

REVENUS ET GAINS DIVERS

Chronique d'actualité



Laurent CHESNEAU

Responsable de la doctrine fiscale, Akilyls Avocats
Maître de conférences associé, Université Jean Moulin
Lyon III
Centre de droit de l'entreprise, Équipe Louis Josserand

Philippe LEGENTIL

Avocat associé, EY Société d'Avocats,
Chargé de cours à l'Université Paris 2

Revenus d'activité

> **Charges déductibles des BIC** - Le TA de Montreuil, statuant sur des punitive damages versés par une société française à une société cocontractante américaine, décide que ces dommages et intérêts punitifs ont pour objet de permettre une indemnisation de l'ensemble du préjudice effectivement subi par cette dernière et sont déductibles du résultat imposable en France, quand bien même la condamnation dont ils procèdent est la conséquence directe des activités illégales de la société française (V. § 1).

> **Rémunération de prestataires danois** - La CAA de Versailles, statuant sur la nature d'opérations réalisées dans le cadre d'une convention de collaboration entre une société opérationnelle située en France et sa société mère située au Danemark, considère que ces opérations doivent recevoir la qualification de prestations de services et non de transmission d'informations en raison du caractère intégré de ces prestations de services intragroupe dans l'organisation et le fonctionnement de l'entreprise

bénéficiaire, quelles que soient par ailleurs les modalités de rémunération prévues. La cour se prononce également sur l'administration de la preuve des charges engagées par la société non-résidente afin de permettre l'imposition sur une base nette, telle que prévue par l'instruction administrative du 29 juillet 2010, et sur les conditions d'opposabilité de cette dernière (V. § 7).

Revenus et gains immobiliers des entreprises

> La CAA de Versailles juge que l'excédent sur l'IS du prélèvement de l'article 244 bis A du CGI acquitté par une entreprise résidente du Luxembourg n'est pas restituable, à défaut d'établissement stable de cette dernière en France. Le prélèvement ne constitue par ailleurs pas une restriction prohibée à la liberté de circulation des capitaux au sens de l'article 63 TFUE (V. § 14).

Revenus d'activité

1. Bénéfices industriels et commerciaux - Charges déductibles - Dommages et intérêts punitifs

- Le TA de Montreuil, statuant sur des *punitive damages* versés par une société française à une société cocontractante américaine, décide que ces dommages et intérêts punitifs ont pour objet de permettre une indemnisation de l'ensemble du préjudice effectivement subi par cette dernière et sont déductibles du résultat imposable en France, quand bien même la condamnation dont ils procèdent est la conséquence directe des activités illégales de la société française.

TA Montreuil, 1^{re} ch., 12 sept. 2019, n° 1803302, SNC United Technologies Paris, concl. contr. C. Noël (V. annexe 1)

2. Les dommages-intérêts punitifs (*punitive damages*) avaient été infligés, dans le cadre d'une instance aux États-Unis, à la société française qui s'était appropriée de façon illicite des secrets commerciaux appartenant à la société cocontractante américaine. Le Tribunal administratif de Montreuil a considéré que ces dommages-intérêts ne relevaient pas des « *sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales* » au sens du 2 de l'article 39 du CGI, mais des frais généraux de toute nature venant en déduction du résultat imposable.

3. Les dommages-intérêts punitifs sont des dommages-intérêts ordonnés non en vue de la seule réparation du préjudice, mais également, en raison de la particulière gravité de la faute de celui qui l'a causé, afin de punir celui-ci, par sa condamnation à une somme qui excède la réparation intégrale du dommage¹. Une part de la doctrine civiliste manifeste son hostilité à cette forme de peine privée, d'abord parce qu'elle heurte un principe structurant de l'approche française de la responsabilité civile (réparer tout le préjudice mais rien que le préjudice), mais aussi en raison des mythes et légendes qui entourent le système judiciaire américain, et celui des *punitive damages* en particulier. L'opposition entre ces deux conceptions de la réparation des préjudices paraît aujourd'hui moins tranchée. D'un côté, la Cour suprême des États-Unis borne désormais de manière significative les conditions d'octroi de ces dommages-intérêts ainsi que leur montant. De l'autre, l'introduction, dans le projet de réforme de la responsabilité civile, de l'amende civile à l'encontre de l'auteur d'un dommage ayant délibérément commis une faute lucrative, étend l'obligation de réparer².

Les dommages-intérêts punitifs produisent des effets dans

notre droit depuis que la Cour de cassation a reconnu que l'article 15 du code civil ne consacrait qu'une compétence facultative de la juridiction française, impropre à exclure la compétence indirecte du tribunal étranger, dès lors que le litige se rattache de manière caractérisée à l'État dont la juridiction est saisie et que le choix de la juridiction n'est pas frauduleux³.

4. Dès lors qu'une entreprise qui exerce une activité en France supporte des dommages-intérêts punitifs à l'étranger à raison de ladite activité, et que le comportement fautif a néanmoins présenté un intérêt incontestable pour l'entreprise, la déductibilité du résultat de ces amendes civiles se pose.

Alors qu'un courant jurisprudentiel ancien liait la déductibilité d'une charge à sa licéité⁴, un revirement a été opéré par le Conseil d'État qui admet désormais la déductibilité d'une dépense engagée dans l'intérêt de l'entreprise, fût-elle constitutive d'une pratique interdite par la législation économique⁵, la réglementation bancaire⁶ ou la législation sociale⁷. Le commissaire du Gouvernement expliquait alors que faire de toute illécéité un acte de gestion anormale serait revenu à instituer pour ces infractions des sanctions que le législateur n'avait pas prévues. Précisément, le législateur du 2 de l'article 39 a entendu restreindre la non-déductibilité des sanctions pécuniaires aux seules hypothèses de contravention à des obligations légales.

5. Afin de décider si les dommages-intérêts punitifs pouvaient être assimilés à des « *sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales* », le Tribunal administratif de Montreuil a, dans le présent jugement rendu aux conclusions contraires du rapporteur public, établi une **grille d'analyse qui combine trois critères** :

- **le bénéficiaire des pénalités infligées** : le 2 de l'article 39 vise celles qui sont au bénéfice des autorités publiques ou de sécurité sociale ;

- **le contexte de la sanction** : les sanctions prononcées dans le cadre d'une relation commerciale purement privée et pour un montant en relation avec le préjudice subi ne s'apparentent pas aux sanctions prévues par le 2 de l'article 39 ;

- **l'intérêt de l'entreprise à supporter la pénalité** : si les sommes versées ne procèdent pas d'un acte anormal de gestion, elles peuvent être admises en déduction.

3 Cass. civ. 1^{re}, 23 mai 2006, n° 04-12.777, Prieur, FS-P+B+R+I : Bull. civ. 2006, I, n° 254 ; JCPG 2006, II, 10134, note P. Callé ; JDI 2006, p. 1377, note C. Chalas ; Rev. crit. DIP 2006, p. 870, note H. Gaudemet-Tallon.

4 CE, 27 nov. 1959, n° 44826 : Rec. Lebon, p. 634, Dr. fisc. 1959, n° 52, comm. 883 ; Dr. fisc. 1960, n° 10, doctr., concl. Poussière. - CE, 10 déc. 1969, n° 73973 : Rec. Lebon ; Dr. fisc. 1970, n° 50, comm. 1429, concl. G. Schmeltz ; Dupont 3/1970, p. 13. - BOI-BIC-CHG-40-20-40, 30 août 2016, § 270.

5 CE, 11 juill. 1983, n° 33942 : Rec. Lebon, p. 306 ; Dr. fisc. 1984, n° 16, comm. 813, concl. D. Léger ; RJF 10/1983, n° 1109.

6 CE, sect., 1^{er} juill. 1983, n° 28315 : Rec. Lebon ; Dr. fisc. 1984, n° 5, comm. 149, concl. P. Rivière ; RJF 10/1983, n° 1108 ; RJF 2/1984, p. 50, chron. M. de Guillen Schmidt.

7 CE, 30 juill. 2003, n° 232004, SARL Azur industrie : Lebon T., p. 738 ; Dr. fisc. 2004, n° 11, comm. 338, concl. P. Collin ; RJF 11/2003, n° 1273 ; BJS 2003, n° 12, p. 1328, note J.-C. Parot.

1 G. Cornu, Vocabulaire juridique, V° Punitif : PUF, coll. Quadrige, 6^e éd., 2004.

2 J. Prorok, L'amende civile dans la réforme de la responsabilité civile : RTD civ. 2018, n° 3, p. 327.

Le tribunal en déduit que **les dommages-intérêts punitifs ne relèvent pas des pénalités de toutes natures mais constituent la contrepartie d'une dépense engagée dans l'intérêt de l'entreprise** et en admet la déductibilité.

6. Il y a lieu d'approuver cette décision au regard de la philosophie de l'article 39 du CGI. Le 1 de cet article précise, sous réserve de l'acte anormal de gestion, que « *le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges* » : les charges exposées dans l'intérêt de l'entreprise, déductibles, constituent la catégorie résiduelle alors que les charges non déductibles, strictement définies, sont limitativement énumérées.

L. CHESNEAU ■

7. Retenue à la source (CGI, art. 182 B) - Rémunérations versées à des prestataires de services danois - Dénonciation de la convention franco-danoise - Base nette - Invocabilité de la doctrine administrative - La CAA de Versailles, statuant sur la nature d'opérations réalisées dans le cadre d'une convention de collaboration entre une société opérationnelle située en France et sa société mère située au Danemark, considère que ces opérations doivent recevoir la qualification de prestations de services et non de transmission d'informations en raison du caractère intégré de ces prestations de services intragroupe dans l'organisation et le fonctionnement de l'entreprise bénéficiaire, quelles que soient par ailleurs les modalités de rémunération prévues. La cour se prononce également sur l'administration de la preuve des charges engagées par la société non-résidente afin de permettre l'imposition sur une base nette, telle que prévue par l'instruction administrative du 29 juillet 2010, et sur les conditions d'opposabilité de cette dernière.

CAA Versailles, 1^{re} ch., 9 juill. 2019, n° 16VE02825, SAS Damolin Etrechy, concl. N. Chayvialle (V. annexe 2)

8. La société Damolin Etrechy, dont l'activité est la fabrication de litière pour chats, a conclu avec sa société mère située au Danemark une convention aux termes de laquelle cette dernière lui rend des services d'informatique, d'assistance comptable, de politique commerciale, de politique des achats, de production et de documentation et d'assistance administrative. L'administration a considéré que ces prestations relevaient du c du I de l'article 182 B et les a assujetties à la retenue à la source. Le contentieux relatif à cette imposition supplémentaire a permis à la Cour administrative d'appel de Versailles d'établir un critère de distinction entre prestations de services et transmission d'informations, de préciser la nature des justificatifs à apporter pour permettre l'imposition à la retenue à la source sur une base nette et de rappeler les conditions d'invocabilité de la doctrine administrative.

9. Le critère de distinction entre prestations de services et transmission d'informations - L'article 182 B du CGI soumet à la retenue à la source certains revenus non salariaux versés par un débiteur qui exerce une activité en France à des bénéficiaires n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France. Parmi ces revenus non salariaux se trouvent notamment les produits de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés (b du I de l'article 182 B) ainsi que les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France (c du I du même article). L'article 182 B bis du CGI prévoit toutefois une exonération des redevances, lorsqu'elles sont versées à une entreprise associée. Le droit conventionnel, quant à lui, les rattache à deux stipulations distinctes et la ligne de démarcation est parfois ténue.

Ainsi, l'article 12 de la convention modèle de l'OCDE vise les redevances, qui appartiennent à la catégorie des droits de la propriété industrielle ou commerciale et assimilés, et pour lesquelles le droit d'imposer revient à l'État de la source. Les redevances peuvent notamment constituer la rémunération prévue dans un contrat de savoir-faire, où « *l'une des parties s'oblige à communiquer ses connaissances et expériences particulières, non révélées au public, à l'autre partie qui peut les utiliser pour son propre compte. Il est admis que le cédant n'a pas à intervenir dans l'application des formules concédées au concessionnaire et n'en garantit pas le résultat* »⁸.

L'article 7 de la convention modèle OCDE, relatif aux bénéfices des entreprises, englobe les rémunérations versées au titre des prestations de services. Dans un contrat de prestations de services, « *l'une des parties s'oblige, à l'aide des connaissances usuelles de sa profession, à faire elle-même un ouvrage pour l'autre partie* »⁹. Les rémunérations versées à ce titre relèvent généralement de l'article 7 de la convention modèle OCDE relatif aux bénéfices des entreprises, lequel reconnaît le droit d'imposer à l'État de la résidence (sauf s'ils sont réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable).

La cour décline précisément la distinction opérée dans les commentaires sous l'article 12 : elle juge que les prestations fournies par la société Damolin A/S à sa filiale ne se limitent pas à une simple transmission d'informations mais qu'elle assure sous forme centralisée les services d'informatique, d'assistance comptable, de politique commerciale, de politique des achats, de production, de documentation et d'assistance administrative, qu'elle refacture trimestriellement à sa filiale sous l'intitulé « frais de gestion ». Par suite, eu égard au caractère intégré de ces prestations dans l'organisation et le fonctionnement de la société requérante sur lesquelles elle ne dispose pas d'une totale liberté, les sommes en cause constituaient la rémunération de prestations de service.

10. L'administration de la preuve des charges engagées par la société non-résidente afin de bénéficier de l'imposition sur une base nette - Les libertés d'établissement et de prestation de services sont protégées par les articles 49 et

⁸ OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, 2017, commentaires sous l'article 12, n° 11.1.

⁹ *Ibidem*, n° 11.2.

56 du TFUE. En application de ces libertés, une législation nationale ne peut prendre en compte les revenus bruts sans déduction des frais professionnels lors de l'imposition des non-résidents alors que les résidents sont imposés sur leurs revenus nets après déduction de ces frais¹⁰. Cette solution a été déclinée en matière de retenue à la source : le destinataire des services rendus par un non-résident ne peut être assujéti à une retenue à la source liquidée sur une base brute, sans prise en compte des frais professionnels que ce prestataire lui a communiqués et qui sont directement liés à ses activités dans l'État membre où est effectuée la prestation, alors qu'un prestataire de services résident de cet État ne serait soumis à l'impôt que sur ses revenus nets, obtenus après déduction des frais professionnels¹¹.

La retenue à la source prévue par le c du I de l'article 182 B du CGI est bien assise sur une base brute. Si ce dispositif a été jugé conforme à la Constitution au regard des principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques¹², sa conformité au droit de l'Union européenne ne semble pas évidente au regard de l'interprétation des principes de liberté d'établissement et de liberté de prestation de services rappelés plus haut. Certes, ce dispositif de droit interne est largement neutralisé par les conventions fiscales, qui reconnaissent le droit d'imposer les prestations de services à l'État de la résidence de l'entreprise prestataire. Assez inédite est la situation du Danemark, dont la convention fiscale bilatérale a été dénoncée le 10 juin 2008. Si les relations contractuelles transfrontalières des entreprises ne sont plus à l'abri des stipulations conventionnelles protectrices, elles doivent néanmoins bénéficier des libertés garanties par le droit de l'Union.

C'est pour assurer la compatibilité du droit interne avec le droit de l'Union qu'une instruction du 29 juillet 2010¹³ a institué un mécanisme destiné à permettre la restitution d'une part de la retenue à la source, égale à la différence entre la retenue à la source acquittée et le montant de l'imposition à laquelle les bénéfices retirés de la même activité auraient été soumis si l'entreprise prestataire avait été résidente de France (dans la limite de la fraction non imputée de la retenue à la source sur l'impôt dû au Danemark). Afin de bénéficier de l'imposition sur la base nette prévue par la doctrine administrative, la preuve de la réalité et du montant des charges engagées doit être supportée par le contribuable, conformément à une dialectique de la charge de la preuve bien établie¹⁴.

10 CJCE, 12 juin 2003, C-234/01, Arnoud Gerritse : Rec. CJCE 2003, I, p. 5933 ; Dr. fisc. 2004, n° 13, comm. 374, concl. Ph. Léger ; RJF 10/2003, n° 1189.

11 CJCE, gde ch., 3 oct. 2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen : Rec. CJCE 2006, I, p. 9461, concl. Ph. Léger ; RJF 1/2007, n° 115.

12 CC, 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC, Sté Cosfibel Premium : FI 3-2019, n° 7, § 1, comm. L. Chesneau ; Dr. fisc. 2019, n° 42, comm. 409, note A. Maitrot de la Motte ; RJF 8-9/2019, n° 828.

13 BOI 14 B-2-10, 29 juill. 2010.

14 CE, 21 mai 2007, n° 284719, Min c/ Sté Sylvain Joyeux : Rec. Lebon, p. 212 ; Dr. fisc. 2007, n° 46, comm. 970, concl. E. Glaser, note Ch. de la Martinière ; RJF 8-9/2007, n° 953. – O. Fouquet, Jusqu'ou théoriser la charge de la preuve ? : RJF 7/2007, p. 631.

11. La cour en déduit que la simple production des éléments de liquidation des charges venant en déduction n'est pas suffisante :

- détail prestation le montant des frais exposés par la société danoise ;
- poste comptable d'imputation de ces frais ;
- méthode de ventilation de ces *management fees* ;
- quote-part incombant à la société.

Ces justificatifs auraient dû être assortis de ceux permettant à l'administration de vérifier l'existence même de la charge :

- factures correspondant aux frais supportés au Danemark ;
- états fiscaux revus et signés par une société d'expertise comptable agréée par le Danemark ;
- dépôt et enregistrement des déclarations de résultat auprès de l'administration fiscale danoise.

La production de ces derniers éléments, était de nature à permettre à l'administration fiscale française d'opérer un plein contrôle sur les charges exposées à l'étranger en recourant, en cas de besoin, à l'assistance de son homologue danoise. En effet, en dépit de la résiliation de la convention fiscale, l'échange de renseignements demeure possible sur le fondement de la directive européenne¹⁵.

12. L'invocabilité de la doctrine administrative - Dès lors que c'est de la doctrine administrative que procède le mécanisme de restitution de la retenue à la source, son invocabilité suit les règles de l'article L. 80 A du LPF. Notamment, l'invocation de la doctrine sur le fondement du premier alinéa de cet article n'est possible qu'en cas de rehaussement par l'administration d'une imposition primitive mise en recouvrement. Elle ne le serait sur le fondement du second alinéa du même article que si le contribuable avait fait spontanément application de la doctrine qu'il invoque dans sa déclaration ou lors du paiement de l'impôt. La cour en déduit que la société Damolin Etrechy, assujéti à une retenue à la source à la suite d'une rectification par l'administration, ne peut invoquer la doctrine administrative¹⁶.

L. CHESNEAU ■

13. À NOTER

> Retenue à la source (CGI, art. 182 B, I, a) - Bénéfices non commerciaux et assimilés - Liberté de circulation des capitaux - Le TA de Nice juge que l'application d'une retenue à la source à des redevances reversées par une société résidente française à son actionnaire, une société non-résidente déficitaire, est incompatible avec la libre circulation des capitaux.

15 Dir. 2011/16/UE du Conseil, 15 févr. 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE : JO L 64, 11 mars 2011, p. 1-12.

16 D'après la cour, l'instruction ne peut être invoquée qu'en cas de versement spontané de la retenue à la source et non en cas de rappel. C'est d'ailleurs dans une telle configuration que le Conseil d'État a été amené récemment à préciser que le bénéfice de l'instruction n'est pas subordonné à une imposition effective au Danemark des revenus de source française (CE, 4 oct. 2018, n° 413935, Stés Simcorp A/S et Simcorp France, concl. R. Victor : FI 1-2019, n° 7, § 3, comm. L. Chesneau).

TA Nice, 4^e ch., 27 juin 2019, n° 1603699, Sté Palomata (V. annexe 3)

Le Tribunal administratif de Nice juge que l'assujettissement des redevances versées à une société non résidente à la retenue à la source au titre du a du I de l'article 182 B constitue une restriction à la libre circulation des capitaux prévue par les articles 63 et 65 du TFUE dès lors que cette société non résidente est en situation déficitaire puisque, si cette société avait été résidente, elle aurait été soumise à l'impôt sur les sociétés à raison du revenu de ces redevances et aurait bénéficié d'un report d'imposition si elle avait été en situation déficitaire. Cette solution décline, en matière de redevances, la solution dégagée par la CJUE¹⁷, à laquelle s'est rangé le Conseil d'État¹⁸, en matière de dividendes.

L. CHESNEAU ■

Revenus et gains immobiliers des entreprises

14. Plus-value immobilière - Prélèvement de l'article 244 bis A - Imputation sur l'IS - Liberté de circulation des capitaux - Convention fiscale franco-luxembourgeoise (1^{er} avril 1958) - La CAA de Versailles juge que l'excédent sur l'IS du prélèvement de l'article 244 bis A du CGI acquitté par une entreprise résidente du Luxembourg n'est pas restituable, à défaut d'établissement stable de cette dernière en France. Le prélèvement ne constitue par ailleurs pas une restriction prohibée à la liberté de circulation des capitaux au sens de l'article 63 TFUE.

CAA Versailles, 3^e ch., 18 juin 2019, n° 17VE01977, Sté Central Commercial (V. annexe 4)

15. La société anonyme de droit luxembourgeois Central Commercial a cédé le 22 août 2011 un ensemble immobilier dont elle était propriétaire en France. Conformément à la législation alors en vigueur, le montant du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI a été acquitté par son représentant fiscal. Faisant valoir que l'IS dû après imputation des déficits au titre des résultats de l'exercice 2011 s'avérait inférieur au montant du prélèvement, la société a demandé le remboursement de l'excédent en application du mécanisme d'imputation du prélèvement sur l'IS prévu au V de l'article 244 bis A. Ce remboursement lui ayant été refusé par l'administration et son

recours rejeté par le Tribunal administratif de Cergy-Pontoise, la société a interjeté appel devant la Cour administrative d'appel de Versailles.

La société soutient à cet effet que :

- le fait qu'une société de droit luxembourgeois doit s'acquitter du prélèvement contesté dans le mois suivant la cession d'un immeuble alors qu'une entreprise française ne l'acquitte que lors du dépôt de sa déclaration de résultats crée un désavantage de trésorerie qui constitue une différence de traitement caractérisant une restriction à la liberté de circulation des capitaux prohibée par l'article 63 du TFUE ;

- elle entre dans le champ d'application du V de l'article 244 bis A du CGI et devrait se voir restituer en conséquence la somme demandée.

16. S'agissant du moyen tiré de l'existence d'une **différence de traitement prohibée au regard de liberté de circulation des capitaux**, la cour considère que les modalités de déclaration et paiement du prélèvement procèdent seulement d'une technique différente d'imposition des plus-values réalisées à l'occasion de la cession de biens immobiliers par les sociétés de capitaux selon qu'elles ont leur siège social en France ou hors de France et que dès lors, le désavantage de trésorerie résultant pour les non-résidents de l'application du prélèvement, ne peut être regardé comme constituant à lui seul une différence de traitement caractérisant une restriction à la liberté de circulation prohibée.

Jusqu'aux développements de l'affaire *Sofina* en matière de retenue à la source sur les dividendes versés à des bénéficiaires établis dans l'Union, cette manière de voir pouvait se réclamer d'une ligne de jurisprudence assez établie. L'arrêt du 18 novembre 2018 de la CJUE¹⁹ rendu sur renvoi préjudiciel du Conseil d'État²⁰, appelle une analyse à tout le moins beaucoup plus nuancée : la CJUE a en effet constaté que les dividendes versés à une société non résidente donnent lieu à une imposition immédiate et définitive, par voie de retenue à la source dans les conditions prévues par le droit interne et par la convention fiscale bilatérale applicable à l'espèce, quel que soit le résultat fiscal, bénéficiaire ou déficitaire, de la société non résidente. Or, une société résidente qui perçoit des dividendes n'est immédiatement imposable sur ces revenus que si son résultat fiscal est bénéficiaire. Si son résultat est déficitaire, la société française ne sera imposée qu'ultérieurement, lorsqu'elle redeviendra bénéficiaire, voire bénéficiera en pratique d'une exonération si elle est indéfiniment déficitaire ou cesse son activité avant d'être redevenue bénéficiaire. Transposée à la question du prélèvement de l'article 244 bis A du CGI, cette solution pourrait entamer le crédit de l'argument habituel de la simple différence de technique d'imposition, pour poser la question de la régularité du décalage de trésorerie subi par le cédant non résident s'il est comparé à un résident réalisant la même opération.

17 CJUE, 22 nov. 2018, C-575/17, Sofina SA, Rebelco SA, Sidro SA : FI 1-2019, n° 5, § 6, comm. E. Dinh ; RJF 2/2019, n° 230.

18 CE, 27 févr. 2019, n° 398662, Sté Sofina, concl. É. Bokdam-Tognetti : Lebon, T. ; FI 2-2019, n° 5, § 12 ; FI 3-2019, n° 2.2, étude. S. Lauratet ; Dr fisc. 2019, n° 26, comm. 311, note A. Maitrot de la Motte ; RJF 5/2019, n° 441.

19 CJUE, 22 nov. 2018, C-575/17 : FI 1-2019, n° 2, § 14 ; FI 1-2019, n° 5, § 6 ; RJF 2019 n° 230.

20 CE, 20 sept. 2017, n° 398662, 398663, 398666, 398672, 398674 et 398675, Stés Sofina, Rebelco et Sidro.

17. S'agissant par ailleurs de la demande de la société tendant à l'imputation du prélèvement sur l'IS, la cour l'écarte en précisant que la société requérante ne disposait pas d'un établissement stable en France et ne fournissait aucun élément de nature à établir la réalité de son assujettissement à l'IS en France. Au-delà de la question d'un excédent éventuel du prélèvement sur l'IS, sur laquelle l'arrêt n'apporte que peu de précisions²¹, la formulation catégorique du rejet de la possibilité d'imputation en l'absence d'assujettissement à l'IS retient l'attention : depuis « l'amendement *Overseas* » entré en vigueur au 1^{er} janvier 2009, l'article 209, 1 du CGI place dans le champ d'application de l'IS certains revenus de non-résidents, réputés de source française au sens de l'article 164 B, parmi lesquels les plus-values immobilières telles que celles réalisées par la requérante ; ceci indépendamment du rattachement de ces revenus à une entreprise exploitée en France. Le même article 209, 1, bien avant sa modification par l'amendement *Overseas*, plaçait déjà par ailleurs dans le champ de l'IS, les revenus dont l'imposition est attribuée à la France par les conventions internationales relatives aux doubles impositions. Or l'article 3 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise dans sa version alors en vigueur, issue sur ce point de l'avenant du 24 novembre 2006, attribue à la France la compétence d'imposition des plus-values de cession d'immeubles français par une entreprise résidente du Luxembourg. On ne saisit donc pas comment la requérante peut être considérée par la cour administrative d'appel comme non soumise à l'IS en France faute d'y disposer d'un établissement stable. Elle était soumise à cet impôt du fait même de la constatation de la plus-value sur l'immeuble en 2011, le prélèvement venant alors s'imputer sur l'IS dans les conditions prévues à l'article 244 bis A du CGI.

P. LEGENTIL ■

18. À NOTER

> **Plus-value immobilière - Parts de SCI soumise à l'IS - Convention fiscale franco-belge (10 mars 1964)** - Le TA de Montreuil juge que les plus-values, constatées par un résident belge, résultant de la cession de parts d'une SCI sise en France et soumise à l'IS, sont imposables en Belgique.

TA Montreuil, 10^e ch., 7 juin 2019, n° 1705505, Le Bigot, concl. G. Thobaty (FI 4-2019, n° 8, § 31)

La solution rendue par le Tribunal administratif de Montreuil dans retient l'attention à divers titres : tandis que la France renégocie progressivement de manière bilatérale le traitement des plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière françaises dans différentes conventions (voir l'avenant du 5 septembre 2014 à la convention franco-luxembourgeoise, la convention franco-singapourienne du 15 janvier 2015, etc.) ou intègre des

modifications analogues sous l'effet de l'application de l'Instrument multilatéral issu de l'action 15 du BEPS (voir la convention franco-irlandaise), le jugement présente un cas de convention ancienne assise sur des principes différents. Par ailleurs, si la solution rendue s'agissant de l'attribution du droit d'imposer (à la Belgique) ne peut que recevoir l'approbation, **on s'interroge sur le cheminement qui a conduit le tribunal à cette solution.** Ceci d'autant plus que la qualification du revenu au sens de la convention opérée au cas particulier, est de nature à irradier des situations autres que la cession par des personnes physiques de parts de SCI ayant opté pour l'IS, en cause ici. Elle paraît notamment susceptible d'affecter le traitement des gains constatés par les entreprises résidentes de Belgique qui céderaient des titres de sociétés à prépondérance immobilière translucides.

En effet, le litige dont avait à connaître le tribunal trouve son origine dans la cession, intervenue le 1^{er} mars 2011, par deux personnes physiques résidentes fiscales de Belgique, de parts sociales de la société civile immobilière (SCI) Arlique, à la suite de laquelle l'administration a, par courrier du 20 septembre 2013, mis en demeure les intéressés de remplir leurs obligations déclaratives. Les requérants ont, le 8 novembre 2013, déposé une déclaration n° 2048-M-SD et se sont acquittés de la somme totale de 213 930 euros, correspondant à l'imposition de la plus-value sur cession de parts sociales au taux de 19%, ainsi que de 24 276 euros d'intérêts de retard. Ils en ont demandé la décharge, ouvrant un différend avec l'administration, finalement porté devant le Tribunal administratif de Montreuil.

Pour juger de cette situation, le tribunal commence logiquement par rappeler, en des termes déjà éprouvés, le principe de subsidiarité énoncé par le Conseil d'Etat dans l'arrêt *Schneider Electric*²² et réitéré maintes fois depuis pour asseoir les règles gouvernant l'articulation du droit interne et des conventions fiscales²³ : « Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition. Par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale. »

C'est donc à un examen du droit interne puis de la convention que se livre le tribunal : de manière attendue, il est ainsi en premier lieu fait référence à l'article 244 bis A du CGI. Il résulte de cette disposition que sous réserve des conventions internationales, les plus-values définies à l'article 164 B du CGI réalisées par des personnes physiques non résidentes lors de la cession de biens ou droits mentionnés audit article 244 bis A sont soumises au prélèvement prévu à ce même

21 Le mécanisme d'imputation de l'article 244 bis A du CGI permet l'imputation du prélèvement sur l'IS français. L'arrêt contient peu d'informations sur l'argumentation développée par la société mais en tout état de cause si la demande portait sur un montant théorique calculé à partir de résultats constatés au Luxembourg, elle n'était pas recevable.

22 CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, Min. c/ Sté Schneider Electric : Rec. Lebon : RJF 2002 n° 1080 chron. L. Olléon p. 755 ; BDCF 10/02 n° 120, concl. S. Austray.

23 Pour autant que les matières dont les juridictions de l'ordre administratif ont à connaître soient en cause. En effet, la Cour de cassation, contrairement au Conseil d'Etat, ne fait pas application du principe de subsidiarité. Ceci résulte clairement d'un arrêt du 2 octobre 2015 (Cass., ass. plén., 2 oct. 2015 : Bull. plén. n° 8, p. 15).

article. Sont dès lors en principe visées, conformément à l'article 164 B, s'agissant de gains de non-résidents, tant les plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière translucides (l'article 164 B, I, e) bis mentionne les sociétés relevant des articles 8 et 8 ter du CGI) que les plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière non cotées soumises à l'IS mentionnées par l'article 164 B, I, e) ter. Or, le tribunal met en œuvre un tout autre raisonnement et, après avoir énoncé les principes ci-dessus, en écarte l'application au bénéfice du régime applicable aux résidents (l'article 150-0 A du CGI), lequel traite les plus-values de cession constatées par des personnes physiques, sur des titres de sociétés à prépondérance immobilière soumises à l'IS, comme des plus-values mobilières.

Le tribunal semble ainsi déduire du principe de subsidiarité que l'examen prioritaire du droit interne que ce principe commande, signifie référence aux dispositions applicables aux résidents. Cette manière de voir nous paraît contredire la formulation même du principe de subsidiarité si souvent reprise par la jurisprudence : le juge se doit en effet de rechercher si l'imposition est valablement établie au regard du droit interne ; pourquoi alors se fonder sur des dispositions autres que celles qui sont directement applicables à la situation considérée, à savoir les dispositions dont relèvent les non-résidents ?²⁴

Confrontant le droit interne, tel qu'il résulte de la lecture qui vient d'être résumée, à la convention franco-belge, le tribunal relève qu'aux termes de l'article 3 de cette convention, la notion de bien immobilier se définit conformément aux lois de l'État de situation du bien, et que les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, les droits d'usufruit sur les biens immobiliers et les droits à des redevances variables ou fixes pour l'exploitation de gisements minéraux, sources et autres richesses du sol sont considérés comme des biens immobiliers au sens de l'article 3. Les revenus provenant des biens immobiliers au

sens ainsi défini ainsi que les bénéfices résultant de l'aliénation de ces biens sont imposables dans l'État où ces biens sont situés.

Conformément à l'ordre d'examen des questions rappelé précédemment par le tribunal, la question se posait à ce stade du rapprochement de la qualification de droit interne avec les stipulations de la convention. Le tribunal s'était, à tort à notre sens, orienté vers une qualification de gain mobilier. C'est logiquement donc qu'il en conclut que les stipulations de la convention franco-belge relatives aux gains immobiliers (qu'il s'agisse de l'article 3 précité ou du point 2 du protocole final annexé à la convention, relatif aux sociétés immobilières totalement transparentes que sont les sociétés civiles d'attribution) ne sont pas applicables et qu'il y a lieu de faire application - faute de disposition spécifique aux plus-values dans la convention - de l'article 18 « *Autres revenus* ». Cet article attribue la compétence d'imposition à l'État de résidence ; le tribunal fait donc droit à la demande de remboursement du contribuable. Cette solution donnée au litige peut être accueillie sans réserve mais **à notre sens le tribunal aurait dû, comme l'y invitait le recours, aboutir à cette solution en considérant que la plus-value, immobilière au sens du droit interne, perdait cette qualification en application de la convention**, faute pour cette convention de viser au titre des biens immobiliers les droits dans des entités à prépondérance immobilière autres que les sociétés totalement transparentes (les sociétés de l'article 1655 ter du CGI), ce que ne sont pas les SCI, soumises à l'IS ou non. Cette discussion n'est pas que sémantique. Si M. et Mme Bigot doivent à l'option de la SCI pour son assujettissement à l'IS, d'avoir obtenu gain de cause, cela signifie que le tribunal aurait jugé en sens inverse s'il avait eu à connaître de plus-values de cession de parts de SCI translucide. Il aurait alors en principe également jugé en sens inverse si la plus-value avait été constatée par une entreprise résidente de Belgique à l'occasion de la cession des titres de toute société à prépondérance immobilière française (autre que relevant de l'article 1655 ter). Cette solution ne serait pas conforme à la convention franco-belge.

P. LEGENTIL ■

24 V. cependant, pour une appréciation différente, le commentaire de Mme Périn-Dureau dans le présent numéro (FI 4-2019, n° 8, § 31).

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : TA Montreuil, 1^{er} ch., 12 sept. 2019, n° 1803302, SNC United Technologies Paris, concl. C. Noël

Annexe 2 : CAA Versailles, 1^{er} ch., 9 juill. 2019, n° 16VE02825, SAS Damolin Etrechy, concl. N. Chayvialle

Annexe 3 : TA Nice, 4^e ch., 27 juin 2019, n° 1603699, Sté Palomata

Annexe 4 : CAA Versailles, 3^e ch., 18 juin 2019, n° 17VE01977, Sté Central Commercial

