

N° 257337

**Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie
c/ Société de promotion écologique**

8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies

Séance du 11 octobre 2004

Lecture du 15 décembre 2004

CONCLUSIONS

M. Laurent Olléon, commissaire du gouvernement

La Société de promotion écologique, dont le siège social est situé à Genève, exerce une activité de marchand de biens. Dans le cadre de cette activité, elle a cédé le 22 juillet 1993 un terrain situé à Saint-Cézaire (Alpes-Maritimes).

Les profits qu'elle a dégagés à l'occasion de cette cession, qui entrent dans le champ de l'article 35 du code général des impôts, ont, puisque la société ne dispose d'aucun établissement en France, été soumis au prélèvement de 50 % prévu par l'article 244 bis de ce code, pour un montant de 307.581 F.

La société a réclamé en vain contre cette imposition, qu'elle estimait contraire à la clause de non discrimination figurant à l'article 26 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966. Elle a alors saisi le tribunal administratif de Nice d'une demande en décharge du prélèvement, qui a été rejetée par un jugement du 10 novembre 1998. La société a interjeté appel devant la cour administrative d'appel de Marseille qui, par un arrêt du 11 mars 2003, a renversé la solution retenue par les premiers juges.

La cour a relevé que les sociétés françaises, dans la mesure où elles possèdent en France un établissement au sens des dispositions de l'article 244 bis du code général des impôts, échappent, dans tous les cas, au prélèvement de 50 % qui frappe les profits immobiliers réalisés par les contribuables ou les sociétés qui n'ont pas d'établissement en France. Elle en a déduit qu'alors que la Société de promotion écologique ne se trouvait pas, s'agissant de l'opération de cession litigieuse, dans une situation différente de celle de sociétés françaises réalisant le même type d'opération, l'administration, en l'assujettissant au prélèvement prévu par l'article 244 bis du code général des impôts, l'a soumise à une imposition autre ou plus lourde que celle à laquelle aurait été assujettie une société française qui aurait réalisé la même opération imposable, et a ainsi méconnu la clause d'égalité de traitement prévue par la stipulations de l'alinéa 1^{er} de l'article 26 de la convention franco-suisse.

C'est contre cet arrêt que le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie se pourvoit régulièrement en cassation.

Les deux ordres de juridiction se sont quelque peu disputé le contentieux du prélèvement institué par l'article 244 bis du code général des impôts, avant que le Tribunal des conflits n'y mette bon ordre. La Cour de cassation s'était implicitement reconnue compétente en cette matière (Cass. com. 3 janvier 1985, n° 83-14351), alors que vous aviez fait de même (26 novembre 1975 n° 93187 : RJF 2/76 n° 82 ; 27 juillet 1979 n° 5976 : RJF 11/79 n° 659 ; 23 mars 1988 n° 46541 : RJF 5/88 n° 607). Cette concurrence, mise en lumière par le commissaire du gouvernement Jacques Arrighi de Casanova, vous avait paru justifier que la question fût tranchée par le Tribunal des conflits, à l'occasion d'un renvoi opéré par votre décision du 8 août 1990 n° 74840, SA Banque Romande : RJF 10/90 n° 1259.

Le Tribunal a alors jugé que si l'article 244 bis du code général des impôts prévoit que le prélèvement institué par ce texte est "établi et recouvré suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et sous les mêmes sanctions que les droits d'enregistrement", ces dispositions ne suffisent pas, à elles seules, à entraîner la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire. En effet, s'imputant sur le montant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés éventuellement dus à l'occasion de la réalisation des profits immobiliers auxquels il s'applique, le prélèvement litigieux doit être regardé comme étant de même nature que chacun de ces deux impôts. Le Tribunal des conflits a donc conclu que la juridiction administrative, compétente à l'égard de ceux-ci, est également compétente à l'égard de celui-là (TC 18 mars 1991 n° 2636-2637, Banque Romande : RJF 6/91 n° 854).

Ces précisions ayant été apportées, il nous faut encore vous entretenir de la fin de non recevoir soulevée en défense par la société. Celle-ci est tirée de ce que M. Stéphane C..., sous-directeur à la direction générale des impôts, n'aurait pas compétence pour signer le pourvoi. Mais le directeur général des impôts, qui bénéficie, en vertu du décret du 6 mars 1961, d'une délégation de signature permanente du ministre pour l'introduction des recours contentieux, en matière fiscale, devant le Conseil d'Etat et les cours administratives d'appel, a, par un arrêté du 4 avril 2003 publié au Journal officiel, régulièrement consenti une délégation de signature en cette matière à M. C.... La fin de non recevoir sera donc écartée.

Venons-en à présent à l'examen des moyens développés dans le recours.

Le ministre fait tout d'abord grief à la cour d'avoir méconnu les dispositions de l'article 244 bis du code général des impôts, par une argumentation que nous lisons comme lui reprochant d'avoir jugé à tort que le prélèvement institué par ces dispositions ne s'appliquait pas à la Société de promotion écologique. Ce moyen manque en fait : suivant la démarche que vous avez présentée de façon très pédagogique dans votre décision d'Assemblée du 28 juin 2002, *Ministre c/ Société Schneider Electric* (n° 232276 : RJF 10/02 n° 1080), la cour s'est d'abord placée au regard de la loi nationale pour vérifier que l'imposition contestée avait été valablement établie. Les motifs de l'arrêt montrent qu'elle a implicitement mais nécessairement conclu par l'affirmative, sans quoi ce qu'elle a écrit ensuite, au sujet des stipulations de l'article 26 de la convention franco-suisse, n'aurait pas beaucoup de sens.

Vous écarterez également le moyen tiré de que l'arrêt serait insuffisamment motivé, au motif que la cour administrative d'appel n'aurait pas explicité sa recherche sur l'identité de situation entre la société suisse et une société ayant un établissement en France. Les motifs de l'arrêt, que nous vous avons présentés tout à l'heure, satisfont en effet à l'obligation de motivation.

Le ministre soutient ensuite que c'est en donnant de ces stipulations une interprétation erronée que la cour a jugé qu'elles s'opposaient à l'application de l'article 244 bis du code général des impôts. Il rappelle tout d'abord qu'en application de l'article 15 de la convention fiscale franco-suisse, une société suisse est passible en France de l'impôt sur les sociétés et de l'imposition forfaitaire annuelle à raison de la plus-value réalisée lors de la vente des terrains situés en France, alors même qu'elle ne dispose d'aucun établissement dans notre pays. Ces stipulations autorisent donc bien l'imposition en France des profits immobiliers litigieux.

S'agissant de la clause d'égalité de traitement énoncée à l'article 26 de la convention, le ministre relève qu'elle est conforme au modèle OCDE, et doit donc être lue, ainsi qu'y invitent les commentaires sur ce modèle, comme prohibant l'assujettissement des nationaux d'un Etat contractant, dans l'autre Etat contractant, à une imposition autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou peuvent être assujettis les nationaux de cet autre Etat placés, au regard de l'application de la législation et de la réglementation fiscale de droit commun, dans des circonstances de droit ou de fait analogues.

Le ministre en conclut que si les stipulations de l'article 26 de la convention franco-suisse interdisent toute discrimination fondée sur la nationalité d'une personne morale, qui dépend du lieu où celle-ci a été enregistrée et a son siège statutaire, elles ne prohibent pas une différence de traitement fondée sur la résidence qui, s'agissant d'une personne morale, correspond au lieu du siège de direction effective, et ne coïncide donc pas nécessairement avec la nationalité. Or le prélèvement institué par l'article 244 bis du code général des impôts n'est, selon le ministre, pas critiquable au regard de ce principe.

Cette argumentation se heurte à votre jurisprudence et à celle de la Cour de cassation

Disons tout de suite que les décisions que la Société de promotion écologique invoque en défense ne nous ont pas été d'un grand secours pour nous forger une conviction, qu'il s'agisse de votre décision du 18 mars 1994, Ministre chargé du budget c/ Société d'investissement agricole et forestier (n° 79971 : RJF 5/94 n° 530), ou de celle du 30 décembre 1996, Ministre chargé du budget c/ B... (n° 128611 : RJF 2/97 n° 158).

Dans la première de ces décisions était en cause le prélèvement de 33 % prévu par les dispositions de l'article 244 bis A du code général des impôts, qui frappe les plus-values de cession de biens ou droits de toute nature réalisées par les personnes morales ou organismes dont le siège social est situé hors de France. L'article 4 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, modifiée par avenant du 8 septembre 1970, stipulait que

"les revenus des entreprises industrielles, minières, commerciales ou financières ne sont imposables que dans l'État sur le territoire duquel se trouve un établissement stable". Vous avez jugé que les revenus provenant des domaines ruraux acquis en France par une société de capitaux de droit luxembourgeois relevaient non de la catégorie des revenus fonciers visés à l'article 3 de la convention, mais de celle des bénéfices industriels et commerciaux visés à l'article 4. Relevant que la société n'avait, au cours des exercices litigieux, disposé d'aucun établissement stable en France, vous avez conclu que les conditions de nature à fonder l'imposition en France des revenus n'étaient pas réunies. Nous ne voyons pas très bien ce que cette décision a à voir avec la question qui vous est aujourd'hui soumise.

Quant à votre décision Ministre c/ B..., rendue elle aussi au sujet de l'article 244 bis A du code général des impôts, elle juge qu'un ressortissant algérien domicilié en Suisse est fondé à invoquer la clause de non-discrimination figurant à l'article 5-1 de la convention franco-algérienne du 2 octobre 1968 pour demander que la plus-value qu'il a réalisée sur la cession d'une résidence en France soit imposée suivant les mêmes règles que celle qu'aurait réalisée dans les mêmes conditions un Français domicilié hors de France. Vous en avez déduit que cette clause fait obstacle à ce qu'un ressortissant algérien domicilié hors de France soit assujetti au prélèvement institué par l'article 244 bis A du code général des impôts sur la plus-value qu'il a réalisée à l'occasion de la cession d'une résidence en France, dès lors qu'un Français domicilié hors de France ayant effectué une opération immobilière identique aurait, compte tenu des dispositions de l'article 150 C-I-b du code général des impôts, qui exonèrent les plus-values réalisées sur la cession de la résidence principale, échappé au prélèvement institué par l'article 244 bis A du code général des impôts.

Cette décision n'est pas non plus d'une grande aide dans la présente affaire. Certes, elle fournit un exemple de condamnation d'une imposition au regard d'une clause de non discrimination. Mais elle concerne les discriminations dont les personnes physiques sont susceptibles de faire l'objet, alors que le litige qui vous est soumis concerne exclusivement les discriminations entre personnes morales. Si ce litige portait sur les personnes physiques, vous useriez certes du même raisonnement que celui que vous avez suivi dans l'affaire B..., mais ce serait pour... confirmer l'imposition établie sur le fondement de l'article 244 bis du code général des impôts. En effet, il ressort des termes mêmes de ces dispositions qu'un Français établi en Suisse et qui se livre à des opérations de marchand de biens sur le territoire français supporte, sur les profits qu'il réalise, le prélèvement de 50 % exactement dans les mêmes conditions qu'un ressortissant suisse résidant en Suisse et qui se livrerait aux mêmes opérations en France. L'article 244 bis ne souffre donc aucune critique au regard de l'article 26 de la convention franco-suisse en tant qu'il s'applique aux personnes physiques. Mais, ainsi que nous venons de le dire, le problème posé concerne l'application de cet article aux personnes morales. Or, au regard de la jurisprudence actuelle, il y a quelques raisons de penser que cette application débouche, ainsi que l'a jugé la cour administrative d'appel de Marseille, sur une discrimination condamnée par l'article 26 de la convention franco-suisse.

Avant de vous expliquer pourquoi, il nous faut faire un petit détour historique pour vous présenter les étapes de l'élaboration de la jurisprudence relative au respect des clauses de non discrimination par les impôts nationaux mis à la charge des personnes morales dont le

siège social est situé hors de France et qui ont à leur disposition des propriétés immobilières dans notre pays.

Dans une affaire jugée le 7 octobre 1988, n° 82784 (RJF 12/88 n° 1305), vous étiez saisis du cas de l'article 209 A du code général des impôts, qui instituait un régime spécial de taxation forfaitaire des revenus provenant des biens immobiliers détenus en France par ces personnes morales. Le tribunal administratif avait jugé que la clause de non discrimination de la convention franco-belge du 10 mars 1964 faisait obstacle à l'application de l'article 209 A, au motif que cet article, qui ne concernait que les personnes morales dont le siège est situé hors de France, opérait ainsi une discrimination en fonction de la nationalité. En appel devant vous, l'administration avait expressément renoncé à invoquer l'article 209 A, estimant que son application était contraire à l'article 25 de la convention. Elle avait préféré solliciter une substitution de base légale, en demandant la taxation des revenus litigieux à l'impôt sur les sociétés, ce qu'elle avait obtenu. Vous n'aviez donc pas pu vous prononcer vous-mêmes sur la légalité de l'article 209 A du code général des impôts au regard des clauses de non discrimination.

Vous n'aviez pas non plus pu le faire à la faveur d'une affaire S.A. Quadriga du 3 mai 1989 (n° 78223, RJF 6/89 n° 751), dans laquelle le ministre avait, une nouvelle fois, sollicité une substitution de base légale. Toutefois, dans ses conclusions (publiées à DF 46-47/89 comm. 2198), votre commissaire du gouvernement Olivier Fouquet n'avait émis aucun doute quant à l'inconventionnalité de l'article 209 A.

Ce n'est en définitive qu'en 1991 que vous avez expressément jugé que les dispositions de l'article 209 A étaient incompatibles avec les clauses de non discrimination, au sujet d'une affaire qui mettait en cause la convention d'établissement franco-panaméenne du 10 juillet 1953 (16 décembre 1991, n° 54611, Ressources Management Corporation : RJF 2/92 n° 245). Par cette décision, vous aviez fait vôtre, à l'invitation du commissaire du gouvernement Fouquet (dont les conclusions ont été publiées à la Revue des sociétés 1992, p. 94), l'interprétation des conventions suivie par la Cour de cassation, selon laquelle les termes "ressortissants" et "nationaux" couvrent aussi bien les personnes physiques que les personnes morales.

L'article 209 A avait été abrogé pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1982. Incompatible avec les clauses de non discrimination, ce système n'avait pas donné satisfaction puisque, ainsi que le relevait le professeur Cartou (Droit fiscal international et européen, Dalloz, 1986), il avait favorisé une évasion de capitaux par le paiement de loyers à des sociétés écrans établies hors de France. La loi de finances pour 1983 l'avait remplacé par un nouvel impôt, codifié à l'article 990 D du code général des impôts, et consistant en une taxe annuelle de 3 % de la valeur vénale des immeubles situés en France et possédés par des personnes morales dont le siège est hors de France.

Ce nouveau dispositif n'a pas tardé à être à son tour contesté devant les tribunaux. Par un arrêt de plénière du 21 décembre 1990, S.A. Roval (RJF 1/91 n° 106), la Cour de

cassation l'a jugé incompatible avec la clause de non discrimination énoncée à l'article 26 de la convention franco-suisse de 1966.

Cet arrêt contient trois enseignements utiles pour notre affaire. Premier point important : la Cour y juge que "le rattachement à un État, auquel se réfère l'article 26 de la convention de 1966 pour interdire la discrimination, n'est autre que la nationalité, laquelle, pour une société, résulte, en principe, de la localisation de son siège réel, défini comme le siège de la direction effective et présumé par le siège statutaire".

A l'administration, qui soutenait que les critères prévus par l'article 990 D du code général des impôts reposaient sur la notion de résidence, indépendante de celle de nationalité, et que les sociétés qui ont leur siège en Suisse et sont assujetties à la taxe litigieuse ne sont pas dans la même situation que les sociétés à prépondérance immobilière ayant leur siège en France et qui échappent à cette taxe, la Cour de cassation répond –et c'est le deuxième point important– que le critère retenu par les dispositions litigieuses pour délimiter son champ d'application, fondé sur la situation hors de France du siège des sociétés, ne se distingue pas de la nationalité telle que définie par l'article 26 de la convention franco-suisse.

Enfin, la Cour de cassation juge que des sociétés françaises et suisses possédant des immeubles en France se trouvent dans la même situation au sens de l'article 26 de la convention franco-suisse, la localisation de leurs sièges en France pour les unes et en Suisse pour les autres, donc leurs nationalités différentes, étant sans influence. Elle raisonne donc, pour apprécier la différence de situation, en se fondant sur le fait générateur de l'impôt litigieux.

Au terme des trois étapes de ce raisonnement, la Cour conclut que la société suisse Roval ne pouvait, en vertu des stipulations de l'article 26 de la convention, être soumise à la taxe de l'article 990 D du code général des impôts, alors qu'y échappent les sociétés françaises se trouvant dans la même situation.

Vous avez totalement adopté ce raisonnement par votre décision du 17 janvier 1996, S.A. Nike (n° 120646 : RJF 3/96 n° 322). Était en cause dans cette affaire le prélèvement libératoire prévu à l'article 990 H du code général des impôts, auquel pouvaient être assujetties, sur option, les personnes morales passibles de la taxe mentionnée à l'article 990 D et ayant, avant le 15 mai 1984, attribué à un associé personne physique la propriété des immeubles qu'elles détiennent en France. Ce prélèvement se montait à 15 % de la valeur vénale des immeubles. Vous prévalant de l'arrêt Banque romande du Tribunal des conflits, vous vous étiez reconnus compétents pour connaître du contentieux de ce prélèvement, nonobstant la circonstance qu'il était assis et recouvré comme en matière de droits d'enregistrement.

Pour savoir si la société Nike pouvait opter pour ce prélèvement libératoire, il vous fallait vérifier si elle était soumise au prélèvement de l'article 990 D du code général des impôts. Comme cette société avait son siège en Suisse, vous avez repris les termes de l'arrêt Roval de la Cour de cassation, et jugé qu'il résultait des stipulations de l'article 26 de la

convention franco-suisse que, s'agissant des personnes morales constituées conformément à la législation suisse, la localisation hors de France de leur siège de direction effective ne se distingue pas de leur nationalité. Vous avez à votre tour jugé que les sociétés françaises et les sociétés suisses qui possèdent les unes et les autres des immeubles en France se trouvaient dans la même situation, au sens de l'article 26 de la convention franco-suisse, celui-ci faisant obstacle à ce que les secondes soient soumises à la taxe de 3 % instituée par l'article 990 D du code général des impôts, à laquelle échappaient les premières. Déniant par suite à la société la possibilité d'invoquer, sur le terrain de la loi fiscale, le bénéfice de l'option pour le paiement de la taxe forfaitaire de 15 % prévue par l'article 990 H du code général des impôts, vous lui aviez toutefois reconnu cette faculté sur le terrain de la doctrine administrative.

Il est à noter que la rédaction de l'article 990 D du code général des impôts a été modifiée pour tenir compte de ces critiques. Une première modification, opérée par l'article 105 de la loi du 29 décembre 1989 portant loi de finances pour 1990, avait consisté à préciser, par une disposition à caractère interprétatif, que "le siège des personnes morales s'entend de leur siège de direction effective, quelle que soit leur nationalité, française ou étrangère". Mais le raisonnement suivi par la Cour de cassation avait mis en lumière le caractère vain de cette modification. L'article 29 de la loi du 30 décembre 1992 portant loi de finances pour 1993 a donc précisé que le prélèvement est supporté par "les personnes morales qui, directement ou par personnes interposées, possèdent un ou plusieurs immeubles situés en France ou sont titulaires de biens réels portant sur ces biens". Il n'est donc plus fait référence à la condition que ces personnes morales soient situées hors de France.

Vous voyez qu'au regard de cette jurisprudence, il peut apparaître tentant de juger que l'article 244 bis du code général des impôts opère, s'agissant des personnes morales, une discrimination sanctionnée par l'article 26 de la convention franco-suisse. La rédaction de ce texte est ancienne, puisqu'elle résulte de la loi de finances pour 1964. Sont soumis au prélèvement de 50 % qu'il institue les contribuables et sociétés qui n'ont pas d'établissement en France. Une lecture littérale de l'article 244 bis conduit à conclure qu'une société française échappera toujours au prélèvement, dès lors que, si elle est française, elle a son siège en France, et que ce siège constitue un établissement sur le territoire national. La société sera donc, pour les profits en cause, taxée, selon les cas, à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu, alors qu'une société suisse ne pourra échapper à l'impôt que si elle dispose d'un établissement en France, ce qui n'est bien sûr pas toujours le cas.

Or, si lorsque l'article 244 bis a été adopté, le taux de l'impôt sur les bénéfices des personnes morales était égal à 50 %, ce taux a sans cesse diminué par la suite, jusqu'à atteindre 33,33 %, chiffre auquel se sont certes ajoutées quelques majorations présentées comme temporaires. Le prélèvement litigieux est donc, avec le temps, devenu plus lourd que celui auquel serait soumise une société française, et c'est bien là le problème. Ajoutons que l'article 244 bis prévoit que le prélèvement s'impute sur le montant de l'impôt sur les sociétés dû par le vendeur des immeubles au titre de l'année de réalisation des profits alors que, dans la mesure où il est précisé qu'il ne peut être restitué, une société suisse non passible en France de l'impôt sur les sociétés comme n'y disposant pas d'un établissement stable n'a aucun moyen d'en gommer le coût.

Par conséquent, dans la mesure où il découle des jurisprudences Roval et SA Nike qu'une société suisse et une société française qui possèdent un immeuble en France sont dans la même situation au regard de l'article 26 de la convention franco-suisse, la différence de traitement qui leur est en apparence réservée pour l'imposition des profits immobiliers qu'elles réalisent semble tomber sous le coup de la clause de non discrimination.

Nous pourrions arrêter ici notre démonstration, et vous suggérer de confirmer l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille. Il n'en est rien.

En effet, nous avons été pour le moins gêné par le résultat auquel vous aboutiriez en statuant en ce sens. Vous vous trouvez en présence d'un prélèvement dont il ne fait aucun doute qu'il repose exclusivement sur un critère de résidence : s'il en fallait une preuve, elle est fournie par le fait qu'il s'applique indistinctement aux personnes physiques et aux personnes morales, et qu'il n'est pas critiquable au regard de la clause de non discrimination lorsqu'il est supporté par les premières. Le problème vient de ce que, dans la mesure où les jurisprudences précitées vous poussent, s'agissant des personnes morales, à opérer une assimilation entre résidence, c'est-à-dire lieu du siège, et nationalité, vous devriez condamner l'article 244 bis du code général des impôts au regard des clauses de non discrimination lorsqu'il s'applique aux personnes morales.

La difficulté découle du fait qu'alors qu'il est facile de comparer l'imposition en France d'un Français domicilié hors de France et celle d'un Suisse domicilié en Suisse, sur le modèle de ce que vous avez fait dans l'affaire *Ministre c/ B...* précitée, ni la Cour de cassation, ni vous-mêmes n'avez, jusqu'à présent, trouvé pour la société suisse un autre point de comparaison que la société française. Or, vos jurisprudences concordent pour considérer que la nationalité d'une société est déterminée par le lieu de son siège. C'est ainsi qu'il est inenvisageable qu'une société française soit domiciliée en Suisse, alors que, si tel était le cas, elle supporterait le prélèvement de l'article 244 bis du code général des impôts dans les mêmes conditions que la société suisse se livrant, comme elle, à une activité de marchand de biens en France.

Notre attention a toutefois été attirée par une décision de plénière fiscale du 19 décembre 1975 (n° 84774 : RJF 2/76 n° 77, chronique B. Martin Laprade p. 41, concl. D. Fabre à DF), rendue à propos de la retenue à la source prévue par l'article 119 bis du code général des impôts. Alors que ces dispositions, dans leur rédaction alors en vigueur, prévoyaient que les produits distribués ne sont soumis à retenue "que s'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile réel ou leur siège en France", vous avez jugé que ne pouvaient être assujettis à l'impôt les dividendes perçus par l'établissement qu'une société étrangère exploite en France, car cet établissement est comme un siège au sens de ces dispositions.

Si vous transposiez cette jurisprudence à l'établissement stable détenu en Suisse par une société française et effectuant des opérations de marchand de biens sur le territoire français, vous pourriez considérer que c'est cet établissement, et non le siège français, qui est

redevable du prélèvement de 50 % prévu par l'article 244 bis du code général des impôts. Vous feriez ainsi sauter l'argument majeur retenu par la cour administrative d'appel de Marseille pour démontrer l'existence d'une discrimination, et tiré de ce qu'une société française échappe toujours à ce prélèvement.

Un tel raisonnement est en harmonie avec l'esprit des conventions fiscales. Vous savez en effet qu'au regard de ces conventions, les établissements stables, le plus souvent dépourvus de la personnalité morale (mais pas toujours, ainsi que vous l'avez jugé par votre décision de Section Ministre c/ Société Interhome AG du 20 juin 2003 : RJF 10/03 n° 1147), sont en revanche dotés d'une personnalité fiscale, dont le siège est le lieu d'implantation de l'établissement. C'est sur cette approche que nous vous proposons de fonder votre solution.

On pourrait certes lui objecter que l'établissement stable en Suisse d'une société française se prévaudra de l'existence de ce siège pour soutenir qu'il s'agit d'un établissement en France qui le fait sortir du champ d'application de l'article 244 bis du code général des impôts. Mais cette objection nous semble pouvoir être écartée, pour deux raisons. En premier lieu, si vous demeurez dans la logique du raisonnement fiscal auquel nous vous invitons, vous ne regarderez jamais le siège français comme un sous-établissement de l'établissement stable en Suisse. Surtout, il nous semble possible d'interpréter l'article 244 bis du code général des impôts, nonobstant le caractère daté de sa rédaction, comme s'appliquant aux sociétés qui ne disposent en France d'aucun établissement se livrant à des activités de marchand de biens sur le territoire français. Si l'on retient cette lecture, elle fait disparaître tout soupçon de discrimination en fonction de la nationalité de la société. En effet, une société suisse qui se livrerait à des activités de marchand de biens en France serait soumise à l'article 244 bis du code général des impôts, alors même qu'elle disposerait d'un établissement stable en France, si les opérations immobilières en cause ne sont pas réalisées par l'intermédiaire de cet établissement. De même, une société française qui ne se livrerait à des activités de marchand de biens sur le territoire français que par l'intermédiaire de son établissement stable en Suisse supporterait elle aussi, par le truchement de cet établissement, le prélèvement prévu par l'article 244 bis du code général des impôts.

Nous sommes bien conscients que, dans le dernier exemple que nous venons de vous livrer, cette lecture n'est pas celle que l'administration elle-même donne de l'article 244 bis du code général des impôts, puisqu'elle considère qu'il est applicable aux sociétés, quelle qu'en soit leur forme, qui n'ont pas leur siège en France et qui n'y exercent pas une activité industrielle ou commerciale dans un établissement stable (D. adm. 8 D-151 n° 1 à 3, 30 juin 1998).

Mais nous vous encourageons à la retenir, pour deux raisons.

Tout d'abord, vous vous êtes engagés sur la voie d'un rapprochement entre le traitement réservé aux filiales et aux succursales situées hors de France des sociétés françaises, alors même que n'étaient pas en cause les conventions fiscales (Section, 16 mai 2003, n° 222956, Société Télécoise : RJF 7/03 n° 823). Vous avez aussi, ainsi que nous l'avons dit, accepté de voir dans une filiale un établissement stable, qualification que

vous réserviez habituellement aux succursales. La solution que nous vous proposons aura pour conséquence de traiter de façon identique, au regard de l'article 244 bis du code général des impôts, l'organisme situé hors de France par lequel une société française se livre à des opérations de marchand de biens en France, qu'il s'agisse d'une succursale ou d'une filiale.

Surtout, il vous faut savoir que les pouvoirs publics, préoccupés par les conséquences des jurisprudences Roval et SA Nike, et soucieux que l'interprétation donnée par les tribunaux français de l'article 26 de la convention franco-suisse ne s'éloigne pas trop de l'intention qui était la leur en concluant cette convention, ont, par un avenant du 22 juillet 1997, modifié le protocole additionnel à la convention, en précisant que, pour l'application des dispositions du paragraphe 1 de l'article 26 de la convention, "il est entendu qu'une personne physique ou morale, société de personnes ou association qui est un résident d'un État contractant ne se trouve pas dans la même situation qu'une personne physique ou morale, société de personnes ou association qui n'est pas un résident de cet État, même si, s'agissant des personnes morales, sociétés de personnes ou associations, ces entités sont considérées, en application du paragraphe 2 du même article, comme des nationaux de l'État contractant dont elles sont des résidents". Cette modification, que vous n'avez certes pas à prendre en compte *ratione temporis* dans la présente affaire, traduit la volonté affichée du Gouvernement de limiter les conséquences de l'assimilation entre résidence et nationalité opérée par la jurisprudence pour les personnes morales.

Ajoutons enfin que le raisonnement que nous vous proposons de suivre, dont nous avons décomposé les étapes, est sans doute susceptible d'être présenté d'une façon beaucoup plus ramassée. Cette présentation suppose seulement que vous fassiez le petit effort d'interprétation que nous suggérions à l'instant, en acceptant de considérer que l'établissement en France auquel se réfère l'article 244 bis du code général des impôts est nécessairement celui auquel se rattachent les immeubles faisant l'objet de l'activité de négoce immobilier ou de construction de la société et dont la cession est à l'origine du profit immobilier imposable. Vous pourriez alors constater, très simplement, que la différence de traitement qu'instaure

l'article 244 bis n'est nullement fondée sur le lieu du siège social, mais sur le siège de l'établissement auquel se rattache l'activité immobilière exercée, qu'il s'agisse de l'établissement en France d'une société étrangère ou de l'établissement à l'étranger d'une société française.

En statuant ainsi, vous feriez apparaître clairement que votre décision est en ligne avec la jurisprudence de la Cour de cassation, qui vous aurait conduits à condamner l'article 244 bis du code général des impôts si vous en aviez retenu la lecture que nous développons en première analyse, et qui est aussi celle qu'a adoptée la cour administrative d'appel de Marseille. Mais en adoptant l'interprétation que nous vous suggérons à présent, vous pourrez valider ces dispositions au regard de la clause de non discrimination sans vous placer en délicatesse avec la jurisprudence judiciaire.

Nous vous proposons donc de censurer pour erreur de droit l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille. Réglant l'affaire au fond, vous serez saisis de l'appel

formé par la Société de promotion écologique contre le jugement du 10 novembre 1998 du tribunal administratif de Nice. Vous le rejetterez aisément, dans la mesure où il comportait un moyen unique, tiré de l'incompatibilité entre l'article 244 bis du code général des impôts et l'article 26 de la convention franco-suisse.

La Société de promotion écologique perd en cassation et en appel. Les dispositions de l'article L. 761-1 font donc obstacle à ce soit mise à la charge de l'Etat la somme qu'elle demandait devant vous au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens.

Et par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 11 mars 2003 de la cour administrative d'appel de Marseille;
- au rejet de la requête d'appel de la Société de promotion écologique ;
- au rejet des conclusions présentées devant vous par cette société sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.