7

# REVENUS ET GAINS DIVERS

## Chronique d'actualité

**Laurent CHESNEAU**
Responsable de la doctrine fiscale, Akilys 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 et gains immobiliers des entreprises

> **Plus-value immobilière - État étranger -** Le Conseil d'État juge que l'exonération du prélèvement sur les plus-values immobilières réalisées par des non-résidents prévue à l'article 244 bis A du CGI en faveur des États étrangers, ne s'étend pas aux sociétés de personnes dont ils sont les associés. En l'espèce, une SCI dont l'État du Koweït détient 99,99 % des parts ne peut être exonérée de ce prélèvement au titre de la cession d'un bien immobilier à proportion des droits détenus par cet État (V. § 2).

> **Biens immobiliers au sens de la convention franco-belge du 10 mars 1964** - Saisi d'un recours pour excès de pouvoir à l'encontre des commentaires administratifs interprétant la notion de biens immobiliers au sens de la convention franco-belge du 10 mars 1964, le Conseil d'État juge que la définition figurant au protocole de la convention et visant les sociétés de l'article 1655 ter du CGI n'est pas limitative. Il en déduit qu'au sens de cette convention et compte tenu du renvoi aux définitions du droit interne opéré par l'article 22 de cette même convention, les parts dans les sociétés ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont l'actif est principalement constitué, directement ou indirectement, de biens ou droits immobiliers, revêtent la qualification de biens immobiliers (V. § 9).

## Revenus d'activité

#### 1. À NOTER

> **Retenue à la source (CGI, art. 182 B) - Société de personnes - Convention internationale - Résidence fiscale -** Une société contestait la retenue à la source à laquelle elle avait été assujettie en vertu de l'article 182 B, I, c du CGI à raison de rémunérations versées à une société établie à Hong Kong, sur le fondement de l'accord conclu avec ce territoire. Le TA de Paris lui donne raison au terme d'un raisonnement en deux temps. En premier lieu, le TA confirme que le litige entre dans le champ d'application personnel de l'accord défini par son article 1er par référence aux personnes résidentes de l'une ou des deux parties contractantes. Si l'administration contestait la qualité de résident fiscal français de la SCI requérante, eu égard à son statut fiscal de société de personnes, le TA relève en tout état de cause que la société bénéficiaire des rémunérations est résidente fiscale de Hong Kong. En second lieu, le TA qualifie les revenus soumis à la retenue à la source au regard de l'accord. Il estime que ces revenus, qui constituent la rémunération de prestations de service, doivent être regardés comme des bénéfices d'une entreprise au sens de l'article 7 de l'accord, qui sont uniquement imposables dans l'État de cette dernière sauf si l'activité est exploitée par l'intermédiaire d'un établissement stable. Corollairement, le TA écarte l'application de la clause

balai de l'article 20 de l'accord applicables aux revenus non traités dans les autres stipulations de l'accord. Il prononce donc la décharge de l'imposition litigieuse.

**TA Paris, 1re sect., 3e ch., 9 oct. 2019, n° 1711883, SCI Mohg France, concl. P. Hanry (V. annexe 1)**

La SCI Mohg France, établie en France et ayant pour activité la détention et l'exploitation d'un immeuble situé à Paris, a versé à la société Mohg Ltd, résidente de Hong Kong, une rémunération de 1,4 M€ au titre de prestations d'assistance et de conseil liées à l'acquisition dudit immeuble. L'administration a soumis cette somme à la retenue à la source prévue par le c du I de l'article 182 B du CGI, sans appliquer l'accord fiscal conclu avec Hong Kong, au motif que la société française ne pouvait être regardée comme résidente de France au sens conventionnel.

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. Au titre de ces revenus figurent les sommes versées en rémunération de prestations de toute nature fournies ou utilisées en France (CGI, art. 182 B, I, c). Si la doctrine administrative a précisé que cette définition incluait les « *prestations effectivement utilisées en France, quel que soit le lieu où ces prestations ont été fournies* »[1], la jurisprudence en a précisé les critères : utilisation suffisamment directe du service pour les besoins de l'activité en France, prestations nécessaires à l'activité réalisée en France et étroitement insérées dans le processus de celle-ci[2]. Au regard de ces critères, **les prestations d'assistance et de conseil entrent indubitablement dans le champ de l'article 182 B du CGI**.

Il convient alors de vérifier, au niveau conventionnel, si l'accord est applicable et, le cas échéant, s'il restreint ou exclut l'application de la loi fiscale nationale[3].

S'il est vrai que l'exonération d'impôt sur les sociétés du principal actionnaire de la SCI a pu faire naître un doute sur l'application de l'accord dans le cas particulier[4], cette circonstance est néanmoins inopérante puisqu'une personnalité fiscale, distincte de celle de leurs membres, est reconnue par la jurisprudence aux sociétés de personnes dès lors que celles-ci exercent une activité propre[5]. Le Conseil d'État a même affirmé qu'une société de personnes française peut être considérée comme un résident de France pour l'application des conventions fiscales[6].

On sait que l'article 182 B étend le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, en permettant d'imposer les revenus de source française, quel que soit le lieu d'établissement du bénéficiaire[7]. Ainsi, si l'activité de celui-ci revêt un caractère lucratif, ce bénéficiaire est passible de l'impôt sur les sociétés, au sens de l'article 206, 1 du CGI, sans qu'y fassent obstacle les dispositions relatives à la territorialité de l'impôt prévues par l'article 209, 1. **L'article 182 B met donc en œuvre une imposition des bénéfices des entreprises, perçue par voie de retenue à la source**, dont le débiteur est l'entreprise versant la rémunération, même si le redevable est la personne morale étrangère[8]. **La double imposition, qui résulte du rappel de retenue à la source opéré par l'administration, doit donc nécessairement être éliminée par l'article 7 de la convention modèle** qui, sauf en présence d'un établissement stable, donne le droit d'imposer à l'État de la résidence du prestataire. La retenue à la source de l'article 182 B ne trouve donc guère à jouer qu'en l'absence de convention fiscale[9].

**L. CHESNEAU**

## Revenus et gains immobiliers des entreprises

**2. Plus-value immobilière - État étranger - Société de personnes interposée - Prélèvement de l'article 244 bis A du CGI - Exonération (non) -** Le Conseil d'État juge que l'exonération du prélèvement sur les plus-values immobilières réalisées par des non-résidents prévue à l'article 244 bis A du CGI en faveur des États étrangers, ne s'étend pas aux sociétés de personnes dont ils sont les associés. En l'espèce, une SCI dont l'État du Koweït détient 99,99 % des parts ne peut être exonérée de ce prélèvement au titre de la cession d'un bien immobilier à proportion des droits détenus par cet État.

**CE, 9e et 10e ch., 22 janv. 2020, n° 423160, Min. c/ SCI Faucon, concl. E. Bokdam-Tognetti (V. annexe 2)**

1 BOI-IR-DOMIC-10-10, 27 févr. 2019, § 200.

2 CE, 22 oct. 2018, n° 406576, Sté Sud Trading Company, concl. É. Bokdam-Tognetti : Lebon T., p. 659 ; FI 1-2019, n° 7, § 1, note L. Chesneau ; Dr. fisc. 2019, n° 14, comm. 220, note K. Jestin ; RJF 1/2019, n° 20.

3 CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, Sté Schneider Electric : Rec. Lebon, 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, obs. O. Fouquet ; LPA 17 août 2002, p. 4, note B. Boutemy, E. Meier et T. Perrot ; BJS 2002, n° 200, note C. Nouel et S. Reeb ; BGFE 4/2002, p. 3, obs. E. Davoudet ; FR 34/2002, p. 14, obs. N. Chahid-Nouraï et P. Couturier.

4 L'associé principal de la SCI est un organisme de placement collectif immobilier constitué sous la forme d'une société de placement à prépondérance immobilière à capital variable (SPPICAV), laquelle, bien que passible de l'impôt sur les sociétés, en est exonérée en application du 3° nonies de l'article 208 du CGI.

5 CE, 4 avr. 1997, n° 144211, Sté Kingroup Inc. : Rec. Lebon, p. 133 ; Dr. fisc. 1997, n° 26, comm. 728 ; RJF 5/1997, n° 424, concl. F. Loloum, p. 293. – CE, 9 févr. 2000, n° 178389, Sté suisse Hubertus AG : Dr. fisc. 2000, n° 15, comm. 303, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 3/2000, n° 342.

6 CE, plén., 11 juill. 2011, n° 317024, Quality Invest : Rec. Lebon, p. 342 ; Dr. fisc. 2011, n° 36, comm. 496, concl. L. Olléon, obs. P. Derouin ; RJF 10/2011, n° 1063 ; FR Lefebvre 31/2011, n° 1, note B. Gouthière ; BJS 12/2011, n° 502, note P. Serlooten.

7 CE, 25 mai 2007, n° 288288, GIE Compagnie industrielle des polyéthylènes de Normandie (CIPEN) : Rec. Lebon, p. 217 ; Dr. fisc. 2008, n° 13, comm. 240, concl. L. Olléon, note J.-L. Pierre ; Dr. sociétés 2007, n° 8-9, comm. 170 ; BGFE 2007, n° 9, p. 7, obs. Y. de Givré ; RJF 8-9/2007, n° 896, chron. J. Burguburu, p. 703.

8 Sur la distinction entre le redevable et le débiteur de l'impôt : CE, 30 juin 1997, n° 169179, Min. c/ Sté d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied (APBP) : Lebon T., p. 784 ; Dr. fisc. 1997, n° 51, comm. 1348, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 8-9/1997, n° 771.

9 CE, 22 oct. 2018, n° 406576, Sté Sud Trading Company, préc. – CE, 24 oct. 2018, n° 413935, Stés SimCorp A/S et SimCorp France, concl. R. Victor : FI 1-2019, n° 7, § 3, comm. L. Chesneau ; RJF 1/2019, n° 77.

**3.** En réclamant la restitution du prélèvement de l'article 244 bis A du CGI initialement acquitté au titre de la plus-value de cession d'un ensemble immobilier intervenue le 30 septembre 2011, la SCI Faucon, détenue par l'État du Koweït, allait amener les juridictions successivement saisies du litige, à se prononcer sur deux questions : un État souverain, exonéré du prélèvement de l'article 244 bis A par renvoi à l'article 131 ter du CGI bénéficie-t-il de cette exonération lorsque le gain est constaté au travers d'une société fiscalement translucide et le bénéfice de cette exonération est-il par ailleurs subordonné à un agrément.

La SCI a, en premier lieu obtenu satisfaction devant le Tribunal administratif de Nice[10] puis devant la Cour administrative d'appel de Marseille[11] . Selon la cour, « *il résulte des dispositions de l'article 244 bis A du code général des impôts que les sociétés de personnes visées au 2 du I sont soumises au prélèvement libératoire ainsi institué, au prorata des droits sociaux détenus par leurs associés étrangers, seulement dans la mesure où ces associés ne seraient pas eux-mêmes exonérés de plein droit de ce prélèvement, en application du 1 du I de ce même article* »

**4.** Dans son arrêt *SCI Faucon* ici commenté, le Conseil d'État en juge tout autrement. L'arrêt de la Cour administrative d'appel de Marseille est cassé et l'affaire renvoyée devant la même cour.

Le pourvoi de l'administration faisait valoir que l'article 244 bis A du CGI n'exonère de prélèvement que les États souverains et non les sociétés civiles qui, bien que détenues par de tels États, ont une personnalité fiscale propre. Il soutenait, par ailleurs, qu'à supposer que les sociétés civiles puissent l'invoquer, le bénéfice de l'exonération serait, en tout état de cause, subordonné à l'obtention préalable d'un agrément en application de l'article 131 sexies du CGI.

**5.** Pour accueillir la demande de l'administration, l'arrêt rappelle dans son deuxième considérant, qu'aux termes de l'article 244 bis A du CGI, dans sa version applicable au litige : « *I.-1. Sous réserve des conventions internationales, les plus-values, telles que définies aux e bis et e ter du I de l'article 164 B, réalisées par les personnes et organismes mentionnés au 2 du I lors de la cession des biens ou droits mentionnés au 3 sont soumises à un prélèvement selon le taux fixé au deuxième alinéa du I de l'article 219. / (…) Les organisations internationales, les États étrangers, les banques centrales et les institutions financières publiques de ces États sont exonérés de ce prélèvement dans les conditions prévues à l'article 131 sexies. (…) 2. Sont soumis au prélèvement mentionné au 1 : (…) c) Les sociétés ou groupements qui relèvent des articles 8 à 8 ter dont le siège social est situé en France, au prorata des droits sociaux détenus par des associés qui ne sont pas domiciliés en France ou dont le siège social est situé hors de France ; (…) 3. Le prélèvement mentionné au 1 s'applique aux plus-values résultant de la cession : a) De biens immobiliers ou de droits portant sur ces biens ; (…)* ». **Il résulte de la lettre même de ces dispositions, précise la décision, que l'exonération du prélèvement prévu à l'article 244 bis A du CGI bénéficie aux États étrangers mais qu'elle ne s'étend pas aux sociétés de personnes dont ils sont les associés**.

L'exonération n'étant ainsi par principe pas applicable, la question de ses modalités de mise en œuvre - agrément préalable ou pas - n'était plus en cause et n'a pas été examinée par le Conseil d'État[12].

**6.** La **solution peut paraître sévère dans son principe et ses effets**. En effet, l'extension du champ du prélèvement aux gains des sociétés de personnes, issue de l'article 50 de la loi de finances rectificative pour 2004 du 29 décembre 2004, tendait à faire obstacle à ce qu'un traitement plus avantageux bénéficie aux contribuables non résidents qui détiendraient leurs actifs immobiliers français par le biais d'une société translucide plutôt que directement. Or, dans le cas d'un non-résident tel qu'un État souverain bénéficiant d'une exonération, la solution retenue revient à appliquer un traitement moins favorable en cas de détention indirecte, ce qui n'était probablement pas le but du législateur lors de la modification apportée au texte.

**7.** Il demeure que **l'éventualité d'une solution différente paraissait se heurter de manière frontale à la doctrine française bien établie de la translucidité des sociétés de personnes**.

Dès 1997, l'arrêt *Kingroup* du Conseil d'État[13] exprimait le principe et les effets de la personnalité fiscale des entités françaises fiscalement translucides à l'égard de leurs associés ou membres non-résidents : les résultats sont établis au niveau de l'entité tandis que la charge fiscale correspondante est directement attribuée aux associés ou membres, la circonstance que ces derniers seraient non résidents étant indifférente. Une société canadienne membre d'un GIE, lequel est un sujet fiscal à part entière selon le principe ci-dessus, était ainsi imposable à l'IS en France du seul fait de sa participation dans le GIE et de l'attribution de résultat qui lui est automatiquement faite à des fins fiscales. Ce membre canadien du GIE ne pouvait dès lors échapper à l'IS sur la quote-part de redevances reçues par le GIE et lui revenant, ni en mettant en avant l'absence d'établissement stable en France auquel les redevances auraient été rattachables, ni en invoquant un principe de transparence dont il aurait résulté que les redevances auraient été considérées comme directement reçues par le membre non résident et seulement imposables en France au taux maximum de la retenue à la source conventionnelle de 10%. Un élément de revenu constaté par une société relevant du régime des sociétés de personnes est un revenu propre à cette entité et non un revenu de ses associés.

Le même raisonnement était repris par l'arrêt *Hubertus AG*[14], précisément à propos de la quote-part d'une plus-value

10 TA Nice, 26 juin 2015, n° 1302475.

11 CAA Marseille 27 juin 2018, n° 15MA04148.

12 Dans ses conclusions, Madame Bokdam-Tognetti écrivait que si le Conseil d'État considérait – ce à quoi elle n'était pas favorable – que l'exonération était applicable à l'État associé de la SCI, alors l'exonération de l'article 131 sexies devrait être considérée comme applicable de plein droit.

13 CE, 4 avr. 1997, n° 144211, Sté Kingroup Inc.

14 CE, 9 févr. 2000, n° 178839, Hubertus AG.

immobilière constatée par une SCI et imputable à des fins fiscales à une société résidente de Suisse et, plus récemment, consacré par l'arrêt de plénière *Quality Invest*[15] : dès lors que le revenu constaté par une SCI est un revenu qui lui est propre et non un revenu de l'associé, la convention fiscale entre la France et l'État de résidence de l'associé ne peut, sauf prévision particulière de cette convention, être invoquée pour faire obstacle à l'imposition en France de la quote-part de revenu lui revenant.

Déclinés à l'affaire *SCI Faucon* commentée, ces principes ne laissaient pas entrevoir la possibilité de considérer que la plus-value avait été constatée par l'État du Koweït plutôt que par la SCI. Intervenait alors l'obstacle du texte même de l'article 244 bis A pour faire valoir le bénéfice de l'exonération éventuellement applicable aux États souverains : le texte prévoit que « *Les organisations internationales, les États étrangers, les banques centrales et les institutions financières publiques de ces États sont exonérés de ce prélèvement dans les conditions prévues à l'article 131 sexies*«. Rien ne permet donc d'étendre l'exonération aux sociétés de personnes - puisque ce sont elles qui constatent le gain et acquittent le prélèvement - dont les États étrangers sont membres.

**8.** La conclusion de cette discussion peut alors tenir dans la formulation ramassée proposée par le rapporteur public Madame Bokdam-Tognetti dans ses conclusions (reproduites en annexe) : « *La loi de finances rectificative pour 2004 [nous] paraît donc, en n'ayant pas réservé le cas des associés non résidents qui auraient été exonérés s'ils avaient cédé eux-mêmes le bien, avoir laissé un angle mort ; mais* ***seul le législateur, non le juge, [nous] paraît apte à pouvoir réparer, s'il l'estime opportun, cet oubli.*** **»**

**P. LEGENTIL** ■

**9. Biens immobiliers au sens de la convention franco-belge du 10 mars 1964 - Limitation aux sociétés de l'article 1655 ter du CGI (non) - Qualification applicable à tout organisme à prépondérance immobilière française quelle qu'en soit la forme, dont les sociétés civiles immobilières -** Saisi d'un recours pour excès de pouvoir à l'encontre des commentaires administratifs interprétant la notion de biens immobiliers au sens de la convention franco-belge du 10 mars 1964, le Conseil d'État juge que la définition figurant au protocole de la convention et visant les sociétés de l'article 1655 ter du CGI n'est pas limitative. Il en déduit qu'au sens de cette convention et compte tenu du renvoi aux définitions du droit interne opéré par l'article 22 de cette même convention, les parts dans les sociétés ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont l'actif est principalement constitué, directement ou indirectement, de biens ou droits immobiliers, revêtent la qualification de biens immobiliers.

**CE, 8e et 3e ch., 24 févr. 2020, n° 436392, Baartmans, concl. K. Ciavaldini (FI 2-2020, n° 8, § 29)**

**10.** Rendue sur recours pour excès de pouvoir et non au terme du long parcours juridictionnel usuel, la décision *Baartmans* du Conseil d'État n'a pas été entourée des sonneries de trompettes propres à faire tomber certains murs qui précèdent parfois les décisions très attendues. Et pourtant. En jugeant que le requérant n'était pas fondé à demander l'annulation des commentaires administratifs commentant la convention franco-belge du 10 mars 1964 en ce qu'ils interprètent la notion de bien immobilier au sens et pour l'application de la dernière phrase du paragraphe 4 de l'article 3 de la convention du 10 mars 1964, comme devant conduire à retenir cette qualification pour les parts d'une société à prépondérance immobilière (en l'occurrence, une SCI) autre qu'une société transparente régie par l'article 1655 ter du CGI, la décision détonne singulièrement.

**11.** Certes, la position de l'administration était connue de longue date puisque les commentaires du BOFiP attaqués[16] reprenaient la doctrine précédemment exprimée par l'administration. La décision n'en demeure pas moins très discutable.

**12.** Résident fiscal belge, M. Baartmans a été assujetti à l'impôt en France au titre de la plus-value réalisée lors de la cession des parts d'une SCI de droit français, en octobre 2015. Il contestait par voie de recours pour excès de pouvoir l'interprétation que donne le § 130 des commentaires administratifs de la dernière phrase du paragraphe 4 de l'article 3 de la convention, cette interprétation conduisant à qualifier les parts cédées de bien immobilier dont la cession se trouvait dès lors imposable en France.

**13.** Pour statuer sur le bien-fondé de l'interprétation des termes « *biens immobiliers* » retenue par les commentaires administratifs, le Conseil d'État reprend en premier lieu la définition - figurant à la convention - sur laquelle portent les commentaires.

À cet égard, l'article 3, § 2 précise que « *la notion de bien immobilier se détermine d'après les lois de l'État contractant où est situé le bien considéré* » tandis que le § 4 de ce même article 3 étend l'application de ce principe aux « *bénéfices résultant de l'aliénation de biens immobiliers* ». L'arrêt complète l'examen du dispositif conventionnel relatif à la définition des biens immobiliers, par une référence à l'article 22 de la convention aux termes duquel il convient de retenir, à moins que le contexte n'exige une autre interprétation, la signification que lui attribue la législation régissant, dans chaque État contractant, les impôts faisant l'objet de la convention. Ce principe de l'article 22 n'est par ailleurs, selon l'arrêt, nullement affecté par les stipulations du paragraphe 2 du protocole final de la convention, qui ont pour unique objet, précise la décision, de

15 CE, plén., 11 juill. 2011, n° 317024, Sté Quality Invest : Rec. Lebon 2011, p. 342

16 BOI-INT-CVB-BEL-10-10, 12 sept. 2012, § 130.

qualifier de biens immobiliers, au sens de la convention, les parts de sociétés relevant de l'article 1655 ter du CGI.

**14.** L'analyse étant ainsi renvoyée à l'examen du droit interne, l'arrêt se tourne vers le texte applicable en matière d'imposition des plus-values immobilières des contribuables de la nature du requérant - les non-résidents personnes physiques -[17] pour en tirer des conclusions quant à la définition des biens immobiliers : « *l'article 244 bis A du code général des impôts, applicable aux plus-values immobilières réalisées par les personnes physiques qui ne sont pas fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B, soumet à ce régime les plus-values que ces personnes réalisent lors de la cession de parts qu'elles détiennent dans les sociétés ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont l'actif est principalement constitué, directement ou indirectement, de biens ou droits immobiliers. La loi fiscale assimile ainsi à des biens immobiliers, notamment, les parts des sociétés civiles à prépondérance immobilière, lors de leur aliénation par une personne qui n'est pas fiscalement domiciliée en France.* »

Le recours contre les commentaires administratifs est donc rejeté.

**15.** Le **cheminement du raisonnement interroge à divers titres**.

> Tout d'abord, **la référence à l'article 22 surprend**. Celui-ci a vocation à s'appliquer aux termes qui ne sont pas définis par la convention. Or les termes « *biens immobiliers* » sont définis à l'article 3 : il s'agit des biens définis comme tels par le droit interne de l'État où les biens en cause sont situés. Le renvoi aux définitions du droit interne ne signifie pas absence de définition. Le détour par l'article 22 est très discutable. Or, il n'est pas indifférent ; car contrairement à l'article 3, il effectue un renvoi à la législation interne fiscale.

Si l'on passe par l'article 3 et non l'article 22 pour le renvoi au droit interne, la première question qu'il convient de poser est, dans le silence de la convention sur ce sujet, de déterminer de quel droit il s'agit, droit civil ou droit fiscal. Retenir le droit civil aurait fait les affaires du contribuable, car la Cour de cassation a jugé de manière solennelle que les titres de sociétés immobilières sont des biens meubles[18]. Jean-Pierre Le Gall dans son étude sur la définition des revenus immobiliers de source américaine dans la convention du 31 août 1994[19] revenait sur le point de vue français : « *On serait tenté de considérer que le droit de l'État s'entend toujours du droit fiscal, plus, à défaut d'autre précision, du droit civil, concurremment applicables. La conclusion n'est cependant pas certaine quand la convention ne vise pas expressément la loi fiscale. La loi ayant naturellement vocation à définir la notion d'immeuble est en effet la loi civile.* »

Dans l'hypothèse d'une référence exclusive au droit fiscal, ce à quoi tendrait le détour - contestable - par l'article 22, intervient alors une difficulté qui est pourtant absente de la réflexion autour de l'affaire *Baartmans*. Elle était mise en avant par Guillaume Goulard, commissaire du Gouvernement dans l'affaire *Superseal*[20], encore cité par Jean-Pierre Le Gall, qui écrivait dans ses conclusions que « *le CGI, s'il comporte plusieurs références aux biens immobiliers, notamment en ce qui concerne l'imposition des plus-values et les droits de mutation, ne contient aucune définition de cette notion* »...

On relèvera qu'à l'époque de l'arrêt *Superseal*, la formulation de l'article 244 bis A visait déjà « *les actions et parts de sociétés non cotées en bourse dont l'actif est constitué principalement par de tels biens et droits* ». L'affirmation par l'arrêt, au vu des termes de l'article 244 bis A du CGI, selon laquelle « *La loi fiscale assimile ainsi à des biens immobiliers, notamment, les parts des sociétés civiles à prépondérance immobilière, lors de leur aliénation par une personne qui n'est pas fiscalement domiciliée en France* » ne convainc pas. Elle voit dans l'application d'un régime de plus-values immobilières à des gains déterminés, une qualification de l'actif sous-jacent en tant qu'immeuble. Elle s'inscrit dans le fil d'une propension générale de l'administration à procéder à une telle assimilation sans pour autant reposer sur un fondement de texte. Cette manière de voir, amplement dénoncée par la doctrine[21], parait de surcroît en rupture avec la réflexion précédemment conduite par le Conseil d'État pour traiter des situations voisines : les conclusions de Guillaume Goulard précitées qui font la part entre des « *dispositions [qui sont] propres à la définition d'une catégorie de revenus* » et « *les éléments d'une définition des biens immobiliers* », sont très éclairantes à ce sujet. Quant à la solution rendue par le Conseil d'État dans son arrêt sur l'affaire *Superseal*, certes étrangère à la situation des parts de sociétés à prépondérance immobilière[22] et à propos d'une convention renvoyant expressément à la loi fiscale, elle ne laisse aucunement entendre que les concepts doivent en la matière être interprétés d'une manière extensive allant à l'encontre des préconisations du commissaire du Gouvernement[23]. Dès lors, quand bien même la convention franco-belge devrait-elle être interprétée comme renvoyant au droit fiscal interne pour la définition des biens immobiliers, ce qui semble très contestable, l'article 244 bis A du CGI n'apparaît pas comme de nature à fournir le fondement de texte requis au soutien de la solution retenue.

17 C'est bien l'article 244 bis A du CGI qui s'applique et non comme l'avait jugé le TA Montreuil dans l'affaire *Le Bigot*, l'article 150-0 B, lequel ne concerne que les résidents (v. FI 4-2019, n° 7, § 18). C'est au demeurant ce que soulignait le rapporteur public Madame Ciavaldini dans ses conclusions (reproduites en annexe) sous l'arrêt ici commenté.

18 Cass., plén., 2 oct. 2015, n° 14-14.256, P+B+R+I.

19 J.-P. Le Gall, L'imposition des revenus immobiliers de source américaine sous l'empire de la convention fiscale du 31 août 1994 : BF 7/2004, p. 486-493.

20 CE, 27 mai 2002, n° 125959, Superseal corporation : Rec. Lebon, p. 184 ; RJF 2002 n° 900 ; BDCF 2002 n° 104, concl. G. Goulard.

21 V. encore J.-P. Le Gall, Du bon ou mauvais usage de quelques concepts juridiques par la fiscalité française : Dr. fisc. 2001, n° 12, étude 100069, spéc. § 44.

22 Il s'agissait de revenus de source française retirés de la location d'équipements que l'administration entendait soumettre à l'IS en France en tant que revenus immobiliers. Voir ci-après en note 23 le raisonnement tenu par le Conseil d'État pour rejeter cette analyse.

23 « *Considérant qu'au sens de la législation fiscale française, l'expression «biens immobiliers» doit être entendue comme désignant les immeubles par nature et non les «immeubles par destination» au sens du droit civil ; qu'ainsi, à supposer même que, comme le soutient l'administration, les mobiliers, matériels et outillages en l'espèce donnés en location aient été «immeubles par destination», au sens des dispositions de l'article 524 du code civil, ces biens n'entraient pas dans le champ d'application de l'article 6 précité de la convention ; que les produits tirés de leur location ne pouvaient, dès lors, être imposés en France que dans la limite fixée, à l'article 12 de la convention, en ce qui concerne les «redevances».* »

> Par ailleurs, **la question plus générale de l'interprétation - cette fois-ci, des conventions et non plus du droit interne - doit, à la lecture de l'arrêt, également être posée**. Le paragraphe 2 du protocole de la convention franco-belge précise que « *L'article 15, paragraphe 1, ne s'oppose pas à ce que la France, conformément aux dispositions de sa loi interne, considère comme des biens immobiliers, au sens de l'article 3 de la convention, les droits sociaux possédés par les associés ou actionnaires des sociétés qui ont, en fait, pour unique objet, soit la construction ou l'acquisition d'immeubles ou de groupes d'immeubles en vue de leur division par fractions destinées à être attribuées à leurs membres en propriété ou en jouissance, soit la gestion de ces immeubles ou groupes d'immeubles ainsi divisés.* » Pour autant, l'arrêt nie toute portée à cette mise en exergue de la qualification de biens immobiliers qui s'attache, en droit interne français, aux parts de sociétés de l'article 1655 ter du CGI, au regard de la qualification qu'il (l'arrêt) opère sur le terrain de l'article 244 bis A du CGI. Certes, le protocole ne traite pas ici de la question des plus-values immobilières qui nous intéresse mais sa formulation apporte un éclairage dont la solution rendue se dispense bien vite.

Or, selon la jurisprudence fermement établie du Conseil d'État qui tient également compte des principes issus de la Convention de Vienne en matière d'interprétation des traités, les conventions doivent être (également) interprétées à la lumière de leur objet et de leur but[24]. Quels seraient alors le but et l'objet de cette mention si ce n'est de tirer les conséquences, au plan de la qualification - et quand bien même il s'agirait d'un domaine autre que les plus-values -, des particularités juridiques et fiscales de certaines sociétés (les sociétés de l'article 1655 ter du CGI), tant celles-ci rapprochent leurs associés du statut de propriétaires d'immeubles, ce qui sous-entend qu'il n'en va pas de même pour les autres sociétés ?

**16.** De nombreuses questions se posent à l'examen de la décision *Baartmans* du 24 février ; elles suscitent presque autant de réserves sur la solution retenue. **Une décision de principe est souhaitable**.

**P. LEGENTIL** ■

24 V. l'étude de Philippe Martin en hommage à Patrick Dibout : P. Martin, L'interprétation des conventions fiscales : Dr. fisc. 2013, n° 24, étude 320. – V. égal. CE, plén. fisc., 24 nov. 2014, n° 368935, Min. c/ Sté Lufthansa AG, spéc. consid. 7 : RJF 2/15 n° 120 ; BDCF 2/15 n° 21, concl. B. Bohnert. Benoît Bohnert écrivait dans ses conclusions : « *Ainsi, comme le rappelait S. Austry dans ses conclusions sur votre décision d'Assemblée* Min. c/ Sté Schneider Electric *de 2002,* "le texte d'un traité international, même lorsqu'il est clair, doit toujours être interprété compte tenu de son objet".
*Ce mode de raisonnement apparaît très clairement dans votre récente décision de plénière fiscale du 11 avril 2014* (CE, plén. fisc., 11 avr. 2014, n° 362237, Giorgis ; Dr. fisc. 2014, n° 21, comm. 342, concl. É. Crépey, note C. Louit ; RFP 2014, 13, note C. Laroche ; RJF 7/2014, n° 718, chron. É. Bokdam-Tognetti, p. 635), *dont il résulte que, si les stipulations d'une convention fiscale - en l'occurrence la convention franco-monégasque du 18 mai 1963 - doivent être interprétées conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, il y a également lieu de tenir compte de leur contexte et de les interpréter.* »

## Annexes *(disponibles sur le site internet de la Revue)*

**Annexe 1 : TA Paris, 1re sect., 3e ch., 9 oct. 2019, n° 1711883, SCI Mohg France, concl. P. Hanry**

**Annexe 2 : CE, 9e et 10e ch., 22 janv. 2020, n° 423160, Min. c/ SCI Faucon, concl. E. Bokdam-Tognetti**