

LA REVUE FISCALE NOTARIALE

MENSUEL D'ACTUALITÉ ET DE PRATIQUE FISCALES

N° 10 - OCTOBRE 2011

10^e ANNÉE - ISSN 1635-7639

Notamment ce mois-ci :

> REPÈRE

9 Une curieuse maladie française

L'instabilité fiscale

par Olivier DEBAT, professeur agrégé de droit privé à l'université de La Rochelle (p. 1)

> COMMENTAIRES

48 L'arrêt du mois

Réinvestissement dans une activité économique : clé de voûte des opérations d'apports-cessions

par Jean-Jacques LUBIN, fiscaliste au CRIDON de Paris (p.17)

50 Procédures fiscales

Retour sur l'arrêt *Danvarna*

par André LEFEUVRE, avocat spécialisé en droit fiscal (p. 24)

> QUESTION / RÉPONSE

3 Notariat : vers la constitution de groupes de sociétés ?

par Gérard BAFFOY, notaire honoraire, membre de l'INES (p. 29)

> FORMULE

9 Donation-partage transgénérationnelle et usufruit successif

par Michel MATHIEU (p. 31)

SOUS LA DIRECTION DE :

Jean-François PILLEBOUT
Bertrand SAVOURÉ

Repère 9

Alertes 51 à 53

Études 15 à 17

Commentaires 48 à 50

Fiche pratique 6

Question/Réponse 3

Formule 9

Lois de finances

15 et 17 Mesures fiscales des deux lois de finances rectificatives pour 2011

Études par Rémy DURON, fiscaliste (p. 5 et 15)

La première loi de finances rectificative pour 2011 a définitivement été adoptée par le Parlement français le 6 juillet 2011, et promulguée le 29 juillet. Son volet fiscal est principalement consacré à la réforme de la fiscalité du patrimoine.

Pour autant, cette loi ne comportait pas l'une des modifications majeures de la fiscalité du patrimoine (refonte du régime des plus-values immobilières) qui est au cœur de la seconde loi de finances rectificative pour 2011 du 19 septembre dernier.

Nous vous présentons toutes ces mesures fiscales qui s'inscrivent dans la trajectoire de réduction des déficits fixée par le Gouvernement.

Assurance-vie et démembrement



51 La mort prévisible de la « doctrine Dassault »

Focus par Patrice BONDUELLE, notaire, Michelez & Associés, Notaires et Nicolas JONQUET, Département patrimoine, Michelez & Associés, Notaires (p. 3)

Dons manuels



16 Les bénéficiaires ont désormais intérêt à prendre position

Étude par François BONTE, Étude Michelez & Associés, Notaires (p. 13)

6 Réincorporations transgénérationnelles : profitez de l'aubaine !

Fiche pratique par François FRULEUX, consultant au CRIDON Nord-Est (p. 27)

FISCALITÉ INTERNATIONALE

CONVENTIONS INTERNATIONALES

49 Transparence ou résidence fiscales des sociétés de personnes françaises ?

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 Code général des impôts.

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 Code général des impôts 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 ; V. Dr. fisc. 2001, n° 11, comm. 496

(...)

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 %. (...) 3. La majoration visée au 1 est portée à : 40 % 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 ; (...)

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* 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 (*non 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 Code général des impôts 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 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. Berezziat, 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. Rivièrè ; D. 1978, p. 573, note G. Tixier ; RJF 1978, n° 230. – CE, 8^e et 3^e ss-sect., 27 juin 2008, n° 282910, Sté Progemo : RJF 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 Code général des impôts, 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 citant 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 Code général des impôts ?

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 résidente 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 2001, n° 1588 ; BDCF 12/2001, n° 157, concl. F. Séners*). 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, Merceron Ballery ; *JurisData* n° 2009-081481 ; *Dr. fisc. 2009, n° 40, comm. 491, note B. Delaunay ; RJF 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, paragraphe 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* 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 Code général des impôts – 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 Code général des impôts, 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 confirment 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