

N° 331071

Association Secrétariat International de la Laine

9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies

Séance du 8 janvier 2014

Lecture du 24 janvier 2014

CONCLUSIONS

Mme Claire LEGRAS, rapporteur public

1- L'*International Wool Secretariat*, ou Syndicat international de la laine, est une association de droit anglais dont le siège social est à Ikley dans le West Yorkshire. Créée par les éleveurs de moutons de l'hémisphère austral pour promouvoir la laine, notamment auprès des consommateurs européens, elle est financée par une taxe forfaitaire sur les transactions internationales de laine prélevée sur les exportateurs. Elle est à l'origine du label Woolmark®. Son activité en France, qui a cessé en 1999, consistait apparemment en des campagnes publicitaires et en la vérification de la qualité des produits utilisant le label.

A cette date, le syndicat, installé en France depuis 1953 dans des conditions qui font débat, a vendu son bureau parisien pour un prix de 17,5 MF. Il a spontanément réglé le prélèvement d'un tiers de la plus-value de cession prévu par l'article 244 *bis* A du CGI, alors applicable. Aux termes de cet article, l'impôt est dû par les personnes morales ou organismes, quelle qu'en soit la forme, dont le siège social est situé hors de France, « à l'exception de celles qui exploitent en France une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou y exercent une profession non commerciale à laquelle ces immeubles sont affectés », étant précisé, dans la troisième phrase de son I, que « les immeubles doivent être inscrits, selon le cas, au bilan ou au tableau des immobilisations établis pour la détermination du résultat imposable de cette entreprise ou de cette profession ». Enfin, le prélèvement devait être acquitté au moment de l'enregistrement de l'acte ou dans le mois suivant la cession.

Quelques mois plus tard, le syndicat a contesté son assujettissement à ce prélèvement et en a demandé la restitution, en articulant une argumentation en deux temps : il a soutenu être une association de droit français ayant son siège en France, placée donc hors du champ d'application de l'article 244 *bis* A ; et, pour le cas où cela ne serait pas reconnu, il a fait valoir que le prélèvement litigieux était discriminatoire, puisqu'une association de droit français ayant une activité comparable serait assujettie à une imposition plus favorable.

L'administration n'a pas accédé à sa demande, mais il a obtenu gain de cause devant le tribunal administratif de Paris, qui a jugé, dans une décision du 2 mars 2007, qu'il devait être regardé comme une association de droit français ayant son siège social en France, et non comme le bureau d'une association étrangère ayant son siège en Grande-Bretagne.

Saisie par le ministre, la cour administrative d'appel de Paris a toutefois confirmé le bien-fondé de l'imposition par un arrêt du 9 juillet 2009, publié à la RJF 2010 n°487, qui fait

l'objet du présent pourvoi. La cour a estimé que le Syndicat international de la laine était une personne morale de droit anglais ayant son siège social au Royaume-Uni et censuré le jugement. Puis elle a raisonné en trois temps.

Elle a tout d'abord relevé que l'association faisait valoir qu'elle exploitait en France une entreprise industrielle et commerciale à laquelle l'immeuble litigieux était affecté, de sorte que l'administration ne pouvait soumettre sa plus-value de cession au prélèvement prévu à l'article 244 *bis* A : toutefois, elle a jugé que dès lors que le syndicat n'avait produit au titre de cette exploitation aucun bilan ou tableau d'amortissement faisant apparaître l'immeuble en cause comme l'exigeaient les dispositions du I de l'article 244 bis A, il n'était pas fondé à soutenir qu'il n'était pas assujéti à ce prélèvement à ce titre.

La société se prévalait ensuite des stipulations de la clause de non-discrimination inscrite à l'article 25 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968. Et la cour a rappelé, s'inscrivant dans le courant jurisprudentiel favorable au contribuable confirmé récemment par votre décision ***Pinacothèque d'Athènes du 5 juillet 2010 (RJF 11/10 n° 1092, concl. E. Cortot-Boucher BDCF 2010 n° 122, comm. O. Fouquet RTD com. 2011 p. 819)***, que le prélèvement prévu à l'article 244 *bis* A instaurait une différence de traitement fondée, s'agissant des personnes morales, sur le lieu de leur siège social et donc sur leur nationalité, ce que cette clause n'autorisait pas.

En l'espèce, toutefois, elle a jugé que la discrimination n'était pas caractérisée, puisque l'association anglaise exerçait une activité lucrative au sens de l'article 206, 1 du CGI entrant dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés selon les règles de droit commun. Elle a estimé en effet que cette association se livrait, notamment au travers de son bureau parisien, à une exploitation ayant ce caractère, puisque son activité consistait, à l'aide des cotisations versées par ses adhérents, à développer et promouvoir dans le monde les ventes de produits à base de laine, notamment par l'utilisation d'un label : ces actions, dit l'arrêt, sont constitutives d'une forme de publicité prolongeant l'activité économique de ses adhérents. Or une association française exerçant la même activité en France serait soumise en France à l'IS en application de l'article 206, 1.

Dans ces conditions, il fallait que le syndicat international de la laine démontre que l'IS qu'il aurait payé s'il avait eu son siège en France aurait été moins élevé que le prélèvement qui lui avait été réclamé. Mais la cour affirme qu'il n'a apporté aucun élément de nature à établir que l'imposition qu'il a supportée sous forme du prélèvement serait différente, au sens de l'article 25 de la convention bilatérale, de la cotisation d'IS à laquelle aurait été soumise une association française. L'arrêt précise qu'en particulier, l'association ne fait état d'aucune charge de nature à s'imputer sur la plus-value de cession et à réduire l'assiette de son imposition à l'IS ; il conclut qu'elle ne pouvait donc pas invoquer une différence de traitement interdite par la convention franco-britannique.

2- Le Syndicat international de la laine conteste tout d'abord la régularité externe de l'arrêt.

2-1- Il soutient, en premier lieu, que la cour aurait dû, au titre de l'effet dévolutif de l'appel, répondre au moyen tiré de la méconnaissance, par l'article 244 *bis* A, du principe de non-discrimination prévu par le droit communautaire, qu'il avait soulevé en première instance et qu'il n'avait pas expressément abandonné en appel.

Mais il est clair à la lecture de ses écritures que l'invocation du droit communautaire n'était qu'un argument à l'appui du moyen tiré de l'incompatibilité entre le prélèvement de l'article 244 *bis* A et l'article 25 de la convention franco-britannique ; aucune référence précise à des articles du Traité instituant la Communauté européenne n'était d'ailleurs formulée. Par conséquent, la cour n'était pas tenue d'y répondre.

2-2- Selon le moyen suivant, la cour a méconnu le caractère contradictoire de la procédure en se fondant, pour juger du caractère lucratif de l'activité exercée par l'association, sur un mémoire en réplique du ministre enregistré et communiqué au syndicat le 10 juin 2009, alors que l'instruction était close le 15 juin pour une audience le 19.

Le ministre a soutenu pour la première fois dans ce mémoire que l'association avait une activité lucrative : en conséquence, pour l'application de la clause de non-discrimination, la comparaison ne devait pas se faire entre un organisme à but non lucratif ayant son siège en Grande-Bretagne, soumis au prélèvement, et un organisme à but non lucratif ayant son siège en France, exonéré de prélèvement, mais entre le prélèvement d'un tiers réclamé au Syndicat international de la laine et l'IS qu'aurait versé à raison de cette plus-value un organisme situé en France ayant une activité lucrative comparable.

Ce mémoire déplaçait donc le débat par rapport à la manière dont l'association l'avait engagé puisqu'elle se contentait de soutenir que les associations françaises à but non-lucratif n'étaient pas, elles, soumises au prélèvement.

Dès lors que la cour a développé le même raisonnement que celui qu'y articulait le ministre et eu égard au caractère nouveau et délicat de la question posée, on peut estimer que le délai de six jours laissé à l'association requérante était un peu court.

Nous pensons toutefois que vous ne devez pas faire droit à ce moyen, pour deux raisons. Tout d'abord, force est de constater que le syndicat a répondu à ce mémoire dès le 11 juin. Par ailleurs, et surtout, c'est le syndicat lui-même qui a soulevé le caractère lucratif de son activité, par un mémoire en défense du 6 novembre 2008, soit huit mois avant la clôture de l'instruction, dans lequel elle revendiquait l'application des dispositions de l'article 244 *bis* A selon lesquelles le prélèvement d'un tiers n'est pas applicable aux cessions d'immeubles réalisées par des personnes ou organismes qui exploitent en France une entreprise industrielle, commerciale ou agricole ou y exercent une profession non commerciale à laquelle ces immeubles sont affectés.

Or, contrairement à ce que soutient le syndicat, qui dit « exercice d'une activité industrielle, commerciale, agricole ou d'une profession non commerciale » dit nécessairement « activité à but lucratif ». L'article 206,1 du CGI, qui fixe le champ d'application de l'IS, dispose que cet impôt est dû par les personnes morales « *se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* » : il est donc certain que le champ d'application de l'article 244 *bis* A est inclus dans celui de l'article 206,1, ce qui permet d'affirmer que c'est bien la société qui a mis le sujet de son activité lucrative dans le débat. Réciproquement, d'ailleurs, et à l'exception peut-être d'une activité civile comme la location d'appartements, si une association a une activité lucrative, cela ne peut que signifier qu'elle exploite une entreprise industrielle, commerciale, agricole ou exerce une profession non commerciale.

Dans ces conditions, la cour n'a pas méconnu le principe du caractère contradictoire de la procédure.

2-3- Pour tenter de reprendre la main, l'association soutient ensuite que la cour a dénaturé ses écritures en indiquant qu'elle faisait valoir qu'elle exploitait en France une entreprise industrielle et commerciale à laquelle l'immeuble litigieux était affecté.

Mais c'est ce que disait son mémoire du 6 novembre 2008. Quant à son mémoire du 11 juin 2009, il est extrêmement confus. Mais le syndicat y affirme : « *si notre activité est non-lucrative, nous devons être comparés aux associations non-lucratives dont le siège est en France, lesquelles sont exonérées de la taxe prévue par l'article 244 bis A ; si notre activité est lucrative, nous devons être comparées aux associations lucratives qui ont leur siège en France, lesquelles sont également exonérées de la taxe* ». Or, pourquoi sont-elles exonérées de la taxe ? Parce que la deuxième phrase de l'article 244 bis A en dispense les activités industrielles, commerciales, agricoles et les professions non-commerciales auxquelles l'immeuble est affecté. Le syndicat a donc bien tenté de faire valoir qu'il exploitait en France une entreprise industrielle ou commerciale à laquelle l'immeuble était affecté : la cour n'a nullement dénaturé ses écritures.

Indiquons toutefois qu'il n'est pas évident d'affirmer, comme l'a fait la cour, que l'association requérante exerçait une activité lucrative en France : elle a bien une telle activité au sens de la jurisprudence dite sur les « œuvres », puisqu'elle participe de l'exploitation lucrative des entreprises qui sont ses membres, c'est-à-dire contribue, à leur niveau, à une création de valeur économique (voyez sur ce point, dernièrement, **CE, 8 avril 2013, GEIE Européenne de Médias, RJF 7/13 n° 732, nos concl. BDCF 7/13 n° 80**). Mais il n'est pas sûr que cette activité puisse être regardée comme ayant une composante territoriale française.

L'article 209 I, qui fixe le régime de territorialité de l'IS, soumet en effet à cet impôt « *les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France* » : selon la jurisprudence, sont de tels bénéfices ceux des entreprises étrangères qui font des affaires en France par l'intermédiaire d'un établissement, de représentants dépourvus de personnalité professionnelle distincte, mais agissant comme des préposés ou qui, même sans préposé ou sans établissement, réalisent un cycle commercial complet d'opérations en France.

En l'espèce, il y a au minimum « préposé » et même sans doute « établissement », puisqu'il y a un « bureau », qui, d'après les pièces du dossier de la cour, est un centre de décision. Mais il n'est pas sûr que le Syndicat réalise des affaires en France : il y mène des campagnes de publicité du label Woolmark® et en vérifie l'utilisation correcte pour le compte d'exportateurs de laine situés dans l'hémisphère austral. Il ne perçoit semble-t-il aucune cotisation d'adhérents situés en France, et, s'il devait être imposé à l'IS en France, il est difficile de savoir quelles seraient ses recettes.

Une telle activité, si elle ne comporte pas en sus une participation même partielle à un processus d'achat-revente, ne nous semble pas suffire à caractériser l'exploitation d'une entreprise au sens de l'article 209. Les précédents jurisprudentiels auxquels on peut se référer, certes plutôt anciens, ne font pourtant pas écho à nos doutes. Vous jugez avec constance depuis 1930 qu'un comptoir qui se contente d'acheter des marchandises en France pour les revendre à l'étranger est imposable à l'IS en France puisque le bénéfice en résultant est dû, pour partie, aux conditions d'achat. Plus récemment, vous avez jugé que le bureau parisien

d'une société étrangère qui achète, sur ordre, des marchandises en France pour les revendre en Côte d'Ivoire est imposable à l'IS en France car le prix est négocié à Paris (**CE, 22 décembre 1982, n° 26338 RJF 1983 n° 185**). Cette dernière décision repose, nous semble-t-il, sur une conception exagérément extensive de la territorialité de l'IS.

Si nous posons cette question, c'est qu'elle touche au champ d'application du prélèvement en litige et conditionne le raisonnement à tenir sur la clause de non-discrimination ; elle a donc un caractère d'ordre public. En effet, si le SIL n'a pas d'activité lucrative en France, il paye uniquement le prélèvement du tiers. Les modalités d'imposition et, le cas échéant, le montant de l'assiette diffèrent de ceux que ce syndicat aurait connus s'il avait eu son siège en France. S'il a une activité lucrative en France, il acquitte le prélèvement du tiers s'il n'a pas immobilisé le bien cédé¹, mais peut ensuite l'imputer sur le montant de l'IS dû à raison de la même plus-value².

Toutefois, les doutes que nous avons ne sont pas suffisamment étayés par les pièces du dossier pour que vous puissiez la soulever d'office : ces pièces sont trop indigentes et contradictoires pour que l'on puisse affirmer que la cour s'est trompée en estimant que l'association requérante réalisait des affaires en France. Et nous remarquons que les motifs de l'arrêt affirmant le caractère lucratif de son activité ne sont pas contestés en cassation.

3- Venons-en aux moyens relatifs au le bien-fondé de l'arrêt.

3-1- Le premier est tiré de ce que la cour aurait dénaturé les pièces du dossier et commis une erreur de droit en jugeant que le Syndicat était une association de droit anglais ayant son siège social en Grande-Bretagne et non une association de droit français ayant son siège social à Paris qui n'aurait pas été soumise au prélèvement de l'article 244 *bis* A.

A l'origine, les associations étrangères pouvaient se constituer et exercer librement leurs activités en France, dans les mêmes conditions que les associations françaises. L'article 12 de la loi de 1901 prévoyait seulement la possibilité de dissoudre par décret en conseil des ministres les associations étrangères faussant les conditions de marché ou menaçant la sûreté intérieure de l'Etat. A l'époque, étaient considérées comme étrangères les associations composées en majeure partie d'étrangers et celles ayant des administrateurs étrangers ou leur siège à l'étranger. Il existait donc deux types d'associations étrangères : les « vraies » associations étrangères, c'est-à-dire celles qui avaient leur siège à l'étranger ; et les associations françaises, mais réputées étrangères pour l'application de législation interne et le régime spécial de police des associations étrangères.

¹ Cette condition, qui ouvre aux contribuables une possibilité d'opter ou non pour l'assujettissement au prélèvement du tiers, est étrange. En effet, le choix de laisser dans le patrimoine privé ou d'inscrire au bilan puis d'amortir n'existe pas pour les personnes morales s'agissant d'un bien affecté à l'activité professionnelle : pour ces personnes, la notion de patrimoine privé est inconsistante et impropre. Et il nous semble qu'une association qui a une activité lucrative parce qu'elle rend des services à des membres qui ont eux-mêmes une telle activité est à cet égard dans la même situation qu'une société.

² La doctrine administrative admet même aujourd'hui que le prélèvement s'impute sur l'ensemble de l'IS dû par l'organisme alors que le texte de la loi est plus circonscrit. Il n'y a donc plus discrimination que sur les modalités d'imposition. Avant 2004 toutefois, l'excédent d'impôt n'était pas restitué et le prélèvement du tiers ne pouvait s'imputer que sur l'IS dû à raison de la plus-value.

Dans le contexte de l'avant-guerre, un décret-loi du 12 avril 1939 a considérablement durci cette législation en subordonnant la création ou l'activité en France d'associations étrangères à un régime d'autorisation et en prévoyant la possibilité pour l'autorité publique de retirer à tout moment cette autorisation et de dissoudre l'association. Sont désormais considérées comme étrangères les associations dont le siège est à l'étranger, mais aussi celles qui, bien qu'ayant leur siège en France, sont dirigées en fait par des étrangers, qui ont des administrateurs étrangers ou dont un quart au moins de membres sont étrangers³.

Ces dispositions ont été abrogées par la loi du 9 octobre 1981⁴. Celle-ci n'a pas supprimé complètement le concept d'association étrangère ; mais elle en est revenue à une identité parfaite entre associations étrangères et associations qui ont leur siège à l'étranger. Seules ont changé les conditions dans lesquelles ces associations peuvent exercer une activité en France : elles ne sont plus obligées de demander une autorisation, mais doivent seulement déclarer leur existence en préfecture⁵.

Contrairement à ce que prétend le SIL, la cour n'a pas du tout déduit, sur la base d'une législation caduque et au prix d'une erreur de droit, de la nationalité étrangère de l'association que son siège était nécessairement à l'étranger. Elle a fait le raisonnement inverse, qui est parfaitement correct : c'est parce que l'association a et a toujours eu son siège à l'étranger, qu'elle est et a toujours été de nationalité étrangère.

Le Syndicat requérant a en revanche raison quand il indique que, sous l'empire de l'ancienne législation, il pouvait soit ouvrir un bureau en France, soit créer une association de droit français, qui aurait été – avant 1981 – considérée comme étrangère car dirigée et administrée par des étrangers, mais qui ne peut plus l'être depuis, puisqu'elle a son siège en France et est gouvernée par les règles du droit français. C'est ce qui résulte, à notre sens, de l'article 22 de la loi de 1901 dans sa rédaction issue du décret-loi de 1939, qui distingue le fait de former une association et le fait d'exercer une activité, et de la distinction telle qu'elle s'est maintenue en 1981.

Le seul sujet est donc de savoir ce que le SIL a fait en 1953. La cour a affirmé qu'il n'avait entendu créer à Paris qu'un bureau dépourvu de personnalité morale. A notre sens, il est clair qu'il a voulu ouvrir un bureau et non pas constituer en France une association de droit français. Les termes de sa demande d'autorisation au ministre de l'intérieur, à laquelle l'arrêt se réfère, sont clairement en ce sens. Par ailleurs, les actes d'achat des droits immobiliers de 1961 et 1963, l'acte de partage des parts de la SCI en lots de copropriété de 1965, l'acte de vente de l'immeuble de 1999 comme la déclaration des plus-values désignent l'association britannique comme acheteuse et vendeuse de l'immeuble. Il y est certes fait mention, à chaque fois, du siège de Grande-Bretagne et du siège de Paris. Mais, une même personne morale ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective et il ne fait aucun doute que celui-ci est en Grande-Bretagne.

³ Sur tous ces points, voir par exemple l'intervention de Pascale Fombeur lors d'un colloque du 30 juin 2001 au Conseil constitutionnel consacré à la liberté d'association dans le cadre des célébrations marquant le centenaire de la loi de 1901.

⁴ Loi modifiant la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association en ce qui concerne les associations dirigées en droit ou en fait par des étrangers.

⁵ Voir en ce sens l'article 5 de la loi de 1901 dans sa rédaction issue de la loi du 9 octobre 1981.

Quant au fait qu'en 1961 l'association a transféré son bureau parisien de la Place de la Madeleine à l'avenue de Neuilly et que ce transfert a été publié au JO sous la rubrique « Associations françaises », on ne peut y attacher aucune conséquence, l'intitulé de ces rubriques ne pouvant avoir plus de valeur juridique que celle – nulle – des titres et des chapitres des lois. Il s'agit clairement d'une erreur, car, même si l'association devait être regardée comme constituée en France et ayant son siège en France, elle n'en relevait pas moins, à cette date, de la catégorie des associations étrangères conformément à ce qui a été expliqué plus haut. Le JO s'est donc trompé, c'est tout.

Le seul élément qui peut faire hésiter est l'arrêté d'autorisation du ministre de l'intérieur, dont l'article 1^{er} dispose : « *Est autorisée l'association étrangère dite « Secrétariat international de la laine »*, dont le siège est à Paris ». Mais il faut faire prévaloir ici le réalisme du droit fiscal. Il est clair que l'organe créé en France par le SIL est un bureau de représentation, qui n'a pas de membres français et est financé par le siège britannique, lequel nomme son directeur.

La cour n'a donc pas, contrairement à ce qui est soutenu, dénaturé les pièces du dossier et ni commis d'erreur de droit en jugeant que le SIL était un organisme ayant son siège social à l'étranger pour l'application de l'article 244 *bis* A du CGI.

3-2- Le syndicat soutient enfin que la cour a commis une erreur de droit et dénaturé ses écritures en jugeant que le prélèvement d'un tiers n'était pas contraire à la clause de non-discrimination prévu par l'article 25 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968.

Le § 1 de cette clause stipule, classiquement, que « *Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative qui soit différente ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation* » ; il reproduit la clause de non-discrimination prévue par l'article 24 de la convention-type de l'OCDE dans ses rédactions de 1963 et de 1977, à ceci près qu'il emploie le mot « différente » plutôt que le mot « autre ».

Une telle clause vise à interdire les discriminations fiscales fondées sur le seul critère de la nationalité. Elle signifie concrètement que les nationaux d'un Etat ne peuvent, à situation égale, être traités moins favorablement dans l'autre Etat que les nationaux de ce dernier Etat. Il s'agit donc d'une clause de protection du ressortissant étranger vis-à-vis de la France. En revanche, elle n'interdit pas les discriminations fondées sur la résidence.

3-2-1- Pour qu'elle joue, trois conditions doivent être remplies.

Il faut d'abord que la clause soit applicable *rationae personae* et *rationae materiae*. Au cas présent, cette condition est à l'évidence satisfaite : en effet, le SIL est résident de Grande-Bretagne et le §7 de l'article 25 de la convention franco-britannique stipule qu'il est applicable aux impôts de toute nature et de toute dénomination.

Il faut ensuite que les situations soient comparables, c'est-à-dire que la discrimination invoquée soit exclusivement fondée sur la nationalité et non pas sur une autre différence de situation de droit ou de fait.

Cette deuxième condition pose un problème plus délicat, que votre jurisprudence a résolu dans un sens qui nous paraît peu satisfaisant. Peut-on considérer qu'une association ayant son siège social en Grande-Bretagne et poursuivant une activité lucrative est dans la même situation qu'une association poursuivant la même activité, mais dont le siège social serait en France ? *A priori* non : en effet, l'une est résidente de Grande-Bretagne, l'autre est résidente de France, ce qui, au regard des règles de la fiscalité internationale, fait une sérieuse différence. Toutefois, votre jurisprudence a tiré les conséquences maximales de la difficulté à distinguer, s'agissant des personnes morales, les notions de résidence et de nationalité, qui dépendent toutes deux du point de savoir où se situe le siège social ou le siège de direction effective. Dans votre décision précitée *Pinacothèque d'Athènes*, vous avez en effet jugé que la condition tenant à ce que le siège d'une personne morale est localisé hors de France institue une différence de traitement fondée sur la nationalité : et vous en avez déduit que la clause de non-discrimination de la convention fiscale franco-grecque ne permettait pas d'assujettir ce musée au prélèvement de l'article 244 *bis* A à raison d'un immeuble qu'il avait cédé à Paris, dès lors qu'un organisme français à but non lucratif qui aurait réalisé la même opération n'aurait été assujetti à aucun prélèvement.

Bien sûr, cette décision, qui confirme votre jurisprudence antérieure⁶, peu nourrie mais vieille de plus de vingt ans, et qui est conforme à celle de la Cour de cassation⁷, trouve des arguments forts. Elle se justifie principalement par l'application mécanique du droit français des sociétés : à la différence du droit anglo-saxon qui distingue la nationalité des sociétés – lieu de l'incorporation – de leur résidence – lieu du siège de direction effective –, la loi française fusionne les deux concepts : selon l'article L. 210-3 du code de commerce, est française et résidente de France la société dont le siège social est en France ; est étrangère et résidente hors de France la société dont le siège social n'est pas en France. Un siège statutaire, qui correspondrait au lieu de l'incorporation, n'est jamais opposable aux tiers, dont l'administration fiscale.

Ainsi, alors que les conventions internationales que nous avons signées font bien la distinction entre nationalité, qui dépend de la législation selon laquelle l'organisme a été constitué, et résidence, liée au lieu du siège de direction effective, en droit français, ce lieu détermine la législation applicable. Par conséquent, au regard de ces conventions, une discrimination selon le siège social constitue toujours à la fois une discrimination selon la résidence et selon la nationalité.

Cette ligne jurisprudentielle nous semble néanmoins contestable : la fiscalité internationale repose en effet sur l'idée essentielle que les Etats ont le droit de soumettre les non-résidents à des régimes d'imposition particuliers, parce qu'au regard des nécessités du

⁶ CE, 16 décembre 1991, *SA Ressources Management Corporation*, RJF 1992 n°245 ; CE, 17 janvier 1996, *Nike*, RJF 3/96 n°322 ; CE (na), 27 octobre 2008, *Min. c/ Fondation Stichting Unilever Pensioenfonds Progress*, RJF 2/09 n°113.

⁷ Par plusieurs arrêts du 28 février 1989 (notamment *Anglo Swiss Land and Building*, RJF 1989 n°524), la Cour de cassation a jugé, au sujet de la taxe annuelle de 3% assise sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des sociétés étrangères n'ayant pas leur siège social en France (article 990 D du CGI), que cette différence de régime fiscal était fondée sur un critère de nationalité et n'était donc pas compatible avec la clause de non-discrimination figurant dans les conventions fiscales internationales. Par l'article 105 de la LF pour 1990, le législateur a essayé de faire obstacle à cette jurisprudence. Mais par un arrêt d'**Assemblée plénière du 21 décembre 1990, SA Roval**, RJF 1/91 n°106, la Cour de cassation a confirmé la solution, en jugeant que la loi – même postérieure et à caractère interprétatif – ne pouvait faire obstacle à l'application de la clause de non-discrimination prévue par la convention.

contrôle, du recouvrement et de la cohérence même du régime fiscal, ils sont dans une situation différente de celle des résidents. C'est ce qui justifie notamment bien des systèmes de retenues à la source.

Or la distinction entre nationalité et résidence aurait pu, au prix d'un certain volontarisme, être maintenue. On peut se référer, en ce sens, à l'analyse de Bruno Gouthière⁸, confortée par les commentaires de l'OCDE sur l'article 24 de la convention-type. Ceux-ci sont clairs : la clause de non-discrimination doit être lue strictement, une discrimination selon la résidence ne saurait en aucun cas être regardée comme une discrimination indirecte selon la nationalité, sauf si le critère de la résidence n'a pas de pertinence au regard de la discrimination encourue. Pour le cas des personnes morales, la condition « d'identité des situations » n'est remplie qu'en cas d'identité de résidence. Pour que cette lecture soit encore plus claire, il a été décidé en 1992 de l'inscrire dans la convention-type, non pas pour en changer le sens, mais pour au contraire le mettre en lumière : elle stipule désormais que « *Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence* ».

On peut il est vrai objecter que si l'on retient que le critère du siège social établit une discrimination selon la résidence et non selon la nationalité, la clause de non-discrimination se trouve privée de toute portée à l'égard des personnes morales. Nous observons toutefois que les paragraphes 3, 4 et 5 de la convention-type de l'OCDE donnent par eux-mêmes de la substance au principe de non-discrimination entre personnes morales.

Malgré nos réserves, nous n'irons pas plus loin car la question de la nature de la discrimination opérée par l'article 244 bis A n'est pas posée et n'est pas d'ordre public – elle n'a pas trait au champ d'application de la clause de non-discrimination, mais à la caractérisation de la différence de traitement opérée par un prélèvement. En tout état de cause, il nous semble que la messe est dite : en l'absence de toute évolution des textes ou d'un changement de contexte majeur, il n'est pas envisageable ni à bien des égards souhaitable de créer un conflit de jurisprudence avec la Cour de cassation. La France a d'ailleurs entrepris de négocier des clauses de non-discrimination désormais différentes du modèle OCDE, puisque l'interprétation de celui-ci par les juges nationaux paralyse, pour les personnes morales, toute discrimination en fonction de la résidence. En pratique, il s'agit de dire clairement que ces clauses sont réservées aux personnes physiques⁹.

Ajoutons qu'en droit communautaire, les principes de liberté d'établissement et de libre-circulation des capitaux soumettent les discriminations en fonction de la résidence à des justifications tellement rigoureuses que, de toutes façons, ce type de dispositions à vocation à disparaître pour les personnes morales résidentes d'Etats-membres.

⁸ *Les impôts dans les affaires internationales*, 8^{ème} édition.

⁹ La convention franco-américaine du 31 août 1994, la franco-espagnole du 10 octobre 1995, la franco-canadienne du 2 mai 1975 modifiée par l'avenant du 30 novembre 1995, ainsi que la nouvelle franco-britannique du 19 juin 2008, réservent ainsi le principe général de non-discrimination (§1) aux personnes physiques, tandis que les personnes morales ne sont couvertes que par les § 3, 4 et 5 du modèle. Et la France a émis une réserve au commentaire de l'OCDE sur l'article 24 : "*France wishes to reserve the possibility of applying the provision of §1 only to individuals, in view of the French case law and of the fact that §3, 4 and 5 already provide companies with wide protection against discriminations*".

3-2-2- Les deux moyens soulevés par le syndicat requérant ont trait à la troisième condition relative à l'applicabilité de la clause de non-discrimination, selon laquelle l'imposition contestée doit être soit plus lourde que l'imposition à laquelle le national est assujetti, soit « autre » que celle-ci, tout le problème étant de savoir ce que signifie « autre ».

Le SIL soutient, tout d'abord, que la cour a entaché son arrêt de dénaturation en affirmant qu'il ne faisait état d'aucune charge qui aurait été susceptible de s'imputer sur la plus-value de cession de manière à réduire l'assiette de son éventuelle imposition à l'IS : mais vous ne pourrez qu'écarter ce premier moyen car, devant les juges du fond, l'association n'a jamais soutenu avoir supporté les charges qu'elle évoque devant vous.

Le syndicat soutient ensuite que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que son assujettissement au prélèvement d'un tiers sur la plus-value de cession de son immeuble n'était pas contraire à la clause de non-discrimination de la convention franco-britannique.

Le pourvoi met ici le doigt sur la différence de technique d'imposition entre le prélèvement forfaitaire et l'IS de droit commun, payable plusieurs mois plus tard, avec le décalage de trésorerie qui en résulte : il soutient qu'elle est constitutive d'une discrimination interdite par la clause de l'article 25 et que la cour a commis une erreur de droit en jugeant qu'elle était indifférente pour l'application de cette clause.

Sur le fond, ce moyen fait mouche : il nous semble en effet difficile de considérer que les modalités de recouvrement du prélèvement ne sont pas, en l'espèce, plus onéreuses. Le décalage de trésorerie est réel et entraîne un coût pour le SIL plus élevé que celui auquel aurait été confrontée une association ayant son siège social en France et exerçant une activité comparable.

Vous avez certes jugé, dans l'affaire **GBL Energy du 9 mai 2012, RJF 2012 n°774, concl. L. Olléon BDCF 2012 n°92, chronique E. Bokdam-Tognetti RJF 2012 p. 587**, qu'un simple décalage de trésorerie ne constitue pas une discrimination suffisamment caractérisée du fait des acomptes mensuels que les sociétés ayant leur siège en France doivent verser en matière d'IS ; nous observons toutefois qu'au cas présent, les acomptes d'IS ne sont pas d'un grand secours. Calculés sur les bénéficiaires de l'année précédente, la somme des acomptes peut se révéler durablement inférieure au prélèvement forfaitaire, qui porte sur une plus-value, c'est-à-dire sur des montants souvent élevés et à caractère généralement exceptionnel. Il nous semble donc que l'on est bien dans un cas de discrimination visé par la convention.

Toutefois, ce moyen est nouveau en cassation. Certes, c'est la cour elle-même qui, après avoir relevé que le SIL ne produisait aucun élément de nature à établir que la charge fiscale à laquelle il avait été assujetti aurait été moins élevée s'il s'était agi d'une association ayant son siège en France, a dit que l'article 244 bis A n'était pas contraire à la clause de non-discrimination « *alors même que les règles d'établissement de ce prélèvement forfaitaire diffèrent de celles de l'impôt sur les sociétés* ».

Mais la cour a ici voulu faire reste de droit sans répondre à aucun moyen du requérant. Il n'y a aucun doute sur ce point à la lecture de ses écritures devant les juges du fond, dans lesquelles il comparait sa situation à celle d'une association à but non lucratif qui

échapperait à toute imposition, avant d'ajouter que si son activité devait être considérée comme lucrative, il devait « être comparé avec des associations lucratives qui sont également exonérées de la contribution prévue à l'article 244 bis A du CGI ». Et on ne trouve non plus aucune trace de ce débat dans les écritures du ministre.

Dans ces conditions, l'incise de la cour ne permet pas de regarder ce moyen comme révélé par l'arrêt attaqué : les moyens nés de la décision juridictionnelle attaquée et recevables de ce fait se rattachent principalement aux irrégularités commises par ses auteurs ; il peut aussi s'agir de moyens de fond, mais dès lors seulement que l'existence et la nature de ces moyens n'ont été révélées au justiciable que par l'arrêt qu'il attaque. Tel n'est certainement pas le cas du présent moyen, que le SIL aurait pu articuler de lui-même devant les juges du fond.

Et, par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.