE enregistré en France, mais n'ayant exercé en France aucune activité passible de l'impôt sur les sociétés (CE, 7^e et 9^e ss-sect., n° 91573, *Sté Canny Bowen Inc.*, et n° 96231, *Sté Jurgen B. Mulder* ; Dr. fisc. 1990, n° 44, comm. 2059, concl. M^{me} M.-D. Hagelsteen ; RJF 5/1990, n° 528, concl. M^{me} M.-D. Hagelsteen, p. 330). La portée de cette jurisprudence a été circonscrite au cas d'une société étrangère qui, comme c'est le cas de la société Quality Invest, n'a pas d'activité propre en France (CE, 10^e et 9^e ss-sect., 16 juill. 2008, n° 300839, *M. Berland* et n° 299862, *SARL JMSFB* ; *JurisData* n° 2008-081358 ; Dr. fisc. 2008, n° 43, comm. 550, concl. C. Verot, note M. Guichard et R. Grau ; RJF 11/2008, n° 1210 ; BDCF 11/2008, n° 134, concl. C. Verot). Si vous deviez vous orienter vers un régime de transparence fiscale, il faudrait nécessairement en tirer les conséquences en abandonnant également cette solution.

Au surplus, si dans une approche transparente vous estimez que chaque associé réalise une quote-part des revenus de la société de personnes, en présence d'un établissement stable la France pourrait le taxer à condition que les revenus relèvent de l'article 7, relatif aux revenus actifs. Quid des revenus passifs et des revenus fonciers ? Les revenus passifs tels qu'intérêts, dividendes, redevances et gains en capital ne sont normalement pas imposables à un établissement stable, sauf s'il y a exercice d'une activité d'entreprise au moyen d'un tel établissement et que le bien ou l'actif générateur de tels revenus ou plus-values se rattache effectivement à l'établissement en question. La conséquence de la transparence impliquerait donc de ne plus imposer systématiquement en France l'ensemble des revenus d'une société de personnes française. Ainsi la quote-part de dividendes de source étrangère revenant à des associés non-résidents d'une société civile française ne serait pas imposable en France, sauf si l'associé non-résident exerce une activité d'entreprise en France par un établissement stable à l'actif duquel figureraient les parts de la société de personnes. En l'absence d'un établissement stable, il faudrait alors désagréger le revenu établi au niveau de la société pour taxer le revenu imposable en France avec une application de la retenue à la source sur ce revenu. L'Administration pourra-t-elle gérer cette désagrégation, que l'article 8 du CGI évite pour l'instant, qui conduit à retenir le résultat global de la société de personnes ?

Certes, avec l'article 238 bis K du CGI, qui a imposé le respect des règles d'assiette et de déclaration propres à chaque catégorie d'associés, une certaine forme de désagrégation semble d'ores et déjà exister. En effet, une société de personnes peut être appelée à déposer non pas une mais plusieurs déclarations de revenus suivant que ses associés sont des particuliers, des personnes physiques exerçant une activité industrielle ou commerciale, des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou des non-résidents. Pour autant, il s'agit plutôt d'un retraitement, car le résultat est en réalité unique.

Problème supplémentaire : l'abandon de la jurisprudence *Kingroup* pose la question de la lecture qu'il faudrait faire des conventions conclues par la France qui contiennent expressément une clause relative aux sociétés de personnes. Il s'agit soit de conventions anciennes (Allemagne, Suisse, Autriche, Belgique, Luxembourg, Tunisie, etc.) soit de conventions post-modèle OCDE. On peut citer à ce dernier titre l'article 7, paragraphe 4 de la convention franco-américaine du 31 août 1994, qui définit les modalités selon lesquelles les revenus liés à l'activité d'un partnership sont imposables entre les mains de ses associés. Un associé est considéré comme ayant réalisé un bénéfice ou subi une perte à proportion de sa participation dans les résultats de la société de personnes à condition que toute attribution spéciale de bénéfice ou de perte ait une justification économique réelle. Le paragraphe 4 précise, en outre, que la nature et la source de tout revenu ou de toute perte ne sont pas altérées par leur traitement fiscal au niveau de la société de personnes.

L'article 29, 2 de la convention, dans sa rédaction issue de l'avenant du 13 janvier 2009, permet expressément à la France d'imposer les entités qui ont leur siège de direction effective et qui sont assujetties à l'impôt en France comme si le paragraphe 3 de l'article 4 de la convention n'existait pas. Selon le commentaire de la documentation Francis Lefebvre, cette clause permet à la France d'imposer sans difficulté des sociétés de personnes françaises dont les associés sont non-résidents, lorsque les États-Unis considèrent qu'elles sont fiscalement transparentes.

En cas d'abandon de la jurisprudence *Kingroup*, il faudrait considérer que la stipulation, si elle ne fait que rappeler la nouvelle règle jurisprudentielle, est sans portée ou, si elle déroge à cette nouvelle jurisprudence, doit recevoir application alors que dans l'esprit de ses auteurs elle avait été insérée précisément pour s'écarter des règles du droit commun relatives à la personnalité fiscale des sociétés de personnes.

À ces considérations juridiques qui, selon nous, sont autant d'obstacles à l'abandon de la jurisprudence *Kingroup* s'ajoute une **considération institutionnelle** non négligeable. À l'automne dernier, le Parlement a été saisi, dans le cadre du projet de loi de finances rectificative pour 2010, d'un vaste projet de réforme de la fiscalité des sociétés de personnes. Ce projet poursuivait deux objectifs : d'une part, accroître la transparence des sociétés de personnes afin de rapprocher leur régime fiscal de ceux applicables dans les autres États en mettant fin à la jurisprudence *Kingroup* et, d'autre part, neutraliser les effets de la théorie du bilan.

S'agissant du premier point, qui nous intéresse aujourd'hui, le Gouvernement se disait soucieux de faire converger l'approche française de la fiscalité internationale des sociétés de personnes vers celle communément admise par les autres États. Pour cela, le projet proposait de faire évoluer le régime actuel des sociétés de personnes vers davantage de transparence, sans pour autant aller jusqu'à reconnaître leur transparence totale. Cette évolution avait pour but de faciliter l'élimination des situations de double ou de non-imposition et de rendre le régime des sociétés de personnes françaises plus attractif pour les associés étrangers.

La réforme était motivée en particulier par le constat que des divergences d'analyse et de législations internes peuvent conduire à des situations de double imposition d'un même revenu, dans le chef des sociétés de personnes et de leurs associés ou bien à des situations de non-imposition de certains revenus. En effet, en dépit des règles jurisprudentielles et des aménagements de la doctrine administrative, des frottements fiscaux subsistent encore. Les rapports faits au nom de l'Assemblée nationale et du Sénat pointaient notamment les cas de figure suivants :

- double imposition pour les associés non-résidents d'une société de personnes française sur des revenus de source étrangère qui ne font que transiter par la société ou d'une société de personnes étrangère sur des revenus de source française non couverts par une convention ;

- double imposition pour les associés résidents d'une société de personnes étrangère sur des revenus de source française ;

- à l'inverse, les revenus de source étrangère perçus par des associés résidents français de sociétés de personnes étrangères échappent à toute imposition s'ils ne sont pas effectivement versés à l'associé : compte tenu de la transparence fiscale de la société de personnes, ces revenus ne sont pas imposés dans l'État de résidence de la société de personnes, puisque ce dernier ne la considère pas comme un sujet fiscal. Ils ne sont pas non plus imposés en France dans la catégorie des revenus assimilés aux revenus de valeurs mobilières émises hors de France en l'absence de versement par la structure étrangère à ses associés.

L'inflexion vers une plus grande transparence en droit interne proposée par la réforme devait résoudre ces difficultés résiduelles au

niveau international. Au passage, elle condamnait la jurisprudence *Kingroup*.

Or tant l'Assemblée nationale que le Sénat ont estimé qu'une réforme fiscale aussi profonde et complexe n'avait pas sa place dans un projet de loi de finances rectificative de fin d'année et qu'elle méritait un débat approfondi. Agacés d'avoir été saisis d'un projet aussi dense à la dernière minute sans avoir été associés en amont à son élaboration, les parlementaires ont, d'une part, émis des interrogations sur le choix d'évoluer vers une « transparence rationalisée » et non vers la transparence totale des sociétés de personnes, et, d'autre part, refusé d'approuver une réforme dont le Gouvernement n'avait pas évalué sérieusement les conséquences budgétaires. Les parlementaires ont donc reporté à 2011 l'examen de la réforme concernant l'évolution de la semi-transparence des sociétés de personnes et ses répercussions en droit fiscal international, avec comme objectif, à l'époque, une discussion à l'occasion du projet de loi de finances rectificative de juin. Dans cette perspective, l'article 12 de la loi de finances rectificatives demande au Gouvernement d'établir un rapport d'évaluation qui devait être remis au Parlement au plus tard le 30 avril 2011. Cette étude d'impact devait présenter les différentes options de modernisation du régime fiscal des sociétés de personnes garantissant une stabilité du coût par rapport à celui du régime fiscal actuel de semi-transparence.

Dès lors que le législateur s'est emparé de la question, dès lors qu'il a demandé au Gouvernement des éclaircissements pour réformer le régime fiscal des sociétés de personnes, notamment au regard du droit conventionnel, en se ménageant la possibilité d'arbitrer entre plusieurs options, nous voyons mal le Conseil d'État décider de son propre chef un revirement de jurisprudence qui, quel qu'en soit le bien-fondé, reviendrait ni plus ni moins à griller la politesse au Parlement. Les termes du débat sont clairement posés. Les inconvénients de la jurisprudence *Kingroup* sont identifiés, de même que les inconvénients de la transparence fiscale absolue, à l'adoption de laquelle, vous l'avez compris, le Parlement ne s'est pas montré opposé par principe. Le législateur s'est saisi du problème en se laissant un peu de temps pour se forger une opinion. Le contexte se prête donc difficilement – c'est une litote – à ce que vous renversiez la table en cette matière.

9 – Au final, nous sommes donc favorable, vous l'avez compris, au maintien de la jurisprudence *Kingroup*. Il nous semble toutefois que **votre formation de jugement est habilitée à en préciser quelque peu les fondements**, pour lever les ambiguïtés dont nous vous avons entretenu. Pour ce faire, nous vous invitons à en revenir aux bases de l'application des conventions fiscales par le juge national, c'est-à-dire au principe de subsidiarité.

Il n'y a rien à changer, selon nous, au début du raisonnement suivi dans votre décision *Kingroup*, qui n'est pas la partie qui suscite des interrogations. Il faut donc en reprendre les termes, en rappelant que les sociétés régies par l'article 8 du CGI ont une personnalité distincte de celle de leurs membres et exercent une activité qui leur est propre. Dès lors que cette activité est exercée en France, les bénéfices réalisés par ces sociétés sont en principe 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, sauf, bien entendu, si les stipulations d'une convention fiscale s'y opposent. C'est en revanche ce dernier point qu'il importe de préciser.

Nous vous invitons à pousser jusqu'au bout la logique de la subsidiarité des conventions fiscales. En effet, ce qui rend imposables en France les bénéfices de la société de personnes, c'est le fait que cette société est résidente de France au sens de la convention. Il faut donc le juger expressément. Il nous semble que vous pouvez le faire sans ébranler les colonnes du temple : en effet, c'est parce que c'est la société qui, au regard des règles du droit interne, réalise le bénéfice

imposable qu'il convient de lui conférer la qualité de résidente. Est sans incidence, de ce point de vue, la circonstance que le paiement de l'impôt soit réclamé à ses associés.

Ensuite, il faut bien sûr vérifier non seulement qu'aucune stipulation conventionnelle ne s'oppose à l'imposition en France des revenus réalisés ou perçus par la société de personnes, mais encore qu'aucune stipulation conventionnelle ne s'oppose à ce que l'impôt dû en France à raison de ces revenus soit réclamé aux associés : il ne faut pas négliger, en effet, le recouvrement de l'impôt.

Que dire alors des associés non-résidents d'une telle société ? En vertu de la jurisprudence *Kingroup*, que nous vous proposons donc de confirmer, ils ne peuvent se prévaloir des stipulations de la convention relatives aux revenus dénommés, puisque ces stipulations, avons-nous vu, ne visent que les revenus réalisés en propre par le contribuable. Pour les raisons que nous avons exposées, il y a lieu de retenir la même position pour les stipulations de la clause balai, ce qui reviendra à confirmer, in fine, la position que vous aviez adoptée dans votre décision *Éts Chevannes*.

10 – Revenons à présent à l'affaire *Quality Invest*.

Pour faire échec à la taxation en France de sa quote-part des résultats de la société civile immobilière SCI Villa Prat, la société *Quality Invest* s'était prévaluée devant les juges du fond des stipulations du 1 de l'article 22 de la convention fiscale franco-norvégienne. Pour que ces stipulations puissent jouer, il fallait que les revenus litigieux n'entrent pas dans le champ des stipulations de l'article 6 de la même convention, relatif aux revenus immobiliers, expressément réservés par la clause balai de l'article 22.

La cour a jugé que l'article 6 de la convention ne traitait pas des revenus de participations dans le capital d'une société civile immobilière de construction-vente et estimé en outre qu'aucune autre stipulation de la convention ou de son avenant applicable à l'année d'imposition en litige relative à une catégorie déterminée de revenus ne concernait de tels profits. Elle a ensuite jugé que la société *Quality Invest* était fondée à se prévaloir des stipulations du premier paragraphe de l'article 22 de la convention, réservant à la Norvège l'imposition des éléments du revenu d'un résident de cet État qui ne sont pas traités dans les autres articles de la convention. En vertu de ce que nous avons dit, ce raisonnement est entaché d'erreur de droit, puisque les stipulations de la clause balai, tout comme les autres, ne s'appliquent qu'aux revenus réalisés en propre par la société de personnes et non à ceux sur lesquels l'associé non-résident est imposé au prorata de sa participation au capital de cette société. Vous casserez l'arrêt pour ce motif.

Vous serez alors saisis, dans le cadre du règlement au fond, de la requête d'appel de la société.

Conformément au principe de subsidiarité des conventions fiscales, vous statuerez par priorité sur le droit interne, c'est-à-dire sur le principe de l'imposition en France des sommes litigieuses. La SCI Villa Prat, nous l'avons dit, exerçait son activité exclusivement en France. Durant l'année 1991, cette activité a consisté en la réhabilitation d'un immeuble destiné à être revendu par lots. Comme cette société n'avait pas opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, ses bénéfices étaient, par application des articles 8 et 239 *ter* du CGI, imposables en France entre les mains de la société *Quality Invest*, au prorata de sa participation au capital de cette société de personnes.

Y a-t-il un obstacle conventionnel à l'imposition en France ? Comme la cour, et contrairement à ce qu'a jugé le tribunal administratif de Paris, vous jugerez que l'article 6 de la convention franco-norvégienne, qui ne vise que les revenus immobiliers réalisés en propre par la société de personnes, ne s'applique pas aux bénéfices perçus par la société *Quality Invest* à raison de sa participation au capital de la SCI Villa Prat. Vous jugerez ensuite, et pour le même

motif, qu'aucune autre stipulation de la convention, qu'il s'agisse des revenus dénommés ou de la clause balai, ne s'applique à la quote-part de bénéfices de la SCI taxée entre les mains de la société Quality Invest. Enfin, et c'est un point important, vous relèverez qu'aucune stipulation de cette convention ne s'oppose à ce que l'impôt dû en France à raison de cette quote-part soit réclamé aux associés. Vous conclurez donc à l'absence d'obstacle conventionnel.

Il vous faudra ensuite examiner les moyens par lesquels la société contestait la régularité de la procédure d'imposition.

Nous l'avons dit, la société Quality Invest, qui n'avait pas déposé de déclaration de résultats au titre de l'exercice 1991, a été mise en demeure de le faire le 21 avril 1994. Elle conteste la régularité de cette mise en demeure au motif que ce document, contrairement à ceux qui lui ont été ultérieurement adressés pour les exercices 1992 et 1993, n'indiquait pas à quel titre elle devait déposer une telle déclaration en France. Toutefois, la lettre par laquelle l'Administration met en demeure un contribuable de souscrire une déclaration n'est pas là pour engager un débat sur le principe de l'imposition (CE, 3^e et 8^e ss-sect., 18 oct. 2002, n° 224459, *Cambay* ; *JurisData* n° 2002-080209 ; *Dr. fisc.* 2003, n° 7, *comm.* 121 ; *Dr. sociétés* 2003, *comm.* 22, *note* J.-L. Pierre ; *RJF* 1/2003, n° 10 ; *BDCF* 1/2003, *concl.* S. Austray ; *RJF* 1/2003, n° 10). La discussion sur l'applicabilité de la disposition intervient ensuite, dans le cadre du redressement contradictoire si le contribuable s'est plié à la mise en demeure, dans le cadre de la taxation d'office si le contribuable n'a pas répondu. Au cas d'espèce, la mise en demeure litigieuse invitait la société à souscrire la déclaration « n° 2065 », relative aux résultats imposables à l'impôt sur les sociétés et comportait ainsi des mentions suffisantes pour permettre au contribuable d'identifier ses activités susceptibles d'être imposées en France.

Selon la société, la procédure de taxation d'office serait également irrégulière au motif que la déclaration n° 2065 n'était pas jointe à la mise en demeure. Mais aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'Administration de joindre à la mise en demeure de souscrire une déclaration de résultats les imprimés nécessaires. Par conséquent, faute pour la société Quality Invest d'avoir répondu à la mise en demeure, l'Administration pouvait taxer d'office les sommes litigieuses.

La société conteste ensuite la motivation de la notification de redressement du 26 juillet 1994, qu'elle juge insuffisante. Mais cette notification comporte la mention de l'impôt et de l'année d'imposition concernés, elle précise les motifs du recours à la procédure de taxation d'office, le fondement légal de l'imposition et indique que la base d'imposition retenue correspond à la quote-part des bénéfices de la SCI Villa Prat revenant à Quality Invest au prorata de sa participation dans cette société. Par conséquent, cette notification de redressement, qui n'avait à préciser ni le montant global des bénéfices de la SCI, ni le quantum de la participation de Quality Invest dans cette société, est suffisamment motivée au regard des prescriptions de l'article L. 76 du LPF.

S'agissant enfin des pénalités pour absence de déclaration de l'article 1728 du CGI, vous relèverez, pour écarter la critique de la société Quality Invest, que cette dernière n'avait pas déposé dans le délai de trente jours la déclaration de résultats qu'elle avait régulièrement été invitée à souscrire par la mise en demeure du 21 avril 1994. Par conséquent, l'Administration était fondée à appliquer au montant des droits rappelés la majoration de 40 %.

Le rejet au fond de la requête d'appel de la société fera obstacle à ce que vous fassiez droit aux conclusions présentées par la société au titre des frais irrépétibles.

Et par ces motifs, nous concluons : 1° à l'annulation de l'arrêt du 10 avril 2008 de la cour administrative d'appel de Paris ; 2° au rejet de la requête présentée à cette cour par la société Quality Invest et des

conclusions qu'elle a formées devant le Conseil d'État au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens.

Laurent OLLÉON,
rapporteur public

NOTE

1 – Alors que l'Administration et le Gouvernement se sont orientés vers une clarification du régime fiscal des sociétés de personnes dans le sens d'une transparence mieux assumée pour l'imposition des bénéfices sociaux (document de consultation du 12 mai 2010 sur www.impots.gouv.fr et article 12 du projet de quatrième loi de finances rectificative pour 2010), le Conseil d'État était appelé à prendre parti dans une affaire mettant en jeu l'application des conventions internationales.

Depuis sa décision *Diebold Courtage* (CE, 8^e et 9^e ss-sect., 13 oct. 1999, n° 191191, *Diebold Courtage* ; *JurisData* n° 1999-051277 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 52, *comm.* 948, *concl.* G. Bachelier, *note* C. Acard ; *RJF* 12/1999, n° 1492 ; *Bull. Joly Sociétés* 1/2000, n° 10, p. 54, *concl.* G. Bachelier, *note* Ph. Derouin) et sa transposition par l'instruction du 29 mars 2007 (*Instr.* 29 mars 2007 : BOI 4 H-5-07 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 15, *instr.* 13692), la cause est entendue et la transparence est acquise pour les revenus passifs sortants et les sociétés de personnes étrangères. La doctrine administrative est constante dans le sens de la transparence fiscale pour les revenus d'activité – entrants et sortants – de sociétés de personnes étrangères (*Rép. min. à M. Montillot* : *JOAN* Q 18 janv. 1950, p. 305 ; *Rev. enr. et imp.* 1950, art. 12574, § 191. – *Doc. adm.* 5 I-21, § 6 et 5 G-231, § 6. – RES n° 2007/28 (FP), 7 août 2007 : *Dr. fisc.* 2007, n° 36, *act.* 1003 repris dans *Instr.* 29 juill. 2011 : BOI 14 B-1-11, 10 août 2011 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 35, *instr.* 14496).

Le débat qui s'est instauré depuis quinze ou vingt ans, et dont le rapporteur public Laurent Olléon a exposé les éléments essentiels dans ses conclusions ci-dessus reproduites, concerne seulement les sociétés de personnes françaises. Doit-on, comme c'est le cas pour les sociétés de personnes étrangères, appliquer les clauses des conventions fiscales en considérant que le caractère, y compris la source et, le cas échéant, l'imputabilité à un établissement stable, de tout élément de revenu est déterminé comme si l'associé avait réalisé ces éléments de revenu de la même manière que la société de personnes les a réalisés ? Doit-on au contraire considérer qu'en raison de l'interposition d'une société de personnes française il en aille différemment de sorte que l'associé non-résident ne peut utilement invoquer en France le bénéfice de la convention fiscale avec l'État de sa résidence ?

2 – Le Conseil d'État retient la seconde analyse et considère essentiellement : « qu'en l'absence dans la convention applicable au litige de stipulations relatives aux revenus réalisés ou perçus par une société relevant du régime des sociétés de personnes, prévu notamment par les dispositions de l'article 8 du Code général des impôts, il (...) appartient de faire application de la convention à cette société qui, eu égard à son régime rappelé ci-dessus, est susceptible d'être regardée comme résidente de France ». Le Conseil d'État en déduit que « l'associé non-résident de cette société ne peut se prévaloir ni des stipulations de la convention relatives aux divers revenus qu'elle mentionne ni de celles de l'article précisant le régime d'imposition des autres revenus dès lors que l'ensemble de ces stipulations ne sont applicables qu'aux revenus réalisés en propre par la société et non à ceux sur lesquels l'associé non-résident est imposé au prorata de sa participation au capital de cette société ».

Puis, faisant application de ces principes à l'imposition des profits de construction réalisés en France par une société civile de construction-vente dont le principal associé était une société norvégienne, le Conseil d'État décide que :

– « la (société civile de construction-vente) doit être regardée comme résidente de France au sens de la convention franco-norvégienne » ;

– « d'une part et contrairement à ce que le tribunal administratif de Paris a jugé, les stipulations de l'article 6 de cette convention ne s'appliquent pas aux bénéfices perçus par la société (norvégienne) à raison de sa participation au capital de la SCI (française de construction-vente) dès lors qu'elles ne visent que les revenus immobiliers réalisés en propre par la société de personnes » ;

– d'autre part, « les stipulations de la convention et notamment celles de l'article 22 ne s'appliquent qu'aux revenus réalisés en propre par la société de personnes et non à ceux sur lesquels l'associé non-résident est imposé au prorata de sa participation au capital de cette société », de sorte que « ni les autres stipulations de cette convention relatives aux divers revenus qu'elle mentionne ni celles du paragraphe 1 de l'article 22 relatif aux autres revenus ne sont applicables à cette quote-part de bénéfices de la SCI ; qu'enfin, aucune stipulation de cette convention ne s'oppose à ce que l'impôt dû en France à raison de cette quote-part soit réclamé aux associés ».

1. Une fiction de résidence d'une société de personnes, fondée sur le lieu de son activité...

3 – Cette motivation est fondée sur une fiction juridique, exprimée par la formule « être regardée comme », appliquée à la résidence de la société civile au sens de la convention.

Conforme au modèle de convention élaboré par l'OCDE, la convention franco-norvégienne énonce : « Au sens de la présente convention, l'expression résident d'un État désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État ou pour la fortune qui y est située ». Cette définition n'a pas vocation à s'appliquer à une société de personnes relevant de l'article 8 du CGI et notamment pas à une société de construction en vue de la vente de l'article 239 *ter* du même code.

4 – En premier lieu, une telle société n'est pas assujettie à l'impôt en France, en tout cas pas sur ses revenus ou bénéfices sociaux. Le Conseil d'État en a lui-même jugé ainsi, précisément pour l'imposition des profits de construction, en retenant que la société « elle-même (...) n'est passible ni de l'impôt sur les sociétés ni de l'impôt sur le revenu » (CE, 8^e et 9^e ss-sect., 11 juill. 1979, n° 2087 : *JurisData* n° 1979-600343 ; *Rec. CE* 1979, p. 316 ; *Dr. fisc.* 1980, n° 1, *comm.* 4, *concl. P. Lobry*). En conséquence, les dispositions législatives ayant « eu pour objet d'étendre le prélèvement (sur les profits de construction) aux sociétés civiles (...) bien qu'elles ne fussent pas passibles de l'impôt sur le revenu, (...) ont eu nécessairement pour effet (...) de conserver à ce prélèvement le caractère d'acompte (...) restituable en cas d'excédent » (CE, plén., 27 juill. 1984, n° 37857 : *JurisData* n° 1984-605497 ; *Dr. fisc.* 1984, n° 45-46, *comm.* 1942, *concl. P.-F. Racine*). Et le principe a de multiples applications, comme l'absence de qualité d'une société de personnes pour contester les redressements qui lui sont notifiés (CE, 8^e et 9^e ss-sect., 22 janv. 1982, n° 21980 : *Dr. fisc.* 1982, n° 19, *comm.* 1054) ou la correction des plus et moins-values de cession de parts conformément aux jurisprudences *Quémener* et *Baradé* (CE, 8^e et 9^e ss-sect., 16 févr. 2000, n° 133296, SA *Éts Quémener* : *JurisData* n° 2000-060132 ; *Dr. fisc.* 2000, n° 14, *comm.* 283, *concl. G. Bachelier*, note J. Turot, *L'adieu au concordisme fiscal-juridique* ; *Dr. sociétés* 2000, *comm.* 81, note J.-L. Pierre ; *JCP E*

2000, p. 448, note Y. de Givré, *Cessions de parts de sociétés de personnes : La fin d'une embrouille* ; *RJF* 3/2000, n° 334, *concl. G. Bachelier*, p. 203 ; *BGFE* 2000, n° 2, note Y. de Givré ; *Bull. Joly Sociétés* 5/2000, n° 117, p. 535, note Ph. Derouin ; *Rev. adm.* 2000, n° 314, p. 154, note P. Durand. – CE, 8^e et 3^e ss-sect., 9 mars 2005, n° 248825, *min. c/ Baradé* : *JurisData* n° 2005-080650 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 10, *comm.* 223, *concl. P. Collin* ; *Dr. sociétés* 2005, *comm.* 123 ; *RJF* 6/2005, n° 564, *chron. F. Berezyiat*, *Cession de parts d'une société de personnes, la machine infernale* ; *BDCF* 6/2005, n° 75, *concl. P. Collin*, *Comment doit-on calculer la plus-value de cession de parts de sociétés de personnes par un associé non professionnel ?* ; *Bull. Joly Sociétés* 7/2005, n° 198, p. 880, note C. Nouel ; *BGFE* 2005, n° 3, p. 17, note Y. de Givré ; *Rev. adm.* 2005, n° 345, p. 249, O. Fouquet, *Plus-values de cession des parts de sociétés de personnes : le juge, la loi et le trou noir*.

5 – En second lieu, même si on devait considérer une société de personnes comme assujettie à l'impôt à raison des produits de son activité exercée en France, le lieu d'exercice de l'activité est la source des revenus, au sens des conventions fiscales (article 7 de la convention-modèle OCDE pour les bénéfices d'entreprises, ancien article 14 sur les professions indépendantes, article 17 sur les artistes et les sportifs, etc.). En vertu de la seconde phrase de la définition du résident, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État. Une société de personnes française ne peut donc pas être résidente de France à raison de son activité exercée en France.

Le critère de rattachement pertinent pour déterminer la résidence d'une personne assujettie à l'impôt au sens des conventions internationales est le domicile, le siège de direction ou tout autre critère analogue. Or, selon la jurisprudence constante du Conseil d'État, il est indifférent, pour l'imposition des bénéfices sociaux de sociétés de personnes, que le siège de direction soit en France ou hors de France, seul compte le lieu d'exploitation (CE, 7^e et 8^e ss-sect., 29 mars 1978, n° 4883 : *Dr. fisc.* 1979, n° 8, *comm.* 346, *concl. P. Rivière* ; *D.* 1978, p. 573, note G. Tixier ; *RJF* 5/1978, n° 230. – CE, 8^e et 3^e ss-sect., 27 juin 2008, n° 282910, *Sté Progemo* : *RJF* 11/2008, n° 1166 ; *BDCF* 11/2008, n° 128, *concl. L. Olléon*).

Assujettissement à l'impôt, siège de direction, lieu de l'activité considéré comme source des revenus : une société de personnes, ou toute autre entité régie par l'article 8 du CGI, ne satisfait aucun critère de la définition de résident au sens des conventions fiscales bilatérales établies sur le modèle de l'OCDE, comme en l'espèce la convention franco-norvégienne.

6 – Le Conseil d'État considère néanmoins que la société civile devait être « regardée comme » telle en raison, semble-t-il, de ce qu'elle exerçait exclusivement en France son activité de construction, ou de réhabilitation, d'immeubles en vue de leur revente. Le droit, notamment fiscal, s'accommode parfois de ces fictions que Maurice Cozian illustre en contant la fable du moine Gorenflot qui, pour déguster une poularde pendant le carême, la baptisait « carpe ».

En l'occurrence, l'audace est moindre car la solution retenue par le Conseil d'État au fond n'est pas différente de celle qu'aurait donnée l'autre fiction qu'est la détermination du caractère – y compris la source – du revenu attribué à l'associé non-résident comme s'il avait réalisé le revenu de la même manière que la société de personnes, autrement dit la transparence fiscale. Selon cette autre analyse, les profits de construction auraient eu la nature de revenus immobiliers au sens de la convention, imposables en France au nom du contribuable norvégien en application de l'article 6 de cette convention. Telle était la solution adoptée par le tribunal administratif. Elle paraissait d'autant plus justifiée que le protocole joint à la convention franco-norvégienne énonce en son point 1 : « les revenus d'actions, de parts et de participations dans une société ou une personne morale possédant des biens immobiliers situés dans un État, qui, selon la législation

de cet État, sont soumis au même régime fiscal que les revenus de biens immobiliers, sont imposables dans cet État ». Ce texte n'aurait-il pas vocation à s'appliquer à l'imposition d'un associé de société civile de construction-vente soumise au régime des articles 8 et 239 ter du CGI ?

2. ...heureusement de portée limitée

7 – Jusqu'à une réforme – reportée ? – de ces deux textes, la fiction retenue par le Conseil d'État fait désormais partie du droit positif et a vocation à s'appliquer sauf clause spécifique des conventions fiscales bilatérales.

La fiction de résidence ne concerne cependant **que les sociétés de personnes françaises** et non pas les sociétés de personnes étrangères pour lesquelles la transparence fiscale est acquise tant pour les revenus passifs de source française (V. *supra* n° 1). Les conclusions du rapporteur public confirment que, si le Conseil d'État n'a pas étendu aux sociétés françaises la doctrine de la décision *Diebold Courtage*, il n'a pas pour autant souhaité revenir sur cette dernière ni cantonner la transposition qu'en a faite l'Administration dans son instruction du 29 mars 2007.

8 – En raison de son fondement, lié à l'exercice d'une activité en France exclusivement, la fiction de résidence de France au sens des conventions de double imposition est subordonnée d'une part, à l'exercice d'une activité – ce qui exclut les revenus passifs qui ne se rattachent pas à l'exercice d'une activité – et, d'autre part, à la localisation exclusive en France de cette activité.

Sur les **revenus passifs transitant par une société de personnes**, la solution paraît acquise dans la loi, la réglementation et la doctrine administrative : tant au regard du droit interne que de la directive européenne sur l'imposition des produits de l'épargne, les sociétés de personnes sont des établissements – ou agents – payeurs qui sont réputés payer à leurs associés les revenus de capitaux mobiliers qu'elles perçoivent au moment même où elles les perçoivent. Elles doivent en conséquence appliquer les retenues à la source en vigueur sur les revenus de source française à raison de la quote-part revenant à leurs associés non-résidents, le cas échéant au taux conventionnel applicable à chacun d'eux et remplir les obligations déclaratives correspondantes. De même pour l'imposition des plus-values immobilières réalisées par les sociétés de personnes dont les associés sont non-résidents (CGI, art. 244 bis C, I, 2).

Aucun impôt n'est dû en France à raison des revenus mobiliers de source étrangère attribuables à des non-résidents. À cet égard, la solution est comparable à celle des fonds communs de placement et, désormais, des SICAV (*Instr. 28 mars 2011 : BOI 4 K-1-11, 7 avr. 2011 ; Dr. fisc. 2011, n° 15, instr. 14442*). D'une façon générale, il ne semble pas qu'il y ait actuellement de cas d'imposition de non-résidents à raison de revenus passifs de source étrangère perçus par des sociétés de personnes françaises. Le malencontreux arrêt rendu par la cour administrative d'appel de Paris il y a maintenant près de vingt ans (*CAA Paris, 3^e ch., 19 nov. 1992, n° 89PA02733, SA Rinsoz et Ormond ; Dr. fisc. 1994 n° 48 comm. 2017*) n'a pas eu de suite et la motivation retenue par le Conseil d'État dans la décision *Quality Invest* n'est pas de nature à faire revivre une solution isolée.

Faute que de tels revenus passifs, transitant par une société de personnes française, soient imposables en France en application du droit interne, la fiction de résidence de France attribuée à la société de personnes par une convention fiscale ne saurait aggraver la situation du contribuable.

De même, nul ne s'avise plus de prétendre que lorsqu'ils sont perçus par des sociétés de personnes françaises les produits d'actions de sociétés françaises échapperaient à la retenue à la source sur les dividendes pour être imposables au taux plein de l'impôt sur le revenu ou

sur les sociétés à hauteur des droits détenus par des non-résidents. L'ancienne doctrine sur ce sujet est morte avec l'avoir fiscal, à supposer qu'elle ait jamais vraiment été appliquée auparavant ; elle ne s'était jamais appliquée aux autres revenus de capitaux mobiliers et notamment pas aux intérêts.

9 – L'exigence d'une **activité exercée en France exclusivement** est de nature à limiter encore la portée de la fiction retenue par le Conseil d'État et à éviter que des non-résidents ne soient imposables sur les revenus d'activité exercée à l'étranger par une société de personnes française.

La difficulté vient de la rigueur de certaines solutions retenues en cas de pluralité de lieux d'exercice de l'activité. Deux décisions concernent des sociétés sans personnalité juridique constituées pour l'exercice en commun de l'activité de leurs membres dans des territoires différents. La première refuse de décharger l'associée suisse – qui se consacrait exclusivement à la prospection de clientèle à partir de l'appartement où elle résidait en Suisse et ne se rendait que rarement à Paris où son coassocié créait des modèles dans un atelier adapté à cette activité – au motif essentiel qu'aucun document comptable ne permettait de répartir les charges et les produits de la société entre ces deux établissements (*CE, 3^e et 8^e ss-sect., 1^{er} oct. 2001, n° 214463, M^{me} de Solages ; JurisData n° 2001-080011 ; Dr. fisc. 2002, n° 15, comm. 328 ; RJF 12/2001, n° 1588 ; BDCF 12/2001, n° 157, concl. F. Sénors*). La seconde décision considère, sans autrement s'expliquer, comme exercée en France l'activité de pêche en haute mer, y compris dans l'océan indien, par un navire basé à Mayotte (*CE, 8^e et 3^e ss-sect., 18 mai 2009, n° 301763, SAS Éts Chevannes, Merceronallery ; JurisData n° 2009-081481 ; Dr. fisc. 2009, n° 40, comm. 491, note B. Delaunay ; RJF 8-9/2009, n° 724*).

En réalité, la fiction de résidence énoncée par le Conseil d'État repose sur l'hypothèse que la société de personnes exerce une activité propre, distincte de celle de ses membres. Tel peut être le cas d'une société de construction-vente dont les associés sont des apporteurs de capitaux. Mais cette hypothèse n'est pas vérifiée lorsque l'objet même de la société de personnes est l'**exercice en commun de l'activité de ses membres ou, ce qui revient au même, la mise en commun et le partage des résultats de l'activité de ses membres**. Lorsque les membres exercent leur activité les uns en France les autres hors de France, la géographie exclut que l'activité de la société puisse être, même fictivement, réputée exercée en France et la fiction de résidence en France ne devrait pas avoir vocation à s'appliquer.

La solution énoncée par le rescrit du 7 août 2007 (et la récente instruction du 29 juillet 2011 commentant la convention franco-britannique précitée) pour les sociétés de personnes étrangères dont les associés exercent la profession dans plusieurs pays et qui prescrit l'application à leurs associés des conventions conclues avec les pays en question, mérite de s'appliquer de façon générale, quel que soit l'État – France ou étranger – sous les lois duquel le groupement professionnel est organisé. La pratique des contribuables comme celle de l'Administration est très fortement en ce sens. À défaut, il en résulterait une discrimination entre les modes d'exercice de la profession qui serait difficilement justifiable.

10 – Enfin, la fiction de résidence en France d'une société de personnes dont les associés ne sont pas – ou pas tous – résidents de France au sens des conventions ne paraît concerner que l'imposition des revenus d'activité sortants de France.

Pour l'**imposition des revenus en provenance de l'étranger**, l'imposition à la source dépendra naturellement de l'analyse faite dans l'État de la source des revenus et, le cas échéant, des conditions requises par la convention fiscale conclue par cet État avec la France pour reconnaître à une société de personnes française le bénéfice de la convention comme si elle était résidente de France. Tel est le cas de l'article 4, § 4 de la convention franco-britannique du 19 juin 2008

qui exige à la fois que la société de personnes soit « soumise à l'impôt en France et que tous les associés soient assujettis à l'impôt en France à raison de leur quote-part de bénéfices ». En revanche tel n'est pas le cas de la convention franco-américaine dans la rédaction issue du protocole du 13 janvier 2009 qui s'en tient à la doctrine de la transparence et n'accorde le bénéfice de la convention à un revenu en provenance des États-Unis payé à une société de personnes française « qualifiée » que si ce revenu est compris dans le revenu imposable d'un porteur de part qui a la qualité de résident de France au sens de la convention (article 4, § 2 (c)) : la société de personnes française, même « qualifiée » n'est pas résidente, ni considérée comme telle, au sens de la convention franco-américaine et seule la résidence de chaque associé est prise en considération.

11 – Pour l'application des **méthodes pour éviter les doubles impositions**, il est à souhaiter que les États étrangers ne tiennent pas compte de la fiction de résidence fiscale en France des sociétés de personnes françaises dont leurs contribuables résidents sont associés et qu'ils accordent à ces derniers le bénéfice de l'exonération ou du crédit d'impôt à raison de la quote-part de résultat imposable en France qui leur est attribuée.

12 – Du côté français, la décision *Quality Invest* n'exclut pas l'application de la clause conventionnelle pour éviter la double imposition des associés des sociétés de personnes, même françaises et regardées comme résidentes de France, à raison de leur quote-part des revenus imposables à l'étranger réalisés par les sociétés en question. Le Conseil d'État n'écarte l'invocation, par l'associé d'une société de personnes française, des clauses conventionnelles qu'en tant qu'elles attribuent le pouvoir d'imposition des revenus sans affecter la solution consacrée par la décision d'assemblée du 28 juin 2002 (CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, *Sté Schneider Electric* : *JurisData* n° 2002-080182 ; *Rec. CE* 2002, p. 233 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 36, comm. 657 ; *Dr. sociétés* 2002, comm. 184, note J.-L. Pierre ; *RJF* 10/2002, n° 1080, chron. L. Olléon, p. 755 ; *BDCF* 10/2002, n° 120, concl. S. Austry ; *Rev. sociétés* 2002, p. 538 et s., obs. O. Fouquet ; *LPA* 17 août 2002, p. 4 et s., note B. Boutemy, E. Meier et Th. Perrot ; *Bull. Joly Sociétés* 2002, n° 200, note C. Nouel et S. Reeb ; *BGFE* 2002, n° 4, p. 3 et s., obs. E. Davoudet ; *FR Lefebvre* 34/2002, p. 14, obs. N. Chahid-Nourai et P. Couturier ; *GAJF* 4^e, éd. n° 4. – V. également, P. Dibout, *L'inapplicabilité de l'article 209 B du CGI face à la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 (à propos de l'arrêt CE, ass., 28 juin 2002, Schneider Electric)* : *Dr. fisc.* 2002, n° 36, étude 28). On rappellera que cette décision confirme que la méthode conventionnelle pour éviter la double imposition s'applique – et prévalait alors sur les dispositions de l'article 209 B du CGI – dès qu'il y a identité de nature entre les revenus (bénéfices d'entreprise) dont l'imposition est attribuée à l'État de la source et les revenus ou bénéfices imposés en France au nom du

contribuable à raison de sa participation, même indirecte, au capital de la société qui a réalisé les revenus en question, peu important que celle-ci soit transparente ou non.

Autrement dit, à la différence des clauses des conventions internationales relatives à l'attribution du droit d'imposer – dont la décision *Quality Invest* énonce qu'elles ne s'appliquent qu'aux revenus réalisés en propre par les sociétés de personnes regardées comme résidentes de France et non pas à ceux sur lesquels l'associé non-résident est imposé au prorata de ses droits – les clauses des mêmes conventions qui sont relatives aux méthodes pour éviter la double imposition continuent de s'appliquer au bénéfice de l'associé, résident ou non, imposé en France au prorata de ses droits sur les revenus réalisés par une société de personnes française, même lorsque cette société est considérée comme résidente de France et que ces revenus ou bénéfices sont réputés réalisés « en propre » par elle et imposés en tant que tels dans l'État de leur source. Plus brièvement : pour l'application des méthodes destinées à éviter la double imposition du côté français, la transparence fiscale s'applique toujours. Il faut mais il suffit qu'il y ait identité de nature entre les revenus imposés dans les deux États. À cet égard, comme pour l'imposition en France de l'associé en application de l'article 8 du CGI, le revenu à raison duquel l'associé de société de personnes – française ou étrangère – est imposé sur sa quote-part n'est pas d'une nature différente du revenu réalisé « en propre » par la société.

Ici encore, la fiction de résidence fiscale énoncée par la décision *Quality Invest* – et mise en œuvre pour écarter du bénéfice de la convention l'associé non-résident d'une société de personnes française – ne semble pas avoir d'effet négatif. Au demeurant, la formation plénière fiscale ne pouvait aller à l'encontre d'une solution rendue en assemblée du contentieux et les conclusions du rapporteur public confirmer que telle n'était pas son intention.

13 – Certes, il aurait été plus simple de faire l'économie de cette fiction nouvelle et de raisonner, comme pour le reste, en termes de transparence fiscale. Mais la complexité doit avoir des charmes que la clarté offenserait. La petite révolution culturelle espérée par beaucoup, dont l'auteur de ces lignes, n'a pas eu lieu ; la longue marche continue.

Philippe DEROUIN,
avocat au barreau de Paris,
Skadden Arps Slate Meagher & Flom LLP

MOTS-CLÉS : Conventions internationales - Sociétés de personnes - Fiction de résidence

Sociétés de personnes - Conventions internationales - Fiction de résidence

JURISCLASSEUR : Fiscal international, Fasc. 353-A et B